

REVISTA

# DEBATES

DE DERECHO TRIBUTARIO Y FINANCIERO

NUEVAS DIMENSIONES DEL DERECHO  
TRIBUTARIO SUSTANTIVO

Año III - N° 7 - Junio 2023



CENTRO DE ESTUDIOS DE  
DERECHO FINANCIERO Y  
DERECHO TRIBUTARIO

DERECHO - UBA

Centro de Estudios de Derecho Financiero y Derecho Tributario

Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires

Av. Figueroa Alcorta 2263 (C1425CKB)

www.derecho.uba.ar - cedfdt@derecho.uba.ar

ISSN 2953-450X

Publicación periódica registrada en DNDA

REVISTA

# DEBATES

DE DERECHO TRIBUTARIO Y FINANCIERO

---

NUEVAS DIMENSIONES DEL DERECHO  
TRIBUTARIO SUSTANTIVO

---

Año III - Nº 7 - Junio 2023

**PROPIETARIO**

Facultad de Derecho,  
Universidad de Buenos Aires

**DIRECTOR**

Horacio G. Corti

**SUBDIRECTOR**

Pablo Revilla

**CONSEJO EDITORIAL**

Fabiana H. Schafrik  
Gladys V. Vidal  
Horacio F. Cardozo  
Patricio Urresti  
Juan Manuel Álvarez Echagüe

**Responsables de  
este número:**

**DIRECTORA**

Fabiana H. Schafrik

**COORDINADORES**

Anahí Perez  
Juan José Albornoz

**CORRECTORAS**

Lucía Rabaia  
María Belén Castagnini

**DISEÑO**

Ana L. Sancineto Barsuglia

---

<b>Palabras preliminares - El Derecho Tributario Sustantivo en contexto: Un abordaje constitucional</b>	
Horacio G. Corti .....	6

<b>Editorial: Nuevas dimensiones del derecho tributario sustantivo</b>	
Fabiana H. Schafrik .....	27

## APORTES NACIONALES

<b>Tributos atípicos y parafiscalidad</b>	
Alejandro C. Altamirano y Francisco Altamirano .....	32

<b>Gravabilidad de los actos ilícitos</b>	
Catalina García Vizcaíno .....	54

<b>Los agentes de retención y percepción como sujetos pasivos de la obligación tributaria. Desarrollo de las problemáticas retenciones bancarias por los fiscos locales. Otra vez en homenaje al maestro Casás</b>	
Gabriela Inés Tozzini .....	74

<b>El aspecto temporal del hecho imponible y la exigibilidad de la obligación tributaria en el Impuesto al Valor Agregado. ¿Cuándo opera el fuero de atracción de la ley de concursos y quiebras?</b>	
Anahí F. Pérez y Juan J. Albornoz .....	95

<b>Apuntes críticos vinculados con la pretendida interpretación estricta o restrictiva de las exenciones tributarias</b>	
Guillermina Gamberg y Patricio Urresti .....	102

<b>El Impuesto de Sellos y los instrumentos generados por medios electrónicos</b>	
José C. Bocchiardo (h.) .....	123

<b>Aproximación al estudio del instituto de la compensación tributaria: su ubicación en la teoría constitucional y su rol en el siglo XXI</b>	
Ernesto Gómez Zamacola y Simón Iván Striga .....	137

<b>La previsible relevancia en el intercambio internacional de información con fines fiscales</b>	
Verónica Grondona .....	157

## APORTES EXTRANJEROS

<b>El concepto de ganancia o renta como objeto de la imposición personal: la no sujeción de los ingresos resarcitorios</b>	
María Luisa González-Cuéllar Serrano .....	179

<b>El IVA del consumidor destinado a financiar sus futuras prestaciones de seguridad social</b>	
Juan Manuel Albacete .....	192

<b>La responsabilidad del asesor fiscal frente a los esquemas reportables como instrumentos para combatir la planeación fiscal agresiva</b>	
José de Jesús Gómez Cotero .....	208

## ENSEÑANZA

<b>Cuestiones semánticas en el derecho tributario sustantivo y su impacto en el aprendizaje de la asignatura. ¿Un problema jurídico o didáctico?</b>	
Anahí Flavia Pérez .....	227

## CONVOCATORIA ABIERTA

<b>Implicancias en la incorporación de los servicios digitales transfronterizos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos</b>	
Noelia Dorin .....	241

<b>La prescripción de la obligación tributaria en Costa Rica</b>	
Johnny Pacheco Castro .....	251

<b>Impuesto a las ganancias sobre las indemnizaciones laborales derivadas del despido</b>	
Fernando Alfredo Calandra .....	260

## DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

<b>La relación jurídica tributaria: teorías e implicancias prácticas</b>	
Aníbal Blanco Fernández .....	265

<b>Relación tributaria ¿simple o compleja? Algunas reflexiones sobre sus consecuencias prácticas</b>	
María Julia Venslavicius .....	272

<b>La relación jurídica tributaria en el ámbito del derecho tributario sustantivo, un perdurable tema de discusión</b>	
Cristian Eduardo Guzman .....	279

<b>Implicancias prácticas de considerar que la relación tributaria es una relación simple o compleja</b>	
Emiliana Duhalde .....	285

---

## PALABRAS PRELIMINARES

### EL DERECHO TRIBUTARIO SUSTANTIVO EN CONTEXTO: UN ABORDAJE CONSTITUCIONAL

Presentamos en esta oportunidad el séptimo número de nuestra Revista *Debates*, dedicado al derecho tributario sustantivo, coordinado por la profesora Fabiana Schafrik, quien también ha hecho una síntesis de los ensayos en su presentación del número, en el texto que sigue a continuación de éste.

Un hilo conductor de casi todos los trabajos aquí publicados radica en reconocer la necesidad de repensar nuestra disciplina ante los nuevos desafíos que nos plantea la realidad contemporánea: “nuevas dimensiones” es la expresión que utiliza Fabiana Schafrik como título de su presentación; Alejandro Altamirano se pregunta si los ejes y principios cardinales “se mantienen incólumes... o si, por el contrario, se modifican en el siglo XXI”; sobre “nuevos desafíos” escribe Noelia Dorín, refiriéndose a la incidencia de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación; José de Jesús Gómez Cocotero comienza su trabajo señalando “la crisis de los sistemas tributarios”; de “una verdadera revolución” y “un cambio de paradigma” habla Verónica Grondona en su colaboración sobre el intercambio de información. Son sólo algunos ejemplos que revelan, según varios autores de esta publicación, que vivimos un momento de efervescencia, donde muchas de nuestras instituciones se encuentran en algún proceso de mutación, mayor o menor. También da la impresión que los desafíos parecen más profundos que los instrumentos que disponemos para manejarlos (esto al menos es lo que me sugiere el ensayo de Anahí Pérez), todo lo cual genera interrogantes y reflexiones.

Coincidimos con el diagnóstico, tal como lo he señalado en estos últimos años en diversos

foros<sup>1</sup>. Creemos, también, que la acumulación de novedades, perplejidades y transformaciones nos permiten hablar, fundadamente, de un cambio de paradigma, para utilizar la clásica categoría de Thomas Kuhn<sup>2</sup>, de la que hace uso Verónica Grondona. En efecto, en concordancia con los colegas de la Universidad de San Pablo entendemos que una adecuada designación de este paradigma es el de *Teoría de la Constitución Financiera*<sup>3</sup>. Dicha expresión pone en el centro de la escena una perspectiva constitucional, pues tal como también destaca Fabiana Schafrik en la conclusión de su ya mencionada presentación, “el derecho tributario sustantivo necesita de un replanteamiento de sus instituciones en el contexto constitucional actual” (de aquí la elección del título de esta presentación).

Por cierto, no se trata de un corte abrupto, de un completo cambio de tema, sino de la renovación de una tradición, de la proposición de visiones conceptuales que incluyen los conocimientos previos y que, en todo caso, tratan de ampliar la perspectiva<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Por ejemplo al presentar obras de algunos colegas, como Cristian Billardi (Estudio preliminar en BILLARDI, Cristian, *Los derechos del hombre y su tutela jurídica en el derecho tributario y financiero*, Ad. Hoc, 2018, págs. 17-34. ISBN 978-987-745-115-3) y Oscar Nava (Prólogo “La renovación del Derecho Financiero”, en NAVA, Oscar, *Presupuesto, participación ciudadana y Derechos Humanos en la Constitución política de la Ciudad de México*, Porrúa, 2019, págs 15-34. ISBN: 978-607-093-192-5 ), que han tenido la generosidad de invitarme a introducir sus investigaciones.

<sup>2</sup> KUHN, Thomas, *La estructura de las revoluciones científicas*, Fondo de Cultura Económica, México, 1971.

<sup>3</sup> TAVEIRA TORRES, Heleno, *Direito constitucional financeiro. Teoría da Constituição Financeira*, 2014, Revista dos Tribunais - Thomson Reuters, Brasil, p. 26.

<sup>4</sup> Me referí hace algunos años a la vinculación entre renovación y tradición en CORTI, Horacio, “Derecho

Incentivado por estas enfáticas sugerencias y sobre la base de las ricas argumentaciones que contienen las colaboraciones compiladas, quisiera compartir con ustedes algunas reflexiones muy breves sobre ese cambio de paradigma y, en particular, sobre cómo incide en la forma de pensar el derecho tributario sustantivo, a mi entender un momento, un capítulo por así decir, del derecho financiero sustantivo, o derecho financiero sin más.

## I. Historia

**I.A.** El concepto de “constitución financiera” pretende poner en el centro de la escena una perspectiva constitucional, de conformidad al desarrollo mismo de las constituciones, al menos en esa área de diálogo cultural, político y jurídico que, desde hace algunos siglos, vienen conformando América y Europa<sup>5</sup>.

---

financiero y tradición jurídica: Jarach y Berliri”, en *Revista Derecho Tributario*, noviembre de 1996, p. 291-297, ISSN 2422-5819.

<sup>5</sup> Considero que ese diálogo intercontinental es clave para la comprensión del derecho moderno y contemporáneo. En un reciente Seminario, cuyo texto espero publicar próximamente, he tratado de mostrar cómo la categoría de “derecho a la ciudad” surgió en el ámbito filosófico francés (en la Universidad de Nanterre, fines de los años sesenta del siglo pasado, simultáneamente al mayo del 68), para luego migrar a los estudios urbanos (simultáneamente en Gran Bretaña y España) y más tarde desplazarse al continente americano, donde es apropiado por movimientos políticos y sociales urbanos, práctica que permitió su incorporación, primero al derecho legal y constitucional latinoamericano (en Brasil, en Ecuador, en México, en nuestro país en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires) y más tarde al derecho internacional, como lo muestra el proceso previo a la III Conferencia de ONU / Hábitat realizada en Quito en 2016, así como la Nueva Agenda Urbana, allí aprobada A/RES/71/256, ONU, Asamblea General, Nueva Agenda Urbana, Declaración de Quito sobre Ciudades y Asentamientos Humanos Sostenibles para Todos, 25 de enero de 2017). Ver también: *Revista Institucional de la Defensa Pública de la CABA Derecho a la Ciudad. Sin Justicia Social urbana no hay ciudadanía*, N° 10, septiembre de 2016, ISSN 1853-5828). Queda en la sombra el diálogo con las culturas de los restantes

**I.B.** Es interesante apreciar la historia del concepto. En su origen, en el ámbito de la práctica del derecho público alemán de la segunda posguerra del siglo pasado, se trata de un concepto de carácter material. Él se refiere al conjunto de normas, principios y conceptos financieros contenidos en una Constitución<sup>6</sup>.

Con ese significado el concepto fue migrando a diversas tradiciones jurídicas, Francia por ejemplo, como lo muestran los trabajos, en el siglo pasado, de Loic Philip<sup>7</sup>(recordemos la expresión “bloque de constitucionalidad de las finanzas públicas) y, más recientemente y con interesantes matices, Hughes Rabault, quien incluso se refiere a una “constitución financiera transnacional”<sup>8</sup>.

Ahora bien, la segunda mitad del siglo XX, así como el tramo que ya hemos vivido de este siglo, nos muestran sucesivos procesos constitucionales: el ocurrido luego de la posguerra, con la ley fundamental de Bonn (de cuya lectura surge el concepto) y la constitución italiana de 1948 (fundamental, entre otras razones, por incluir expresamente la noción de capacidad contributiva, así como por disponer la progresividad del sistema tributario, art. 53); el desplegado luego de las caídas de las dictaduras europeas en los años 70, ejemplificado por la Constitución española de 1978 (donde se incluyó el principio de equidad respecto de los gastos públicos, art. 31.1.); el emergente en Europa del Este luego de la caída del muro, así como, en fin, las sucesivas oleadas constitucionales latinoamericanas, desde la Constitución de

---

continentes, bastante escasas en nuestra materia, al menos desde nuestro punto de vista americano.

<sup>6</sup> Ver: GARCÍA FRÍAS, Ángeles, “La financiación de los Länder”, en *Revista catalana de dret públic*, N° 32, Catalunya, Escuela de Administración Pública de Cataluña, ISSN 1885-5709, 2006 y YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto, *Constitución Financiera Española. Veinticinco años*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2004.

<sup>7</sup> LOÏC, Philip, *Les fondements constitutionnels des finances publiques*, Economica, Paris, 1995.

<sup>8</sup>RABAULT, Hughes, *La constitution financière de la France. Source fondamentales du droit des finances publiques*, L'Harmattan, Paris, 2020, p. 27.

Brasil de 1988 (con sus reglas sobre cuotas mínimas de gastos públicos) hasta la reciente de la Ciudad de México, en 2017, donde se postula que “el ejercicio de la hacienda pública se orientará al cumplimiento efectivo de los derechos”, art. 5.A.3., proposición que sintetiza, casi en un aforismo, parte de dicho desarrollo. Todos estos procesos constitucionales han involucrado debates, así como nuevos desarrollos constitucionales financieros.

Fruto y expresión de todos estos procesos constitucionales es la evolución del concepto, que pasa de ser puramente material a tener una doble vertiente: material y funcional. Ese cambio de significado se encuentra nítidamente expuesto en la caracterización, más reciente, efectuada por Álvaro Rodríguez Bereijo al destacar que “la Constitución financiera o Constitución fiscal es una pieza de primordial relevancia en la arquitectura constitucional, pues los fines del Estado social de derecho se realizan, en gran medida, mediante la actividad financiera del Estado, y requieren una cierta predisposición de su Hacienda”<sup>9</sup>. Tal como puede apreciarse, aquí está supuesto el significado material y se enfatiza su inserción en una lógica constitucional. Ahora se trata de una pieza al interior de un mecanismo (la arquitectura constitucional) que le da un sentido unificado. La Constitución Financiera se caracteriza por cumplir una función al interior de un entramado constitucional<sup>10</sup>.

<sup>9</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro, *La constitución fiscal de España*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2015.

<sup>10</sup> Dejo de lado otras caracterizaciones, también muy interesantes. Por ejemplo, en el ámbito anglosajón la expresión “constitución fiscal” es usual en los argumentos de filosofía política financiera de James Buchanan y su escuela, conceptualización que merece un debate particularizado, dado la profundidad del enfoque (BUCHANAN, James, *Freedom in Constitutional Contract: Perspectives of a Political Economist*, Volume 2, Texas A&M University Economics Series, 2000; con Geoffrey BRENNAN, *El poder fiscal. Fundamentos analíticos de una constitución fiscal*, Unión Editorial, D.L., Madrid, España, 1987, ISBN: 84-7209-206-2; *Los límites de la libertad, entre la anarquía y el Leviatán*, Katz, Madrid, 2009.

## II. Definición

**II.A.** Dicho esto, permítanme enunciar una definición de Constitución Financiera: se trata del sub-sistema constitucional que regula, en lo esencial, cómo debe ser financiada la efectividad de la propia Constitución.

Esta definición, como surge de su misma redacción, consta de cinco componentes:

a) “sub-sistema”. Las constituciones modernas y contemporáneas, dada sus características políticas, pueden descomponerse en diversos sub-sistemas. Clásicamente se identifican tres:

i) un conjunto de ideas-fuerza fundamentales, habitualmente contenidas en los preámbulos, pero también dispersas en sus textos;

ii) un conjunto de derechos,

iii) un diseño institucional del poder del Estado.

La definición plantea la hipótesis de otro sub-sistema: la constitución financiera, que tendrá determinadas relaciones con los restantes;

b) “que regula... cómo debe ser”. En este punto la definición refleja el carácter normativo de la Constitución. Por tanto, la Constitución Financiera enuncia un deber ser, una regulación normativa, no una constatación fáctica de cómo se produce en los hechos la financiación de las instituciones constitucionales.

c) “en lo esencial”. Con esta cláusula intentamos indicar que las constituciones regulan lo fundamental de una institución. En otros términos, las constituciones no son códigos, que pretenden regular un sector de la realidad social de manera analítica, exhaustiva y precisa.

d) “financiada”. Aquí se ve el aspecto material de la definición: la referencia al financiamiento, a lo específicamente financiero. En términos dinámicos, nos referimos a la actividad financiera pública, entendida como el proceso a través del cual se obtienen, conservan y asignan los recursos públicos.

e) “la efectividad de la Constitución”. Se trata de aquello que debe ser financiado.

Notemos que en esta expresión hay, a su vez, dos elementos.

Si bien en definiciones anteriores nos referíamos, sin más, a “financiar la Constitución”, queda más clara la idea con la especificación de la idea de “efectividad”<sup>11</sup>. Porque lo que en definitiva está en juego es el *pasaje a la práctica* de las instituciones constitucionales. Salvo circunstancias muy singulares (así las analizadas clásicamente por Austin<sup>12</sup>), el hecho de enunciar una proposición no produce por sí mismo la realidad de aquello que se enuncia. Postular que el Poder Judicial está compuesto por una Corte Suprema no genera la realidad misma de ese tribunal. Es preciso implementar el texto, realizar acciones para que lo enunciado lingüísticamente adquiera una realidad empírica, fáctica.

**II.B.** Si, luego, desagregamos la definición teniendo en cuenta los otros sub-sistemas constitucionales que mencionamos, la definición puede reescribirse en los siguientes términos:

“Sub-sistema constitucional que regula, en lo esencial, cómo debe ser financiada la efectividad de: a) las ideas-fuerza, b) los derechos, y c) los poderes constitucionales”.

### III. Relaciones y principios estructurales

**III.A.** A partir de esta definición se abre un enorme programa de investigación para repensar el derecho financiero, justamente el que viene denominándose Teoría de la Constitución Financiera<sup>13</sup>.

<sup>11</sup> En unas recientes jornadas sobre nuestra materia compartí una mesa con Enrique Bulit Goñi, quien me hizo una crítica a la expresión “financiar la Constitución”. Gracias a su comentario reformulamos la definición incorporando la idea de “efectividad”.

<sup>12</sup> AUSTIN, John L., *Cómo hacer cosas con palabras*, Paidós, Barcelona, 1982.

<sup>13</sup> Le he agregado el adjetivo “general”, pero dejo dicha cuestión dado lo abruptamente resumido de esta presentación (algunas indicaciones al respecto en CORTI, Horacio, “Introducción a la teoría general de la Constitución financiera. Notas sobre la

Sólo como ejemplo de la productividad del enfoque señalo, también en una síntesis, las relaciones básicas que podemos identificar entre la Constitución Financiera y los restantes sub-sistemas constitucionales. Para simplificar la exposición resumamos a esos sub-sistemas y sus componentes por medio de la expresión genérica “instituciones constitucionales”.

Identificamos dos relaciones básicas: instrumentalidad y dependencia causal.

**III.B.** Si miramos a la Constitución Financiera desde la óptica de las instituciones constitucionales, por ejemplo desde el mirador de los derechos, se revela su carácter *instrumental*. Esto significa que la Constitución Financiera es un medio para la realización de un fin, un instrumento para algo que está más allá de ella (de ahí, creo, la justificación del término “trascendencia” utilizado por Fuentes Quintana al justificar, en el proceso constituyente español, su propuesta de enmienda que derivó en el actual art. 31.1. de la Constitución). No se trata, de forma parcial, del carácter instrumental de las técnicas recaudatorias (así el tributo) con respecto al gasto público, sino de todo el proceso financiero.

Paralelamente, si observamos, en cambio, a las instituciones constitucionales desde la óptica de la Constitución Financiera se revela que aquellas dependen de ésta para su efectividad. Apreciamos, entonces, lo que venimos llamando la *dependencia causal* de las instituciones respecto de la Constitución Financiera.

Instrumentalidad (de la Constitución Financiera respecto de las instituciones constitucionales) y dependencia causal (de las instituciones constitucionales respecto de la Constitución Financiera) son las dos relaciones básicas.

Estos vínculos, que fluyen naturalmente como derivación de la definición de

metodología del derecho financiero”, *Revista Constitución financiera en la jurisprudencia de la Corte Suprema. Precedentes 2017*, Año 2, Tomo II, Observatorio de Derecho Financiero, Buenos Aires, 2021, ISSN: 2683-6858).

Constitución Financiera, son a su vez la base de dos principios constitucionales financieros, que por tal razón podemos calificar de estructurales: la razonabilidad y la suficiencia.

**III.C.** La razonabilidad (ya presente de forma pionera en el texto constitucional argentino de 1853) es el estándar constitucional típico de regulación de las relaciones entre medios y fines. De acuerdo al art. 28, CN “los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio”. De esta forma se protege un contenido esencial de los derechos, que no puede ser afectado (desnaturalizado, según la jerga de los tribunales) por el ordenamiento jurídico infra-constitucional. Por lógica consecuencia, lo que no puede hacer una ley que explícitamente regula un derecho tampoco lo tiene permitido cualquier otra ley (o norma, más allá de su jerarquía) que, si bien no regula un derecho, se encuentra en condiciones de afectarlo, así las decisiones financieras. De tal forma, sobre la instrumentalidad se afirma el principio de razonabilidad, especificado en términos financieros<sup>14</sup>.

Hago aquí un breve paréntesis. Los principios constitucionales financieros no son singulares, una creación originariamente financiera, sino, de forma más modesta, especificaciones de principios generales contenidos en la Constitución. Así lo muestra el ejemplo anterior: hay un principio constitucional general (postulado en el art. 28, CN) que se especifica con respecto a las técnicas financieras: el principio de razonabilidad en materia financiera. Cierro aquí.

Así como la instrumentalidad es una relación entre la Constitución Financiera en su conjunto y el resto de las instituciones constitucionales, el principio de razonabilidad aplicado a

nuestra materia también se refiere a ella en su totalidad. Por tal razón nos referimos a un “principio de razonabilidad en materia financiera”. En todo caso, habrá peculiaridades con respecto a cada instrumento financiero (las diferencias específicas en el marco de la sistemática financiera permiten referirse a los “particularismos” de cada técnica).

Por ejemplo, en el caso tributario, el principio sencillamente nos dice que los tributos no deben ser irrazonables. Y esto significa que ellos no deben afectar el contenido esencial de los derechos. En general la doctrina se ocupa de una especificación aún mayor, en términos de principio de no confiscatoriedad, donde se trata de un derecho en particular, el derecho de propiedad. En nuestro enfoque en cambio hay un principio constitucional general (razonabilidad), una proyección a la materia financiera como un todo (principio de razonabilidad en materia financiera) y especificaciones por tecnologías (tributo, presupuesto, operación de crédito público, etc.), ante los eventuales particularismos: principio de razonabilidad tributaria, principio de razonabilidad presupuestaria, etc. Incluso, como indicamos, es posible una especificación aún mayor, si vinculamos una técnica financiera en particular (por ejemplo el tributo) y un derecho en particular (por ejemplo la propiedad), es decir: el habitualmente llamado principio de no confiscatoriedad en materia tributaria.

**III.D.** Veamos ahora la dependencia causal. Sobre esta relación se apoya otro principio financiero de carácter estructural: la suficiencia, que es también proyección de un principio de racionalidad implícito en las estructuras de los estados de derecho.

Los estados de derecho son aquellos que estructuran totalmente al poder estatal de forma jurídica (el Estado como persona jurídica compuesta por órganos también jurídicos), de forma que, luego, toda actuación también será jurídica en sus formas de desarrollo (procesos y procedimientos jurídicos) y en su producto final (leyes, reglamentos, actos, sentencias, dictámenes, etc.). De tal manera, toda actuación del poder estatal realizada por fuera o al margen del derecho será una actuación

<sup>14</sup> Hice un desarrollo sobre la razonabilidad en los últimos capítulos de *Derecho Constitucional Presupuestario* (CORTI, Horacio, capítulo XVIII “La lesión de los derechos humanos ¿condicionalidad o subordinación?” y capítulo XIX “La cláusula presupuestaria (art. 75, inc. 8º, CN) y el control judicial” en *Derecho constitucional presupuestario*, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007).

irregular. En términos políticos, la conversión del poder estatal en un estado de derecho es habitualmente visto (un caso típico es la filosofía jurídico-política de Luigi Ferrajoli) como una *racionalización* de aquel poder.

Luego, dado que los órganos son creaciones artificiales del derecho (gobiernos, congresos o tribunales no son entidades naturales, o meramente sociales, sino creaciones o artificios), cuando se establece un órgano y se le fijan, también artificialmente, ciertos fines o funciones, una razón de coherencia pragmática exige que se le asignen los medios, de diferente tipo, para cumplir con esos fines o funciones. De lo contrario, el órgano no podrá realizar aquello que se le encomienda hacer. Es una cuestión de coherencia del ordenamiento jurídico, es decir, de racionalidad. Tal es la raíz del principio constitucional general de suficiencia. Por ejemplo, si un organismo tiene asignada la función de administrar el sistema tributario debe disponer de los medios (por ejemplo: potestades de comprobación y verificación) para ello.

Veamos su vinculación con la relación de dependencia causal. Si las instituciones constitucionales dependen, para su efectiva vigencia, de la asignación de recursos públicos para su sostenimiento, entonces también deben disponer de recursos financieros suficientes<sup>15</sup>.

La incidencia de la suficiencia la vemos en innumerables aspectos de las regulaciones financieras. Un caso típico es el debate sobre la situación financiera de los municipios. La

doctrina ha puesto el énfasis en la cuestión de la autonomía municipal (ver por ejemplo el ya clásico trabajo de Juan Manuel Álvarez Echagüe<sup>16</sup>). Dicho análisis se enriquece, eso creemos, si añadimos la perspectiva complementaria de la suficiencia, pues la problemática municipal es doble. Por un lado, claro, está la pregunta sobre cuál es el grado de autonomía financiera de los municipios (tanto respecto de sus recursos como de sus gastos). Por otro, está la cuestión de su suficiencia, para cumplir con las misiones que el propio ordenamiento jurídico, por ejemplo, provincial, le impone. Por tanto, un municipio puede disponer de una amplia autonomía financiera y carecer de recursos suficientes para cumplir sus cometidos; o, de acuerdo a otra variante posible, tener una autonomía tributaria muy acotada pero, a la vez, una amplia autonomía con respecto a sus gastos públicos y disponer de recursos suficientes por vía de transferencias. Se ve que de esta forma el análisis se enriquece. Este ejemplo también nos muestra, como ya sugerimos, que no se trata de negar o cancelar nuestra tradición doctrinaria, sino de enriquecerla, ampliando los horizontes para abordar de manera más precisa los problemas prácticos que enfrentamos. El segundo de los anteriores ejemplos también nos sirve para mostrar uno de los hilos conductores de este paradigma: la unidad del fenómeno financiero y el carácter integrado que debe tener el estudio del derecho financiero. Volvamos al ejemplo. Para evaluar con precisión la “autonomía tributaria” se requiere, a la vez, tener en cuenta la “autonomía presupuestaria”, pues la forma de garantizar la autonomía política de un nivel de gobierno en un sistema recaudatorio basado en transferencias de otro nivel de gobierno requiere, entre otras medidas (así la automaticidad en la remisión de los fondos), garantizar la autonomía en el uso de esos

<sup>15</sup> Sobre el principio de suficiencia financiera ver la sentencia de la CSJN en el caso “Esso Petrolera Argentina S.R.L. y otro c/ Municipalidad de Quilmes s/ acción contencioso administrativa”, Fallos: 344:2123, considerandos 6° a 8° del voto del Ministro Lorenzetti. El concepto de suficiencia es habitual en el derecho internacional de los derechos humanos referido a la política fiscal, ver los diferentes documentos internacionales referidos en CORTI, Horacio, Capítulo 6°: “La política fiscal en el derecho internacional de los derechos humanos: presupuestos públicos, tributos y los máximos recursos disponibles”, *Financiar la Constitución*, Eudeba, 2020.

<sup>16</sup> ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, “Los municipios, su status jurídico y sus potestades financieras y tributarias en el marco de la Constitución reformada”, *Revista Impuestos*, Tomo LVII-B, pág. 2436.

recursos, es decir: autonomía presupuestaria<sup>17</sup>. Es decir, el análisis de la autonomía tributaria requiere tener simultáneamente en cuenta la autonomía presupuestaria y, ambas, considerar la suficiencia financiera.

Tenemos entonces dos pares de relaciones y principios asentados sobre ellos: instrumentalidad (relación) y razonabilidad financiera (principio) por un lado; dependencia causal (relación) y suficiencia financiera (principio), por otro.

**III.E.** Quisiera agregar en este párrafo un comentario adicional. Los conceptos funcionan en redes. De tal manera, introducir un concepto puede generar nuevas reformulaciones o reordenamientos teóricos. Esto se aprecia, creo, con el concepto de dependencia causal. Veamos un ejemplo.

Dada la existencia fáctica de la dependencia causal las autoridades jurídicas (genéricamente entendidas) al generar una regulación pueden efectuar modulaciones para tener en cuenta los efectos de aquella dependencia. Dichas cláusulas jurídicas, que han recibido, por decir así, la impronta de la dependencia causal, plasman una “dependencia jurídica”. Es decir, una autoridad, por ejemplo, ante la dependencia causal de la institución que está creando, regulando o interpretando con respecto a los recursos públicos, puede: a) no darle ningún efecto jurídico a esa dependencia, de forma tal que la institución en juego no se encontrará condicionada o incida por dicha dependencia (esto es: dependencia causal + independencia jurídica), o b) darle algún efecto jurídico expreso en la regulación o interpretación que está disponiendo (dependencia causal y jurídica).

Veamos algunos casos en el derecho comparado:

<sup>17</sup> La correlación entre autonomía tributaria y presupuestaria fue destacada hace algunos años por el Tribunal Constitucional español (ver: STC 13/1992 “Recursos de inconstitucionalidad acumulados 542/1988 y 573/1989, promovidos por el Consejo Ejecutivo de la Generalidad de Cataluña, contra las leyes 33/1987 y 37/1988, de presupuestos Generales del Estado para 1988 y 1989, respectivamente”).

a) el art. 2.1. PIDESC modula el alcance de las obligaciones de los estados correlativas a los derechos que allí se postulan<sup>18</sup>;

b) en nuestro país, la doctrina de la CSJN con respecto a las medidas cautelares en materia tributaria tiene en cuenta que el normal desenvolvimiento de actividad del Estado depende de la normal percepción de la renta pública. De tal forma, es preciso tener en cuenta esa causalidad al momento de evaluar el interés público involucrado en el pedido cautelar<sup>19</sup>;

c) la Constitución de Italia, en su art. 81, tercer párrafo, dispone que cualquier ley que implique nuevas y mayores cargas (es decir, en nuestro vocabulario, que depende de recursos financieros para su implementación) “deberá proveer los medios para sufragar las mismas”. Cláusula denominada “de cobertura”. En la medida en que una ley dependa de recursos para su realización, el constituyente ha previsto que la ley también tiene que indicar su cobertura financiera<sup>20</sup>.

<sup>18</sup> Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Artículo 2.1: “Cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto se compromete a adoptar medidas, tanto por separado como mediante la asistencia y la cooperación internacionales, especialmente económicas y técnicas, hasta el máximo de los recursos de que disponga, para lograr progresivamente, por todos los medios apropiados, inclusive en particular la adopción de medidas legislativas, la plena efectividad de los derechos aquí reconocidos”. Sobre las cláusulas de implementación, ver: el artículo citado recientemente de CORTI, Horacio, en *Financiar la Constitución*, EUDEBA, Buenos Aires, 2020 y CORTI, Horacio, “Comentario al artículo 4º. La implementación de la Convención. Efectos sobre la Política Fiscal sobre los Estados” en *Convención sobre los Derechos del Niño Comentada*, Edición Especial, Ministerio Público Tutelar de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, noviembre de 2019.

<sup>19</sup> Ver: “Firestone de la Argentina SAIC s/ recurso de apelación -IVA.- medida de no innovar.”, Fallos: 313:1420 y PÉREZ, Anahí, *Medidas cautelares en procesos tributarios*, Ed. Ad-Hoc, 2022, ISBN 978-987-745-231-0.

<sup>20</sup> SCAGLIARINI, Simone, *La quantificazione degli oneri finanziari delle leggi tra governo, parlamento e corte costituzionale*, Giuffrè, Italia, 2006.

Podemos apreciar que el concepto de “dependencia jurídica” permite ver diferentes situaciones, con clara incidencia financiera, que previamente no tenían una vinculación teórica, de forma que su estudio era fragmentario. Es decir, un concepto nuevo permite observar como un conjunto instituciones antes visualizadas de forma aislada o en contextos diferentes sin vinculación teórica entre sí. También nos muestra que estas categorías son transversales al derecho financiero como un todo jurídico integrado.

#### IV. Elementos

Para concluir esta apretadísima síntesis metodológica quisiera abrir la caja negra de la Constitución Financiera y observar qué encontramos en su interior.

Como ya aludimos, la práctica política constitucional viene desenvolviéndose de manera muy intensa en las últimas décadas. Este desarrollo ha implicado, entre otras tantas cuestiones, un notorio aumento del volumen jurídico de las constituciones financieras (que así adquieren un mayor grado de densidad). De ahí, primero, el nacimiento del concepto jurídico a mediados del siglo pasado y, luego, su evolución en cuanto a su significado, ya en este siglo XXI.

**IV.A.** A nuestro entender las constituciones financieras constan de los siguientes elementos:

- a) un conjunto de tecnologías financieras;
- b) un conjunto de principios constitucionales, de diferente alcance, referidos a las mencionadas tecnologías;
- c) un deber;
- d) un conjunto de órganos (algunos incluso específicamente financieros), competencias y procedimientos.

Sólo dos palabras sobre estos elementos, que conforman una trama conceptual e institucional de enorme densidad.

**IV.B.** Las tecnologías son las diversas instituciones jurídicas sustantivas cuya implementación permite vehiculizar la

actividad financiera pública, es decir, la obtención, conservación y asignación de los recursos públicos.

Aquí encontramos, en primer lugar, el presupuesto público y la ley convenio de coparticipación, que son las instituciones que vertebran y articulan la actividad financiera pública en su doble dimensión horizontal (el derecho de cada nivel de gobierno en sí mismo) y vertical (el derecho de la coordinación entre los diferentes niveles de gobierno)<sup>21</sup>. Este carácter articulador es el que ha tenido en mente el constituyente reformador de 1994 cuando, por medio de la remisión postulada en el art. 75, inc. 8, CN, sujetó ambos mecanismos a las mismas pautas, es decir, principios constitucionales. Luego, los cuatro clásicos mecanismos recaudatorios de los modernos estados de derecho: tributos, recursos patrimoniales, crédito público y moneda, sin perjuicio de otros ingresos menores (ejemplo: donaciones) y de los efectos financieros de instituciones que forman parte de otras ramas del derecho (ejemplo: sanciones pecuniarias).

**IV.C.** En segundo lugar, un conjunto de principios, en el sentido, muy elemental (frente a los debates filosóficos contemporáneos sobre aquellos), de normas que se refieren a otras normas. Los principios (normas) regulan la creación (el “quién” y el “cómo”) y el contenido (el “qué”) de las normas que conforman el núcleo de cada tecnología jurídico-financiera. Dado que, en definitiva, cada técnica no es más que un artefacto simbólico-normativo, los principios señalan, de forma genérica, por quién y cómo deben crearse, así como cuál debe ser el contenido de aquellos artefactos o tecnologías.

En esta sumaria exposición ya hemos detectado dos principios que afectan a la actividad financiera como un todo y que

<sup>21</sup> El carácter articulador del presupuesto público ya fue destacado por Álvaro Rodríguez Bereijo (RODRÍGUEZ BEREIJO, Á. *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976.

calificamos de estructurales (por desprenderse de la definición misma de Constitución Financiera): los de razonabilidad y suficiencia financieras.

Luego, habrá que ver en cada ordenamiento constitucional positivo cuáles son los principios consagrados y cuál es su alcance con respecto a las tecnologías financieras, de conformidad a cada tradición y cultura<sup>22</sup>. Hay principios clásicos, por ejemplo la reserva de ley, que al menos en nuestro ordenamiento constitucional tiene un alcance bastante dilatado (incide de forma fuerte, incluyendo la idea de tipicidad, en el caso de los tributos, el gasto público y el endeudamiento; y, *prima facie*, de forma más atenuada en la moneda y los recursos patrimoniales, aunque se trata de una cuestión abierta para la investigación), o el principio de solidaridad, asimismo aplicable al conjunto (ya que también es fundamento del deber de contribuir). Hay otros principios clásicos, como la igualdad (que parece tener un alcance referido a toda la actividad financiera), hoy renovados, por ejemplo por medio de la perspectiva de género y su reforzamiento de la igualdad sustancial. También hay nuevos principios que se vienen abriendo camino, con un alcance bastante amplio, así por ejemplo la transparencia o la sustentabilidad.

Tres observaciones. Uno. Al poner el foco en la Constitución Financiera nuestra primera aproximación apunta a darle a los principios un alcance *prima facie* integral en tanto principios constitucionales *financieros*. Es en su desarrollo donde podremos verificar, de acuerdo a cada derecho constitucional positivo, cuál es su alcance con respecto a las tecnologías jurídico-financieras. Dos. Nada impide que un principio general financiero presente particularidades cuando incide en cada tecnología financiera. Por ejemplo, los decretos de necesidad y urgencia pueden

estar permitidos para ciertas tecnologías (presupuesto) y prohibidos para otras (tributos). Tres. Los principios financieros, como ya señalamos, son a su vez una proyección de principios constitucionales generales (y en ellos encuentran su razón de ser). Es porque existe el principio general de transparencia (y su correlativo derecho al acceso a la información pública) que, luego, adquiere existencia un principio de transparencia en materia financiera. Es porque se afirma la igualdad sustancial en el ordenamiento constitucional en general que, luego, dicho principio se proyecta a la materia financiera.

Tenemos, así, un esquema de tres grados muy sencillos:

- a) principios constitucionales sin más (igualdad, legalidad, transparencia, etc.);
- b) principios constitucionales proyectados a la materia financiera, y
- c) especificaciones de los principios constitucionales financieros en su incidencia con respecto a cada tecnología financiera.

**IV.D.** En tercer lugar un deber: el deber de contribuir al financiamiento de la Constitución sobre la base de la capacidad contributiva.

La Constitución Financiera introduce un deber constitucional autónomo, análogo, en el caso argentino, al deber de armarse en defensa de la patria, enunciado en el art. 21, CN. Autónomo significa que no se trata de obligaciones reflejas, correlativas a derechos<sup>23</sup>.

<sup>22</sup> Así como Víctor Ukmar (UCKMAR, Víctor. *Principios comunes del derecho constitucional tributario*, Bogotá, Temis, 2002) se refería, en los años 50 del siglo pasado, a los principios constitucionales comunes en materia tributaria, hoy ese mismo gesto puede proponerse, como hipótesis, respecto de los principios constitucionales financieros.

<sup>23</sup> Sobre el deber de contribuir ver: ESCRIBANO, Francisco, *La configuración jurídica del deber de contribuir*, Perfiles constitucionales, Madrid, Civitas, 1988.; PAUNER CHULVI, Cristina, *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001; RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro, "El deber de contribuir como deber constitucional: su significado jurídico", Revista Española de Derecho Financiero Nº 125, Civitas, Madrid, 2005; CASALTA NABAIS, José, *O deber fundamental de pagar impuestos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Almedina, 2009. Sobre autonomía ver: CORTI, Horacio, *Financiar la Constitución*, Eudeba, Buenos Aires, 2020.

Este deber se encuentra esbozado en el art. 36 de la Declaración Americana, hoy de jerarquía constitucional, art. 75, inc. 22, primer párrafo, CN.

Junto a los principios antes aludidos, este deber pone de manifiesto la Teoría de la Justicia Financiera (la filosofía política financiera) que subyace al texto constitucional. Otra vez, se aprecia aquí lo artificioso que significaría seccionar el asunto y referirse, más estrechamente, a una supuesta Justicia Tributaria. A la Constitución Financiera, integradamente entendida, le es subyacente una Teoría de la Justicia Financiera, también integralmente entendida. Su núcleo, dicho en un aforismo reductor aunque cierto, afirma que cada cual debe contribuir de acuerdo a su riqueza disponible y cada cual recibir de acuerdo a los derechos consagrados, en el marco de las ideas-fuerza y del diseño institucional que postulan las constituciones.

**IV.E.** Por último, encontramos órganos, competencias y procedimientos. Se trata del específico diseño institucional de la Constitución Financiera que, otra vez, es proyección del diseño institucional general contenido en las constituciones.

Allí donde se postule un diseño democrático, republicano o federal, *habrá por consecuencia*, un diseño institucional financiero de carácter democrático, republicano o federal, que se hará visible, justamente, en los órganos, competencias y procedimientos.

Aquí podemos distinguir órganos generales con competencias y procedimientos financieros específicos (por ejemplo: competencias financieras del Congreso, procedimientos presupuestarios que involucran al Ejecutivo y al Congreso, así el previsto en el art. 100, inc. 6, CN, etc.) y órganos específicamente financieros (así el organismo fiscal federal previsto en el art. 75, inc. 2, párrafo sexto, CN, o la Auditoría General de la Nación, art. 85, CN).

## V. Teoría Constitucional

Como indicamos en un inicio creemos que el paradigma en gestación tiene su raíz en las

constituciones. Esto significa que los argumentos precedentes son de carácter constitucional. O en otros términos: la puerta de entrada al estudio del derecho financiero es la Teoría Constitucional.

Nuestra hipótesis es que, junto a las dimensiones tradicionales, el desarrollo histórico que ha tenido el derecho constitucional en las últimas décadas ha generado una cantidad suficiente de cláusulas que nos permiten referirnos a un genuino sub-sistema o sub-sector de carácter financiero. Más aún, como hemos indicado, ese desarrollo ha permitido, a su vez, poner en evidencia una función específica: financiar el paso a la práctica de las instituciones constitucionales.

Hay aquí consecuencias al interior del pensamiento constitucional. Por ejemplo, una teoría de los derechos constitucionales, fundamentales o humanos (de acuerdo a diferentes designaciones) tiene que incluir, como una dimensión ineludible del análisis, la cuestión financiera, en la medida en que todos los derechos, en mayor o menor medida, dependen de los recursos financieros. Cuestión, como recuerda Altamirano en su contribución, del costo de los derechos. Según entiendo, las diferencias aquí son de grado. Esto es, hay diferentes costos de los derechos. Esto significa, paralelamente, que no hay diferencias de "naturaleza" o estructura entre ellos, pues todos, en mayor o menor medida, implican algún grado de actividad estatal y asignación de recursos. En otros términos, los derechos (que además habitualmente son complejos o grupos de sub-derechos) se correlacionan con conjuntos, también complejos, de obligaciones, de dar, hacer y no hacer (en otro léxico: obligaciones negativas y positivas). De todo esto puede concluirse que cualquier análisis y estudio particularizado sobre un derecho, además de identificar las ideas-fuerza que lo justifican, su alcance normativo y las instituciones estatales que le son correlativas, tiene que explicitar su dimensión financiera. Este ejemplo muestra, además, la interconexión que las constituciones establecen entre las ideas-fuerza, las políticas fundamentales, los

derechos, la estructura institucional del poder y el financiamiento.

Lo mismo que señalamos respecto de los derechos cabe predicarlo en relación a las teorías sobre la organización del poder estatal, en la medida en que, por lo dicho, también tienen que referirse al financiamiento de aquella organización.

Aquí tenemos una primera clarificación sobre cómo se ordena internamente el derecho positivo con respecto al fenómeno financiero. La primera rama del derecho a considerar cuando se trata del derecho financiero es el derecho constitucional. Si tomamos la designación de los subsectores, así como encontramos un *Derecho Constitucional de la Organización del Poder* (la sala de máquinas, sobre la que últimamente insiste Roberto Gargarella<sup>24</sup>) o un *Derecho Constitucional de los Derechos* (y a los que, por su parte, Germán Bidart Campos, en mi época de estudiante, calificaba, respectivamente, como Derecho Constitucional del Poder y Derecho Constitucional de la Libertad), también hallaremos un *Derecho Constitucional Financiero*. Con estas designaciones nos referimos, claro está, tanto a una parte del derecho positivo como a la doctrina específica que lo estudia.

El objeto del Derecho Constitucional Financiero es la Constitución Financiera. Ciertamente, no se trata de separar este sector del resto del derecho constitucional. El Derecho Constitucional Financiero es una parte, un tramo, un momento inescindible de la Doctrina Constitucional (todos sus elementos se encuentran interconectados, como ya vimos más arriba al referirnos a las teorías constitucionales sobre los derechos).

De igual forma, la Teoría de la Justicia Financiera en tanto filosofía política subyacente a la Constitución Financiera (e imprescindible para determinar el sentido del texto que la expresa) es parte integrante de la Teoría de la Justicia que sustenta a la propia constitución, o sea: a la filosofía política constitucional. No hay tampoco aquí ninguna singularidad financiera, sino un momento en el

desarrollo de un todo mayor que la engloba y contiene.

Esta perspectiva tiene consecuencias metodológicas y pedagógicas, pues hace del derecho constitucional el punto de partida para la comprensión misma del fenómeno financiero en su faz jurídica, tal como él se presenta en la cultura jurídica contemporánea inherente a los estados constitucionales de derecho, tanto del área americana como europea<sup>25</sup>.

No sólo, pues es por razones constitucionales que creemos justificada la autonomía (relativa al interior del ordenamiento) del derecho financiero.

Una última aclaración antes de pasar a dicho tema (ya estamos más cerca de llegar al derecho tributario sustantivo, que es lo que nos ocupa). Considero que la expresión exacta es "Derecho Constitucional Financiero". En este tipo de expresión el primer término luego de "derecho" es el marcador de la rama jurídica de que se trate (y de la doctrina que lo estudia), mientras que el siguiente precisa qué aspecto de ese sector está involucrado. En nuestro caso nos referimos al derecho constitucional como rama y doctrina jurídica, y a lo financiero como el aspecto involucrado. Para expresarlo en el léxico de otra rama del derecho: el Derecho Constitucional Penal es parte del ordenamiento constitucional (objeto de la doctrina constitucional) y se refiere a los fundamentos constitucionales del derecho penal.

No creo, en fin, que esta perspectiva sea una originalidad del derecho financiero<sup>26</sup>. La idea de que se está viviendo un proceso de "constitucionalización" de todo el ordenamiento jurídico es algo muy difundido en la cultura jurídica actual<sup>27</sup>. Esto sucede tanto en los ámbitos de reflexión más general

<sup>24</sup> GARGARELLA, Roberto, *La sala de máquinas de la Constitución*, Katz, Buenos Aires, 2015.

<sup>25</sup> Claro, no necesariamente el punto de partida conceptual tiene que ser también el punto de partida pedagógico o expositivo (algo más diremos sobre esta cuestión al final de esta presentación).

<sup>26</sup> BAUDU, Aurélien, *Droits des finances publiques*, Dalloz, Paris, 2015, p. 197.

<sup>27</sup> GUASTINI, Riccardo, "La constitucionalización del ordenamiento jurídico: el caso italiano" en CARBONELL, Miguel, *Neoconstitucionalismo(s)*, Trotta, Madrid, 2005, p. 49-74.

como en los doctrinarios más específicos. Escuchamos así hablar de la constitucionalización del derecho privado o de cualquier otra rama del derecho. De tal forma es muy probable que en gran parte de los manuales contemporáneos de otras ramas jurídicas la exposición se inicie haciendo referencia a un núcleo constitucional. Por cierto, cada rama del derecho tiene una relación singular con la Constitución. En nuestro caso, al menos según la hipótesis que venimos sosteniendo, el concepto clave es el de Constitución Financiera.

## VI. Derecho Financiero

**VI.A.** Llegamos, al fin, a nuestra rama jurídica. ¿Cómo la definimos? En términos constitucionales. ¿Por qué? Pues porque identificamos una *unidad de sentido* de carácter constitucional. Es decir: el derecho financiero es el desarrollo jurídico (legal, reglamentario) de la Constitución Financiera. ¿Cuál es la estructura vertebral del derecho financiero? Las tecnologías jurídicas financieras (o instituciones financieras): regímenes de coordinación financiera, presupuestos, recursos patrimoniales, tributos, operaciones de crédito público y moneda.

Por lo tanto, el ordenamiento jurídico financiero regula (en general) y establece (en particular) cada una de las referidas instituciones. Podemos distinguir así un *derecho financiero general* (que establece las reglas generales referidas a cada una de las instituciones, por ejemplo las reglas sobre la extinción de las obligaciones tributarias, ley 11.683, o las reglas referidas a las características que debe reunir cada decisión presupuestaria, por ejemplo art. 3, ley 25.917) y un *derecho financiero especial* (la ley del impuesto al valor agregado, cada ley anual de presupuesto).

Estudiar estos regímenes jurídicos positivos, tanto generales como especiales, es el objeto del Derecho Financiero como doctrina jurídica.

**VI.B.** Podemos utilizar la expresión “Derecho Financiero Sustantivo” para el estudio del derecho financiero general. Las regulaciones

generales expresan la manera que ha tenido un legislador de pensar cada una de las instituciones financieras, su sustancia normativa. Ciertamente, aquí ha habido, históricamente, un camino de ida y vuelta sucesivo entre actividad de los órganos políticos y teorización de los doctrinarios. Pensemos en los tributos o en el presupuesto. Las regulaciones han suscitado la reflexión (y la crítica) de los doctrinarios, pero también estos han incidido en los órganos regulatorios, al receptor o adaptar sus doctrinas. Una regulación general expresa (con diferente grado de precisión y desarrollo) una visión general sobre lo regulado. El ideal de la racionalidad (en la tradición del derecho continental europeo) es la codificación en tanto regulación exhaustiva y precisa basada, a su vez, en una teoría exhaustiva y precisa (que, de existir, es el resultado de una larga práctica política y jurídica). Ideal, como sabemos, poco concretado en los ámbitos del derecho financiero y del derecho administrativo, más allá de significativas experiencias de codificaciones parciales<sup>28</sup>.

Dicho de otra forma, el derecho financiero sustantivo pone de manifiesto la estructura simbólico-normativa de las instituciones financieras. De ahí la necesidad de apelar a las dilucidaciones características de la teoría general del derecho (como podemos ver en el ensayo de Ernesto Gómez Zamacola y Simón Striga en esta publicación). No hay razón, aquí, para extraer al tributo y así aislarlo y otorgarle al estudio de su estructura normativa algún tipo de autonomía. Parece razonable pensar que el estudio integrado y simultáneo de las estructuras normativas de las instituciones financieras puede enriquecer (e iluminar) el estudio de cada una en particular, así como poner de manifiesto sus vínculos.

Por lo demás, este impulso integrador está presente en más de una colaboración de este número. Pienso en el trabajo de Alejandro Altamirano, quien, al menos según mi lectura, pone foco en una problemática clásica, pero

<sup>28</sup> CABALLERO GUZMAN, Norma, *Les codes des impôts en droit comparé*, L'Harmattan, Paris, 2011.

hoy en día renovada en su complejidad: el mundo diverso de las técnicas recaudatorias que parecen vivir en transición entre los recursos tributarios y otros ingresos públicos, que calificamos habitualmente (y con no pocos equívocos) de patrimoniales. Su estudio nos lleva a interrogarnos sobre cómo clasificamos los recursos públicos, con qué criterios, y qué origen histórico tienen esos criterios (o qué situación, debate o problema los suscitó), cuáles son los principios constitucionales comunes a todos ellos, y así sucesivamente. No tendría sentido abordar esta problemática partiendo de un estudio autónomo del tributo. Parece que la realidad nos desafía a hacer un estudio integral del complejo entramado de los recursos públicos actuales. Esto implica, claro está, volver sobre las categorías que utilizamos para identificarlos, clasificarlos, valorarlos y pensarlos (volver sobre nuestra *semántica*, dicho esto, según mi libre lectura, en uno de los términos sobre los que nos invita a reflexionar Anahí Pérez). Pero eso a repensar es la clasificación de los recursos públicos de forma integral, no las categorías tributarias autónomamente vistas (con el telón de fondo de un debate de otro alcance, en la medida en que existan, por hipótesis, significativas diferencias en su regulación constitucional). Como recién aludimos: es como si los problemas mismos de la realidad nos exigieran, para su comprensión, abarcar el conjunto integrado que conforman las instituciones financieras.

Toda la argumentación anterior permite justificar adecuadamente, a mi juicio, la autonomía del derecho financiero como rama jurídica y la especificidad doctrinaria del derecho financiero al interior de la doctrina del derecho público.

**VI.C.** No hay razón para desgajar alguna de las instituciones financieras para así estudiarla aislada de las restantes. ¿Por qué desvincular instituciones que forman parte de un todo interconectado? Primero en la realidad. En cuanto fenómeno político o económico, el fenómeno financiero es inescindible. Son también inescindibles los problemas financieros que nos plantea la realidad. Por ello son también inescindibles las

evaluaciones que presiden a las políticas, y estas políticas mismas. Es decir, hay un fenómeno real, interconectado, que es tanto social-cultural como político-económico de carácter financiero. Pensemos en los libros de una de las ciencias sociales referidas al fenómeno financiero: la economía. Los manuales de textos que exponen la faz económica de lo financiero (manuales de Hacienda Pública o de Finanzas Públicas) se refieren, con mayor o menor intensidad, a todas las técnicas financieras, sistemáticamente consideradas. Segundo, en la propia regulación positiva. Doy un ejemplo. Pensemos en el federalismo. ¿Creemos que resulta razonable estudiar el federalismo tributario desgajado del federalismo financiero? Creo, modestamente, que es muy difícil siquiera comprender una cosa sin considerar la otra. Veamos una situación problemática típica de nuestro federalismo: el derecho intrafederal y la serie de acuerdos o pactos fiscales sucedidos desde los años '90 del siglo pasado. ¿Creemos que resulta razonable desgajar las cláusulas tributarias para estudiarlas "autónomamente", desgajadas de las restantes, es decir: del conjunto de compromisos, derechos u obligaciones financieras establecidos en esos pactos? Parece más lógico considerar la integralidad de las disposiciones, por de pronto para comprender su sentido. Y recordemos que la ley convenio de coparticipación (que sesgadamente podría calificarse de tributaria) debe seguir las mismas pautas, según nuestra Constitución, que el presupuesto público. Regulación que, ya dijimos, tiene su justificada razón de ser, pues son las dos instituciones que articulan el derecho financiero al conectar ingresos y gastos en cada nivel de gobierno y entre ellos.

La autonomía del derecho financiero, ya sostenida con fuerza por Fernando Sainz de Bujanda<sup>29</sup>, adquiere un renovado fundamento, en el marco de un incipiente paradigma, de carácter constitucional. Es la identificación de la Constitución Financiera como sub-sector

<sup>29</sup> SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho Financiero*. Volumen 1, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977.

constitucional y unidad funcional de sentido lo que permite, en un segundo paso conceptual, delimitar al derecho financiero como rama jurídica (relativamente) autónoma al interior del derecho público.

#### VI.D. Volvamos sobre nuestros pasos.

Identificamos, en primer lugar, y por medio de un argumento constitucional, al *Derecho Constitucional Financiero*. Doctrina jurídica sobre un objeto jurídico positivo: las constituciones financieras. Puerta de entrada metodológica y pedagógica. No es cuestión aquí de derecho financiero, sino de sus fundamentos constitucionales.

Segundo, identificamos al *Derecho Financiero* como el desarrollo legal y reglamentario de los elementos que componen a las constituciones financieras.

Tercero. Dividimos al Derecho Financiero en dos planos.

Las regulaciones generales estudiadas por el *Derecho Financiero Sustantivo*, ejemplo: las regulaciones generales de las normas tributarias o de las normas presupuestarias.

Y las regulaciones específicas (cada tributo en particular, cada ley de presupuesto en particular, cada tipo de operación de crédito público en particular, etc.) estudiadas por lo que podemos llamar la *Parte Especial del Derecho Financiero*.

Dado que, habitualmente, las regulaciones generales están lejos (a veces muy lejos) del ideal racional de la codificación, se incrementa el valor práctico de la doctrina, así como de sus propuestas para pensar las respectivas normas financieras: tributarias, presupuestarias, de crédito público, etc. Hoy en día son numerosos los debates financieros sustantivos, sea sobre diferentes aspectos de la obligación tributaria, de la autorización presupuestaria o de la operación de crédito público. Pensemos, por ejemplo, en la dinámica que ha tenido, en este siglo, la práctica y la doctrina en lo relativo a las cláusulas de acción colectiva, un aspecto central sustantivo de las operaciones de crédito público (y de enorme incidencia en nuestra historia y actualidad financiera). O el sinuoso desarrollo, en el ámbito del

federalismo financiero, de las reglas fiscales (por lo demás, ¿cómo las conceptualizamos?). O a la luz de las sub-ejecuciones presupuestarias, ¿cabe pensar a la norma presupuestaria no como autorización sino como obligación? El análisis conjunto permite pensar aspectos comunes y diferencias, así como relaciones y vínculos. Por ejemplo. En ocasiones, la hacienda pública es vista como un conjunto de obligaciones y derechos patrimoniales en cabeza del Estado (ley general presupuestaria española, 47/2003, art. 5.1). Dichas obligaciones tienen formas habituales de extinguirse, básicamente el pago, sin perjuicio de otras formas reguladas de forma general en las legislaciones (compensación, etc.). La obligación tributaria (Estado acreedor); la obligación de crédito público (Estado deudor); las obligaciones patrimoniales surgidas de actos, contratos y sentencias, que requieren de la habilitación presupuestaria para su cancelación (Estado deudor). En cada caso hay métodos normales de extinción de dichas obligaciones, vinculadas, de una u otra forma, a tributos, operaciones de crédito público, recursos patrimoniales o presupuestos. Pero hay formas, digamos: especiales o singulares (habría que reflexionar sobre su adecuada designación), surgidas de crisis y emergencias, que han sido muy habituales en la práctica jurídica argentina desde 1983 y que parece razonable considerar de forma conjunta, como variantes de un fenómeno jurídico-financiero común (y susceptible de una eventual evaluación crítica político-jurídico también conjunta). Rápidos ejemplos: los procesos de renegociación, unilateral (Comunicación "A" 251, Banco Central de la República Argentina, 1982) o consensuado (ley 27.544), de la deuda pública; moratorias o regularizaciones tributarias (ley 27.701); efectos tributarios de los blanqueos de capitales (ley 26.860, art. 9); consolidación de deudas públicas sustentadas en actos, contratos o sentencias (ley 23.982); posibilidad de adquirir activos públicos con títulos de la deuda pública (decreto 1.948/90); posibilidad excepcional de cancelar obligaciones tributarias con títulos públicos (decreto 1.005/2001); la regularización

espontánea prevista en la ley penal tributaria (ley 24.769, art. 16).

La importancia de enfatizar el término “sustantivo” creo que tiene su justificación. Pues el derecho financiero establece, y regula, la sustancia (esto es: la estructura simbólico-normativa) de cada una de las instituciones financieras. Y ese es el objeto de estudio del Derecho Financiero en tanto doctrina. Esa estructura normativa luego se concretiza, se plasma, en instituciones o instrumentos especiales, tal impuesto o tal ley de presupuesto, el objeto de la Parte Especial del Derecho Financiero.

Acá vemos la significación del derecho financiero (regula instituciones sustanciales) pero también sus límites prácticos, pues esas instituciones tienen que activarse, efectivamente desarrollarse en la vida real. Y para eso son necesarias las técnicas de otra rama del derecho: el derecho administrativo.

**VI.E.** Previo a pasar a ello, quisiera mostrar una consecuencia clave de una perspectiva integral del derecho financiero. Veamos la cuestión de la subjetividad. Si observamos de forma integral el conjunto de las normas financieras, encontraremos una serie de sujetos: el contribuyente, en cuanto sujeto pasivo de la obligación tributaria (así como otras figuras subjetivas conexas, como el llamado contribuyente de hecho); el portador de un título de la deuda pública o la institución (por ejemplo: Fondo Monetario Internacional) acreedora de un empréstito; el beneficiario de un gasto público; el acreedor del Estado sobre la base de actos, leyes o sentencias; el sujeto obligado en los recursos patrimoniales.

Plurales instituciones financieras, plurales fuentes de creación, plurales relaciones jurídicas financieras y plurales sujetos, que tienen intereses específicos, que pueden coincidir o colisionar.

El derecho financiero pone de manifiesto una trama compleja de intereses diversos, públicos y privados. Todos esos intereses están plasmados en derechos y obligaciones donde al menos uno de los sujetos es una autoridad pública y donde, a la vez, hay un contenido financiero. En algunas ocasiones hay un

Estado deudor, en otras un Estado acreedor. Mientras que la visión autonómica del derecho tributario ve una relación bipolar (Fisco / contribuyente), una visión integral del derecho financiero observa una trama, una red compleja, donde hay un Estado (en rigor: una pluralidad de órganos administrativos, que forman parte de un diseño institucional) y una pluralidad de actores privados, con intereses eventualmente contrapuestos (o que combinan, en grados diversos, cooperación y conflicto).

Desde la óptica del Estado parece claro que se requiere una visión unificada sobre sus diferentes situaciones como acreedor y deudor. Disponer de una contabilidad única, registros generales, controles sistemáticos del conjunto de los flujos financieros. Ciertamente, puede haber estados caóticos, carentes de una organización racional de su hacienda, como fue el caso de la monarquía francesa<sup>30</sup>. Pero en los estados modernos de derecho, que se pretenden racionales (en múltiples dimensiones), la visión unificada e integral se impone: en términos políticos, económicos y por tanto jurídicos. De ahí la significación, desde el siglo XIX, de la ley de presupuesto como institución vertebradora, base de la planificación y del control de toda la hacienda pública, y plasmación de la reserva de ley respecto de los gastos públicos.

Desde la óptica de los actores sociales la situación es la misma. En las sociedades contemporáneas muy probablemente la mayoría de las personas ocupen varias posiciones subjetivas financieras: contribuyentes, beneficiarios de un gasto público, acreedores o titulares de un título público. Por lo tanto, en cada una incide un conjunto de relaciones financieras que cabe razonablemente contabilizar de forma única, al menos para evaluar su resultado final.

Cuando se quieren enfatizar los aspectos subjetivos de las normas es habitual utilizar el

<sup>30</sup> SUEUR, Philippe, *Histoire du droit public français XVe-XVIIIe siècle*, tome 2, *Affirmation et crise de l'Etat sous l'Ancien Régime*, Paris, Puf, 2007, p. 282 y sig.; PELLET, Rémi, *Droit Financier Public*, tome II, Puf, Paris, 2021, p. 35 y sig.

lenguaje oblicuo de las relaciones jurídicas<sup>31</sup>. Como sucede en nuestra materia, podemos hablar tanto de los aspectos subjetivos (pasivos y activos) de las normas, por ejemplo tributarias o de crédito público, pero también de relaciones jurídicas tributarias o de crédito público. Dos lenguajes que expresan el mismo contenido: las obligaciones y derechos de cada sujeto de acuerdo a lo normativamente establecido en cada caso. Dado el carácter patrimonial de las normas financieras estaremos ante normas de las que surgen derechos de acreedores y obligaciones de deudores y, por tanto, de relaciones jurídicas que vinculan a un acreedor con un deudor.

Plurales normas implican plurales posiciones subjetivas y, por ende, plurales relaciones jurídicas. Las diferentes técnicas normativas financieras dan lugar a respectivas relaciones jurídicas financieras. Por tal razón, el derecho financiero puede ser visto como un conjunto de normas de contenido financiero u, oblicuamente, como el conjunto de relaciones jurídicas establecidas por aquellas normas. El derecho financiero sustantivo estudia las regulaciones generales sobre dichas normas o relaciones y, para ello, efectúa las dilucidaciones conceptuales necesarias para pensar esas normas o relaciones.

Estas reflexiones me llevan a enmarcar las muy interesantes colaboraciones a este número sobre la relación jurídica tributaria (ver los trabajos de Aníbal Blanco Fernandez, María Julia Venslavicius Cristian Guzmán y Emiliana Duhalde) en el contexto de un complejo paisaje de relaciones jurídicas financieras, donde, como dijimos, hay plurales sujetos, cada uno con sus intereses (al fin de cuentas vivimos en una sociedad pluralista). De ahí que el interés público requiera, no sólo una plasmación equilibrada en cada relación, sino una coordinación y equilibrio genuinamente financieros, transversales a la totalidad del fenómeno financiero constitucionalizado o de las relaciones jurídicas financieras.

Demos un paso más. Cada posición subjetiva financiera implica un interés, pero en los ordenamientos constitucionales contemporáneos hay intereses que se encuentran protegidos por medio de derechos. Derecho de propiedad de contribuyentes, acreedores, tenedores de títulos públicos o acreedores del Estado, pero también derecho a transitar libremente el territorio, a la salud, a la vivienda, a la educación, a la ciudad, a la seguridad social, al ambiente, de acceso a la justicia o de acceso a la información. Plurales intereses engarzados a un sistema denso, complejo, extenso, de derechos constitucionales, hoy en día ampliados allí donde el derecho internacional de los derechos humanos ha adquirido un estatus constitucional.

El paisaje del derecho financiero presenta una variedad de normas, de fuentes de creación, de posiciones subjetivas y de derechos. De ahí la complejidad que tiene la identificación y concreción del interés público y del bien común, que requiere, como dijimos, coordinar, armonizar y equilibrar los diferentes intereses y derechos en juego, con la diversidad propia de una sociedad pluralista.

**VI.F.** Identificado el Derecho Financiero Sustantivo resulta posible efectuar un análisis de las diferentes relaciones que mantiene con las restantes ramas del ordenamiento.

Ya hemos visto que hay una relación de fundamentación entre el Derecho Constitucional (que incluye un Derecho Constitucional Financiero) y el Derecho Financiero. También una división al interior del propio Derecho Financiero: Derecho Financiero Sustantivo y Parte Especial.

Dado que un término de las relaciones es el Derecho Financiero podemos suponer *prima facie*, en el otro lado del vínculo, una particularización financiera. Tal como vimos con el Derecho Constitucional, hay razones suficientes para postular la efectiva existencia, en el derecho positivo, de un derecho constitucional financiero, construido a partir de la idea de Constitución Financiera. Lo mismo podemos suponer, como hipótesis, en cada una de las ramas jurídicas que se vinculan, en

<sup>31</sup> Ver: KELSEN, Hans. *Teoría pura del derecho*, UNAM, México, 1979, p. 174.

cada caso por diferentes razones, con el derecho financiero.

Ahora bien, creo que es posible individualizar tres tipos de relaciones, de acuerdo a las características del vínculo que en cada caso se establece en el ordenamiento.

**VI.G.** Uno. La relación entre el derecho nacional y el derecho internacional público. La monopolización de la coerción, de la decisión política y de la capacidad para crear el derecho, que ha dado lugar a los estados soberanos modernos (y a los sistemas jurídicos nacionales), también ha dado lugar a un sistema político interestatal y, a la vez, a un derecho internacional público, creado por medio de la manifestación de voluntad de los estados. Por sus propias características histórico-políticas el derecho internacional público es de carácter fragmentario<sup>32</sup>. Esto significa que, al menos hasta el presente, se compone de diferentes subsistemas que conviven en el marco de un derecho internacional público general que, por su parte, no llega a producir un genuino nivel de carácter constitucional<sup>33</sup>. Uno de tales subsistemas lo conforma el *derecho internacional público financiero*<sup>34</sup>. Basta simplemente tomar nota de la abundante cantidad de convenciones, declaraciones, resoluciones u otro tipo de documentos (estándares, manuales, recomendaciones) referidos a los diferentes institutos financieros para apreciar la existencia de un vocabulario común y de continuas interconexiones entre

<sup>32</sup> Ver el Informe del Grupo de Estudio de la Comisión de Derecho Internacional elaborado por Martti Koskeniemi, *Fragmentación del Derecho Internacional: dificultades derivadas de la diversificación y expansión del Derecho Internacional*, A/CN.4/L.682.

<sup>33</sup> Sin embargo, desde diferentes perspectivas teóricas, en los últimos años se viene hablando de un proceso de constitucionalización del derecho internacional, ver: PETERS, Anne. "Los méritos del constitucionalismo global", en *Revista Derecho del Estado*, N° 40, p. 3-20, Bogotá, 2018; o el reciente texto de Ferrajoli (FERRAJOLI, Luigi. *Por una Constitución de la Tierra*, Trotta, Madrid, 2022).

<sup>34</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Un esquema de derecho internacional financiero*, Universidad de Granada, 1983.

ellos, como lo muestra, para dar ejemplos notorios, la Agenda 2030 que aprueba los Objetivos de Desarrollo Sostenible, el proceso comunitario europeo, o el uso transversal de conceptos como transparencia o sostenibilidad (por diferentes órganos de las Naciones Unidas, desde la Asamblea General hasta los comités que monitorean convenciones de derechos humanos; la OCDE y sus diferentes foros; el FMI y el Banco Mundial, etc.).

Aquí se presentan problemas específicos, vinculados, ante todo, al diferente estatus que pueden adquirir las normas del derecho internacional, así el carácter supranacional de las normas comunitarias, tal como se viene desarrollando el proceso de integración europeo, o el carácter constitucional de las normas internacionales referidas a los derechos humanos, como sucede en varias constituciones de nuestra región, así en nuestro país (art. 75, CN) o en México (art. 1 de la Constitución). También aquí se encuentra el desafío del derecho transnacional, de incidencia en el ámbito financiero<sup>35</sup>.

Ciertamente, el tipo de desarrollo que ha tenido el derecho internacional económico (derecho internacional del comercio, de las inversiones, etc.), subsistema relativamente autónomo del derecho internacional público (por la fragmentación), así como el estilo predominante que ha ido adoptando la integración europea (primacía del mercado como institución a proteger), están poniendo en crisis a los estados constitucionales de derecho (diagnóstico, por ejemplo, de Ferrajoli<sup>36</sup>) así como a los derechos (no mercantiles) que aquellos están llamados a garantizar. Es éste uno de los problemas centrales que deberían guiar, a mi entender, las reflexiones sobre el derecho internacional público financiero. Claro, de aquí también puede desprenderse una consecuencia teórica propia de otro nivel de análisis: ¿acaso el concepto de Constitución Financiera ocupa el centro de la escena justo cuando los estados constitucionales de derecho que la contienen

<sup>35</sup> Ver: BRACCIA, Mariano F. *Derecho Internacional Tributario*, La Ley, Buenos Aires, 2016.

<sup>36</sup> Ver: FERRAJOLI, Luigi, *La democracia a través de los derechos*, Trotta, Madrid, 2013.

se encuentran en crisis? Creo que a esta cuestión apunta, si lo entendí bien, Andrea Morrone, al señalar que Constitución Financiera es una expresión adecuada para aludir a la crisis constitucional contemporánea<sup>37</sup>. De ser correcta la evaluación de los referidos profesores italianos, en el corazón político de nuestro concepto central anidan la tensión y la crisis.

**VI.H.** Dos. La relación entre el derecho financiero y las ramas jurídicas que aportan técnicas que son necesarias para el regular desenvolvimiento práctico de sus instituciones.

Las instituciones financieras, que son el objeto del derecho financiero, para adquirir vida, para realizarse en la práctica, requieren de otras técnicas jurídicas no financieras. Hay tres ramas del derecho que aportan técnicas fundamentales.

a) el derecho administrativo, que dejamos para el próximo punto;

b) el derecho sancionatorio, que protege, por medio de la tipificación de ilícitos y la fijación consecuente de sanciones, tanto la hacienda pública en sí misma como su regular gestión administrativa. Los ordenamientos jurídicos contemporáneos habitualmente tipifican diversos tipos de ilícitos que, básicamente, tienen tres andariveles de afectación: ilícitos que tipifican actos de corrupción (ejemplo: malversación de fondos públicos), ilícitos que tipifican diferentes modos de incumplimiento de las obligaciones tributarias (ejemplo: evasión) e ilícitos que tipifican el aprovechamiento indebido de subsidios, ayudas o beneficios. Ese conjunto de ilícitos, y sus sanciones, conforman un Derecho Sancionatorio Financiero, y

c) el derecho procesal, que prevé diferentes acciones, procesos y recursos, tanto para la protección de los derechos de los sujetos que se vinculan con el Estado (concreción del derecho a la tutela judicial efectiva frente a todo acto que, a su vez, afecte un derecho)

como para la protección de los intereses públicos (por ejemplo: ejecución fiscal, acciones penales referidas a ilícitos financieros). Este conjunto de acciones, procesos y recursos da lugar a un Derecho Procesal Financiero.

En resumen, aquí se consideran las técnicas administrativas, sancionatorias y procesales que se evalúan necesarias para el regular desenvolvimiento constitucional del derecho financiero.

**VI.I.** Tres. Por último, hay que considerar las instituciones jurídicas que pertenecen a otras ramas del derecho y que son incididas por el desenvolvimiento del derecho financiero. Aquí el caso típico es el derecho privado (civil, comercial, corporativo) que es incidido por ejemplo, por medio del derecho tributario, principalmente al momento de tipificar una situación en términos de hecho imponible.

**VI.J.** En resumen: individualizamos cuatro tipos de relaciones, que presentan problemáticas teórico-prácticas en cada caso singulares:

a) la relación de fundamentación (del derecho constitucional respecto del derecho financiero);

b) la relación entre lo nacional y lo internacional (el derecho internacional público financiero);

c) la relación con las ramas jurídicas que aportan técnicas complementarias de realización (derecho administrativo, sancionatorio y procesal);

d) la relación con las ramas jurídicas sobre las que eventualmente inciden las instituciones financieras (derecho privado).

## **VII. Derecho Administrativo Financiero**

**VII.A.** De esta serie de relaciones quisiera decir dos palabras sobre la relación con el derecho administrativo, ya que es un asunto que está presente aquí y allá en este número de nuestra Revista.

Así como el Derecho Financiero es el desarrollo legal y reglamentario de la Constitución Financiera, el Derecho

<sup>37</sup> MORRONE, Andrea (dir), *La costituzione finanziaria. La decisione di bilancio dello Stato costituzionale europeo*, Torino, Giappichelli, 2015.

Administrativo Financiero es el sector del derecho positivo que nos aporta las técnicas para la implementación práctica del Derecho Financiero. Sin derecho administrativo no hay actividad financiera pública, es decir, acciones dinámicas basadas en las instituciones financieras sustantivas<sup>38</sup>.

**VII.B.** ¿Cuáles son las técnicas básicas que aporta el Derecho Administrativo Financiero? Mencionemos algunas, sin ánimo de exhaustividad.

Primero: las organizaciones administrativas con cometidos y funciones específicamente financieras. Ellas conforman una trama institucional de gestión del Tesoro. Entre otras organizaciones: la Administración Federal de Ingresos Públicos, la Oficina Nacional de Presupuesto, la Sindicatura General, el Banco Central, etc.

Segundo, las potestades administrativas financieras atribuidas a esos órganos para cumplir sus cometidos institucionales, dispuestos por el propio ordenamiento jurídico.

Tercero, los deberes administrativos de colaboración a los que pueden estar sujetas las personas.

Cuarto, los procedimientos específicos para ejercer aquellas potestades administrativas financieras.

Quinto, los actos y contratos con los que concluyen los procedimientos administrativos financieros.

Sexto, las acciones previstas ante la Administración, así como los medios de impugnación administrativos previstos para controvertir sus decisiones.

Séptimo, los mecanismos de supervisión y control, inherentes a la idea constitucional de los procedimientos administrativos, que aquí destacamos en particular por su central incidencia en la implementación del derecho financiero.

Organizaciones, potestades, deberes, procedimientos, actos, contratos, acciones, procesos, recursos, controles: tal es la trama básica de técnicas administrativas puestas a disposición para la implementación de las instituciones financieras.

**VII.C.** Como en cada una de las ramas jurídicas que mantienen alguna relación con el derecho financiero, aquí se trata de derecho administrativo, especificado con respecto a los institutos financieros. Quiero decir: los procedimientos aquí involucrados son procedimientos administrativos, mientras que lo financiero pasa por el contenido de aquello que se tramita en el procedimiento, así el procedimiento administrativo que lleva a la práctica una autorización para efectuar una operación de crédito público. Ciertamente, el ordenamiento jurídico puede crear procedimientos administrativos especiales o, también, regulaciones singulares que modulan, en el caso, las reglas generales del procedimiento administrativo. De una u otra forma nos referiremos a procedimientos administrativos (generales o especiales) con contenido financiero.

Sin duda, cada institución financiera se engarzarán de manera particular con las técnicas administrativas necesarias para su implementación. De ahí la importancia metodológica de su consideración conjunta, que permite individualizar las semejanzas y diferencias.

**VII.D.** Dos palabras sobre una situación terminológica equívoca que, intuyo, nos viene de ciertos usos característicos del estilo de Dino Jarach, para quien la distinción entre diferentes áreas jurídicas resultaba clave. Con el fin de delimitar con claridad el ámbito del derecho sustantivo (en su enfoque: el derecho tributario) utilizó la expresión “derecho tributario formal”. Según los usos habituales, que son los que aquí seguimos, estaríamos ante una dimensión del derecho tributario, singularizada por su carácter formal. Más curiosa es la expresión, también usada por Jarach, “derecho tributario administrativo” que sugiere, en su literalidad, que hay algo

<sup>38</sup> Las regulaciones financieras generales y las concreciones particulares requieren ser creadas, puestas. Por tanto, las instituciones financieras se encuentran precedidas por procesos legislativos de creación y sucedidas por procedimientos administrativos de implementación.

administrativo al interior del derecho tributario.

Sin embargo, la consideración conjunta de su exposición (por ejemplo la desarrollada en la edición de 1969 del *Curso Superior*), muestra que se trata, en rigor, de derecho administrativo. Clarifica Jarach: “como también lo he expuesto desde el comienzo, debe negarse la identificación del derecho tributario, en general, como parte del derecho administrativo, pero sí reconocer el carácter de derecho administrativo para el conjunto de normas de la administración pública en cumplimiento de las tareas de protección y logro del crédito tributario del Estado”<sup>39</sup>.

Esta consideración, de acuerdo a nuestro enfoque, es generalizable al derecho financiero, que encontrará en el derecho administrativo las técnicas para la implementación de cada una de las instituciones financieras.

Por tanto, junto a las plurales relaciones jurídicas financieras, podremos encontrar, en el ordenamiento, un conjunto de relaciones jurídicas administrativas que expresan, en el oblicuo lenguaje relacional, una serie de normas administrativas, que se han considerado necesarias para la realización práctica del derecho financiero. Ese conjunto de técnicas, específicamente aplicadas a la realización de los institutos financieros, conforma un área, un capítulo, del derecho administrativo: el *derecho administrativo financiero*.

### VIII. Metodología conceptual y enseñanza

Una última reflexión. El análisis conceptual nos permite reflexionar sobre definiciones, distinciones y clasificaciones a fin de orientarnos en la comprensión del derecho positivo, para luego poder aplicarlo. Lo anterior es parte de dicha tarea. Aceptadas las razones para adoptar un esquema conceptual surge un interrogante, que es independiente, respecto a la forma de enseñar, cuestiones

sobre las cuales nos invita a reflexionar la sugerente colaboración de Anahí Pérez.

Pienso que no hay un camino expositivo y pedagógico único para desarrollar una disciplina, aún sobre la base de la aceptación común de un mismo esquema conceptual o visión, en el caso sobre la estructuración jurídica del fenómeno financiero. Podemos suponer que siempre habrá más de una opción a la hora de exponer y enseñar.

La enseñanza de nuestra disciplina presenta problemas singulares. Por ejemplo, un curso de derecho financiero no se limita al estricto ámbito jurídico-positivo que llamamos “derecho financiero”, pues lo que estudiamos, o lo que intentamos estudiar, es, además del derecho financiero sustantivo (derecho financiero general) y de la parte especial, las diferentes regulaciones jurídicas de otras ramas que consideramos estratégicas. Por ejemplo, puede ser razonable iniciar la exposición, no por el derecho financiero sustantivo, sino por sus fundamentos constitucionales. En tal caso iniciaremos la exposición, o la enseñanza, por el derecho constitucional. Sin embargo, ya aquí hay cuestiones complejas. Por ejemplo, el derecho internacional de los derechos humanos forma parte de nuestra Constitución, por ende, en la medida en que haya una incidencia significativa sobre el derecho financiero (y claramente la hay), este sector del derecho internacional público podría estudiarse en esta instancia (pero aquí ya está el riesgo de separar ese subsistema del derecho internacional del derecho internacional público general y del derecho internacional financiero al cual a su vez está integrado). No hay, claro está, soluciones metodológicamente perfectas. Además, y más allá del sueño de la exposición simultánea de un sistema o de una trama conceptual (el ideal de la doctrina jurídica continental europea, de la que somos herederos), estamos condenados a la sucesión. Por tanto, a elegir un orden de exposición.

Entre otras cuestiones, nuestra disciplina plantea el siguiente dilema básico. Diría que es uno de nuestros grandes desafíos expositivos y pedagógicos. Al momento de

<sup>39</sup> JARACH, Dino, *Curso superior de Derecho Tributario*, Editorial del Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969, p. 387.

realizar un curso de Derecho Financiero parece haber dos direcciones posibles. Estas direcciones surgen de combinar dos aspectos: por un lado, la serie de instituciones financieras existentes en la práctica jurídica positiva. Por otro lado, la serie de ramas jurídicas que aportan técnicas para la implementación. Veamos entonces dichas direcciones.

Primera dirección posible. La enseñanza puede avanzar por ramas jurídicas, donde lo que se privilegia es el estudio integral de cada una de ellas con respecto al fenómeno financiero. En tal sentido, parece lógico comenzar por el *derecho financiero sustantivo* y, en particular, por la clarificación de la estructura simbólico-normativa de la institución articuladora (presupuesto), para luego continuar con las otras técnicas financieras. Luego podría continuarse con el *derecho administrativo en su faz financiera*, estudiando el conjunto de órganos, potestades, procedimientos, etc., vinculados al fenómeno financiero. Por ende, analizaríamos, de forma simultánea, por ejemplo, los procedimientos administrativos tributarios y los procedimientos administrativos a través de los cuales se produce la ejecución de la ley de presupuesto. Pasaríamos más tarde al *derecho sancionatorio que protege a la hacienda pública*, en su diversidad de tipificaciones. Y luego los *mecanismos procesales vinculados a todos los instrumentos financieros*. Esto nos permitiría ver, por ejemplo, el conjunto de condiciones, aspectos y efectos financieros de los procesos judiciales.

La segunda dirección, en cambio, seguiría el camino de las instituciones financieras, a estudiar de forma sucesiva, comenzando, otra vez, dado su carácter vertebrador, por los aspectos sustanciales del presupuesto público, para seguir con las restantes técnicas financieras.

En cada caso presentaríamos, de forma continua, las diferentes regulaciones (específicamente sustanciales, administrativas, sancionatorias, procesales) con respecto a cada una de las técnicas financieras. Es decir, seguiríamos el camino del derecho presupuestario sustantivo, para continuar con el derecho administrativo presupuestario, y así

sucesivamente con las restantes ramas jurídicas pertinentes. Este enfoque permite comprender la dinámica global de cada institución, pero a riesgo de dejar en la sombra las relaciones entre cada institución financiera.

Dejo aquí estas reflexiones, simples notas sugeridas por las diferentes colaboraciones incluidas en este número, que ya se han hecho demasiado largas.

Horacio G. Corti

*Director del Centro de Estudios de Derecho Financiero y Derecho Tributario*

## NUEVAS DIMENSIONES DEL DERECHO TRIBUTARIO SUSTANTIVO

Este número de la revista convoca a la reflexión sobre distintos aspectos que tienen que ver con el núcleo del derecho tributario: el derecho tributario sustantivo. Este ámbito resguardado por la protección constitucional del principio de reserva de ley es dónde se despliega la autonomía calificadora de la institución tributaria y su particularismo.

Existen resquicios del derecho tributario sustantivo que requieren ser repensados; ámbitos cuyas conceptualizaciones, en términos teóricos, se mantienen estáticas a pesar del paso del tiempo. Es por eso que los interrogantes que en docencia recoge **Anahí Pérez** en su trabajo, nos debe interpelar para retomar discusiones que aparecen truncas.

Aunque por lo dicho hasta aquí resulte difícil hablar de una evolución del derecho tributario sustantivo, hoy más que nunca parece necesario contrastar la vigencia de los aspectos que conforman su núcleo a la luz de las protecciones constitucionales.

De ahí la importancia de debates como el que tiene que ver con el aspecto temporal del hecho imponible en el impuesto al valor agregado y su liquidación que examinan en su publicación **Anahí Pérez** junto a **Juan José Albornoz** o, de las reflexiones de **Ernesto Gómez Zamacola** y de **Simón Striga** sobre la compensación, un modo de extinción de la obligación que se conecta para su concreción con el procedimiento, cuyo diseño en la actualidad, observan los autores, no respeta la esencia del instituto sustantivo.

También el actual trabajo de **Guillermina Gamberg** y de **Patricio Urresti** sobre las exenciones y, como anuncia su título, “la pretendida interpretación restrictiva o estricta” conectada a la desconfianza que rodea a este instrumento, que en criterios más actuales vincula su naturaleza a una visión más completa del hecho imponible.

Además, desde hace tiempo, asistimos, en el siempre complejo entramado normativo tributario, a un derecho tributario formal cada

vez más frondoso, que impacta en forma más o menos directa en la obligación tributaria.

Nuestro sistema tributario, diseñado, interpretado y aplicado bajo el prisma que distingue entre derecho tributario sustantivo y derecho tributario formal, poco a poco ha ido desvaneciendo sus contornos ante administraciones tributarias cada vez más activas en la búsqueda de optimizar la recaudación para atender los crecientes fines estatales o, que intentan desincentivar la evasión a través de reglamentaciones que crean mecanismos que compelen al cumplimiento de la obligación sin esperar los tiempos de los procedimientos legales; todo ello en un contexto en que la tecnología colabora en esa aceleración.

No ha perdido vigencia la discusión que plantean los autores clásicos del Derecho Tributario como Pugliese, Giannini o Berliri sobre la naturaleza y el alcance de la relación tributaria y, cada vez resulta difícil visualizar a la relación tributaria como una relación simple comprensiva del hecho imponible y la obligación como la pensó Dino Jarach. De la actualidad de este tema dan cuenta los trabajos de **Cristian Guzman** y **Emiliana Duhalde**. También, **María Julia Venlavicius** y **Anibal Blanco** sobre la base de precedentes judiciales exponen la confluencia o impacto de lo formal en lo sustantivo.

Lo dicho hasta aquí no implica de ningún modo resignar la protección constitucional de la reserva de ley que rodea al hecho imponible y a la obligación, sino que los invito a no dejar de analizar el estado actual de esa protección.

### I. Las categorías tributarias

A lo largo del tiempo hemos luchado por subsumir distintas manifestaciones tributarias dentro de las categorías tributarias clásicas. De este modo, hemos forzado los conceptos tradicionales a la vez que también se ha restado importancia al análisis de estos

fenómenos que en muchos de los casos tienen un gran impacto económico.

Es por eso que es fundamental el trabajo de **Alejandro Altamirano y Francisco Altamirano** sobre los tributos atípicos. Es imprescindible reconocer estas categorías, para poder analizarlas en clave constitucional, más allá de la clasificación tripartita, tanto por cuestiones sustantivas, como también por la desprotección que provoca a los contribuyentes la falta de claridad de un procedimiento que garantice el derecho de defensa.

Los autores se preguntan: “...en los tiempos que corren, si los ejes y principios cardinales del derecho tributario se mantienen incólumes y su eficacia persevera por sobre estas nuevas categorías o si, por el contrario, se modifican en el siglo XXI frente al incremento y sofisticación de las necesidades de los Estados que deben atender situaciones que antes no se ocupaban...”.

## II. La gravabilidad de los ingresos inmorales o ilícitos

**Catalina García Vizcaíno**, trae a la discusión otro tema ‘tabú’ del derecho tributario sustantivo que es el de la imposición de las actividades ilícitas, criminales o inmorales, y lo hace con un generoso aporte de su tratamiento en la realidad normativa.

La autora expone la disquisición sobre si estas actividades deben ser gravadas o no, ya sea que nos apoyemos en la idea de la naturaleza del hecho imponible, como un hecho jurídico con sustrato económico con fundamento y límite en la capacidad contributiva o nos centramos en la circunstancia de que el Estado no podría enriquecerse con actos por él prohibidos.

En su clásica obra sobre “El hecho generador”<sup>1</sup>, Amilcar Araujo Falcao, plantea esta discusión en Brasil, repasa rápidamente la situación en distintos ordenamientos jurídicos y, sostiene que “...le resulta indiferente la validez o nulidad del acto privado mediante el

*cual se manifiesta el hecho generador: en tanto se halle configurada la capacidad económica legalmente prevista, la incidencia debe tener lugar inevitablemente*”<sup>2</sup>.

Desde la frase adjudicada al Emperador Vespasiano cuando le dijo a su hijo Tito ‘pecunia non olet’ ante el reproche de este último por la creación de un impuesto sobre mingitorios y cloacas a la actualidad, la moralidad de la recaudación ha sido objeto de tratamiento dispar en la normativa tributaria y la jurisprudencia. García Vizcaíno, expone los distintos matices de este gran tema en su trabajo.

## III. La continuidad de algunas prácticas<sup>3</sup>

Por su parte, **Gabriela Tozzini** presenta otro tema de gran actualidad: el de los sistemas de recaudación; estos, bajo la apariencia de enmarcarse dentro de lo que se ha dado en llamar el derecho tributario formal han carcomido las bases del sistema tributario sustantivo y el diseño de los tributos periódicos, en especial<sup>4</sup>.

Dino Jarach, criticaba que la ley 11683, le concediera a la Dirección General Impositiva la posibilidad de establecer ‘agentes de retención’; agregando que según su conocimiento, esta facultad no había sido impugnada con éxito judicialmente, lo que consideraba una contradicción con la solución dada en un fallo de las Cámaras Civiles en pleno, que sostuvo que la ordenanza municipal no podía extender la obligación tributaria a un sujeto pasivo no previsto en la ley<sup>5</sup>.

<sup>2</sup> ARAÚJO FALCAO, *El hecho generador de la obligación tributaria*, Buenos Aires, Ediciones DEPALMA, 1964, p. 64.

<sup>3</sup> Parafraseando el título del cuento de Julio Cortázar “Continuidad de los parques”.

<sup>4</sup> Aquí también un homenaje al profesor Angel Schindel que años atrás escribiera “Irrupción de un nuevo pseudo principio tributario: el principio de recaudación”, Publicado en *Jurisprudencia Argentina*, cita: TR LA LEY 0003/70064217-1.

<sup>5</sup> JARACH, Dino, *Curso Superior de derecho tributario*, Buenos Aires, Liceo Profesional CIMA, 1969, p. 156. Es interesante el relato que sobre el tema traía el voto del profesor Casás en el caso “Minera IRL Patagonia SA c/ GCBA s/ amparo

<sup>1</sup> ARAÚJO FALCAO, *El hecho generador de la obligación tributaria*, Buenos Aires, Ediciones DEPALMA, 1964.

También, en otro caso recordado en el exhaustivo trabajo de Gabriela, el magistrado del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, José Osvaldo Casás, relataba en su voto, el devenir de estos supuestos en caso “Minera IRL Patagonia SA c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, al afirmar que, “*Como puede observarse, en un principio, era la ley —y no una norma subalterna— la que definía, con precisión, en qué supuestos, bajo qué circunstancias y con qué alícuota operaba el instituto de la retención en la fuente, lo que posteriormente se fue degradando, al habilitarse a la Dirección General de Impuesto a los Réditos, luego Dirección General Impositiva y, finalmente, Administración Federal de Ingresos Públicos, a fijar quiénes, de qué modo y sobre la base de qué alícuotas deben actuar como agentes de retención y, tiempo después, también como agentes de percepción*”<sup>6</sup>. El recuerdo se remonta a los inicios de la figuración normativa del instituto en el Impuesto a los Réditos, allá en el año 1932.

Sin embargo, la creación por parte de las administraciones tributarias de agentes de recaudación sin ley formal se ha intensificado, en tanto ha facilitado la recaudación, a la vez que ha expuesto a contribuyentes y responsables a una serie de desprotecciones. Los tribunales de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires al interpretar las reglamentaciones que establecen los ‘sistemas de recaudación’ han puesto el foco en que en su aplicación no puede exceder el límite de lo que en definitiva corresponda ingresar por el impuesto al final del período anual, aunque la recaudación mensual exceda lo que el contribuyente deba ingresar como anticipo del impuesto.

Sería oportuno revisar esos mecanismos y ver de qué modo hacerlos conjugar con el apego a los principios constitucionales en el

contexto federal, para evitar no solamente la desnaturalización de los impuestos periódicos en los que intentan apoyar su existencia, sino también para no avanzar en reglamentaciones que distorsionan las formulaciones legales, afectando los principios constitucionales más básicos de nuestro sistema.

#### IV. La revolución tecnológica

El uso de las tecnologías ha cambiado el mundo que conocíamos; se ha creado la ilusión de que la incorporación de las Tecnologías de la Información y de la Comunicación (TICs) a nuestras vidas depende exclusivamente de nuestra decisión, cuando en realidad no es posible ejercer esa elección. Cada vez hay menos resquicios en los que no se ha filtrado su uso. Solo basta ver cómo, la dificultad o falta de acceso a ellas produce nuevos excluidos sociales o segregados por no tener acceso a los medios tecnológicos.

La tecnología se ha infiltrado en un sinnúmero de actividades que involucran la materia tributaria; ha puesto en crisis el concepto de ‘territorialidad’, tal como lo trae en su trabajo **Noelia Dorin**; ha profundizado el desarrollo de una actividad económica virtual que ha ido ganando importancia frente a la actividad ‘analógica’ que conocíamos, incluso ha modificado el modo en que se desarrolla la actividad empresarial de muchos establecimientos; y cada vez más el uso de la ‘inteligencia artificial’ va creando algoritmos que colaboran en la automatización y rapidez en las tareas de las administraciones tributarias, entre muchos otros ejemplos que podremos plantear.

De ahí las necesarias reflexiones que trae **José Bocchiardo** sobre el impuesto de sellos; un tributo que requiere de la instrumentación para su existencia, y que en tiempos actuales es necesario volver a discutir la readaptación de este añejo tributo para la validez de su exteriorización.

#### V. La globalización de la información

**Verónica Grondona** trata con solvencia “la previsible relevancia en el intercambio

(art. 14 CCABA) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, TSCABA.

<sup>6</sup> TSJCABA, *Minera IRL Patagonia SA c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido*, expte. n° 10311/13, sentencia del 12 de noviembre de 2014.

internacional de información con fines fiscales”, para ello desarrolla las reglas que rodean a esta temática de gran actualidad, en la que la actividad formal de la administración tributaria busca evitar la erosión de las bases sujetas a tributación.

#### **VI. Otros temas actuales que aportan profesores de otros países**

Este número de la revista ha contado con la invaluable colaboración de académicos, profesores de otros países, cada aporte, al igual de los que vengo relatando de mucho interés.

**María Luisa González Cuellar-Serrano**, desde el derecho tributario español, propone un muy interesante aporte sobre el concepto de renta como objeto de imposición personal y la no sujeción de los ingresos resarcitorios, y para ello reflexiona sobre ‘la renta como objeto del impuesto y la renta como presupuesto de hecho de la obligación’.

Este trabajo tiene relación con el de **Fernando Calandra**, quien nos aporta una mirada sobre este tema en nuestro país.

Por su parte, **José de Jesús Gómez Cotero**, desde el derecho tributario en México, también trae otro interesante aporte sobre “La responsabilidad del asesor fiscal frente a los esquemas reportables como instrumentos para combatir la planeación fiscal agresiva”, tema que puede ser relacionado con la discusión que se planteó en nuestro país a partir del dictado de la Resolución de la Administración Federal de Ingresos Públicos 4838/2020 que fue suspendida y luego reemplazada por la Resolución AFIP 5306/2022.

**Juan Manuel Albacete**, nos presenta una novedosa discusión que ocurre en la República Oriental del Uruguay sobre el IVA consumidor con destino al ahorro para financiar prestaciones de la seguridad social, modalidad que intenta morigerar los efectos regresivos del impuesto. Dicha reforma en el régimen de la seguridad social ha entrado en vigencia el 2 de mayo del 2023 en Uruguay.

Por último, el trabajo de **Johnny Pacheco Castro** sobre el instituto de la prescripción en

Costa Rica nos permite contrastar el diseño de este instituto con el de nuestro país en la ley Nacional de Procedimientos, y la discusión que a nivel local se plantea entre los códigos fiscales y el Código de fondo.

#### **VII. Conclusión**

Es un número que cuenta con muy generosas contribuciones y que llama a reflexionar sobre el derecho tributario sustantivo de un modo dinámico, más actual. El derecho tributario sustantivo necesita de un replanteamiento de sus instituciones en el contexto constitucional actual, y este número es muestra de las grandes discusiones que quedan aún por darse.

Fabiana H. Schafrik

# APORTES NACIONALES

---

## TRIBUTOS ATÍPICOS Y PARAFISCALIDAD

Alejandro C. Altamirano y Francisco Altamirano

### I. Razones de la elección del tema

Nuestro ordenamiento jurídico no contempla expresamente la diferencia conceptual entre las categorías de los tributos existentes. Podemos encontrar algunas excepciones en ciertos Códigos Fiscales Provinciales o en Ordenanzas Tributarias Municipales. No obstante, fueron principalmente la doctrina y la jurisprudencia los encargados de establecer las categorías tributarias y delinear los elementos y características específicas de cada una de ellas.

Es clásica la diferenciación de Giannini, quien proporcionó detalles sobre la conocida clasificación tripartita de los tributos, identificando a los impuestos como *“las prestaciones pecuniarias que el ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos, en la medida y en los modos establecidos en la ley, con el fin de obtener un ingreso”*<sup>1</sup>; a las tasas, como *“prestaciones pecuniarias debidas a un ente público con base en una norma legal, y en la medida establecida por ella, por el desarrollo de una actividad del mismo ente que concierne en modo particular al obligado”*<sup>2</sup> y las contribuciones especiales.

Esta clasificación, si bien brinda lineamientos para poder ordenar los distintos tipos de importes obligatorios abonados por los administrados, no termina de comprender la totalidad de recursos que los distintos gobiernos obtienen, por diversas obligaciones patrimoniales.

De hecho, algunos han manifestado que los tributos y otras prestaciones patrimoniales de carácter público no comparten la misma naturaleza. *“Pérez de Ayala y González García no dan una definición de prestación*

*patrimonial de carácter público, sino que señalan que los términos de prestación patrimonial de carácter público y tributo no son sinónimos, puesto que el concepto de tributo se ha ido ampliando ante las numerosas necesidades del Estado y ha permitido un concepto más amplio y flexible que el de tributo para poder abarcar nuevas formas impositivas.”*<sup>3</sup>

En España, por su parte, cabe *“(…) recordar que la clasificación tripartita no tiene apoyo constitucional. Es la legislación ordinaria la que la recoge.”*<sup>4</sup>

Ahora bien, la razón de la elección de este tema para el aporte a esta obra radica en que, en la actualidad, las categorías clásicas de distingos de figuras tributarias terminan desvirtuándose ante la creciente necesidad de los Estados de poder cumplir con mayores obligaciones y necesidades de los ciudadanos. En cierto modo, las necesidades del Estado parecerían no tener techo y necesitan ser permanentemente cubiertas, a costa de los contribuyentes.

Cabe la pregunta, en los tiempos que corren, si los ejes y principios cardinales del derecho tributario se mantienen incólumes y su eficacia persevera por sobre estas nuevas categorías o si, por el contrario, se modifican en el siglo XXI frente al incremento y sofisticación de las necesidades de los Estados que deben atender situaciones que antes no se ocupaban, una de las cuales aún persiste en sus efectos, como la pandemia del Covid 19 que incluso motivó impuestos excepcionalísimos.<sup>5</sup>

<sup>3</sup> RIVAS NIETO, M. Estela, *Los tributos atípicos*, Madrid-Barcelona, Ed. Marcial Pons, 2006, p. 18

<sup>4</sup> GARCÍA NOVOA, César, *El concepto de tributo*, Buenos Aires-Madrid-Barcelona, Ed. Marcial Pons, 2012, p. 275

<sup>5</sup> Hago referencia a las sugerentes obras de Holmes, Stephen y Sunstein, Cass, *El costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los*

<sup>1</sup> GIANNINI, A., *Instituzioni di Diritto Pubblico*, Milano, Giuffrè, 1972, pp. 56-60

<sup>2</sup> GIANNINI, *Op. Cit.*, p. 56-60

El Estado debe atender a estas nuevas realidades amparadas por derechos constitucionales positivos en los que debe actuar de una u otra manera para que el ciudadano pueda gozar de los mismos: el derecho a una vivienda digna, a un trabajo adecuado, el acceso a la salud, entre varios y como algunas constituciones –como la de la República Argentina– garantizan expresamente.<sup>6</sup> El ejercicio de estos derechos tiene un costo, el cual esencialmente es sufragado por el sistema tributario. Por el contrario, los derechos negativos son gozados por el ciudadano sin que, necesariamente, el Estado deba invertir dinero para el goce de los mismos: la legalidad, la generalidad, la igualdad, proporcionalidad, razonabilidad, entre otros.

---

*impuestos*, Buenos Aires, Siglo XXI Editores, 2011 y Gallo, Franco, *Las razones del Fisco. Ética y justicia en los tributos*, -traducción de J. A. Rozas Valdés y F. Caña, Madrid, Marcial Pons, 2011, en las que se apuntala la necesidad de recaudación tributaria para afrontar gastos que, en términos constitucionales, puede afirmarse son los que viabilizan los derechos constitucionales positivos. Desde otra perspectiva Moschetti, el catedrático de Padova, no deja de advertir que esas “razones del fisco” crean un verdadero “ghetto giuridico” en donde no se aplica el derecho constitucional existente fuera de ese “ghetto”. Cfr. Moschetti, Francesco. “Interese fiscale e ragioni del Fisco nel prisma Della capacità contributiva”, en M. Beghin, F. Moschetti, R. Schiavolin, L. Tosi y G. Zizzo (coord.), *Studi in Onore di Gaspare Falsitta*, Italia, Cedam.

<sup>6</sup> El artículo 14 bis de la Constitución Argentina, párrafo 3<sup>a</sup> textualmente dispone: “El Estado otorgará los beneficios de la seguridad social, que tendrá carácter de integral e irrenunciable. En especial, la ley establecerá: el seguro social obligatorio, que estará a cargo de entidades nacionales o provinciales con autonomía financiera y económica, administradas por los interesados con participación del estado, sin que pueda existir superposición de aportes, jubilaciones y pensiones móviles; la protección integral de la familia; la defensa del bien de familia; la compensación económica familiar y el acceso a una vivienda digna”.

## II. Las funciones del Estado Moderno se han incrementado

La misión del Estado es propender al bien común de la sociedad. Esta afirmación no es una expresión de deseos como tampoco una conclusión a la que se llega luego de un riguroso análisis jurídico, sino por el contrario, es el mandato que se encuentra establecido en muchas constituciones. Argentina no es la excepción. En efecto, en el Preámbulo de nuestra Constitución, los constituyentes han querido remarcar –ante todo– esta aspiración en la primera ley de la Nación. Por tanto, no se trata de una opinión, más o menos fundada, de una teoría o de una posición doctrinaria, sino de un mandato constitucional vigente desde el surgimiento del país como República. Además, la individualización de los fines del Estado es uno de los elementos que caracterizan a la figura del tributo, cuya motivación es la recaudación para atender a los fines del Estado.

Enfatizamos el carácter operativo de esta afirmación que no tiene ninguna connotación dogmática, es decir, no se trata de una construcción intelectual. En concreto, estas aspiraciones no son otras que las que surgen del Preámbulo de la Constitución argentina el cual adhiere –sin reservas– a la persecución y obtención del bien común al expresar textualmente: “Nos, los representantes del pueblo de la Nación Argentina, reunidos en Congreso General Constituyente por voluntad y elección de las provincias que la componen, en cumplimiento de pactos preexistentes, con el objeto de 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, para nosotros, para nuestra posteridad, y para todos los hombres del mundo que quieran habitar en el suelo argentino, invocando la protección de Dios, fuente de toda razón y justicia: ordenamos, decretamos y establecemos esta Constitución para la Nación Argentina”.<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación lo afirmó en los siguientes términos:

Para vivir en sociedad, resulta una verdad de perogrullo que todo ciudadano debe contribuir al sostenimiento del Estado, conforme lo disponga la ley. Ella es una de las formas en las cuales los gobiernos obtienen los recursos para atender los diversos frentes, y cumplir con la enorme misión que tiene a su cargo, en pocas palabras, la promoción del bien común. De allí que la evasión tributaria represente un flagelo que arremete a la sociedad en su totalidad. Complementa esta directriz inexorable que traza la Constitución Nacional desde su reforma de 1994, las normas que recogen convenciones cautelares de los Derechos Humanos ahora fundidas en el entramado constitucional, tales como los mandatos incorporados en Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre de 1948 y la Convención Americana sobre Derechos Humanos.<sup>8</sup>

---

*"del Preámbulo se desprende el concepto de que la constitución se propone el bienestar común, el bien común de la filosofía jurídica clásica" ("Quinteros, Leónidas S. c/ Cía de Tranvías Anglo Argentinos", del 22 de octubre de 1937, Fallos 179:116). El bien común no es el bien de un colectivismo, ni la suma de los bienes individuales, el bien común es de distinta naturaleza; estos bienes son, a su vez, el presupuesto para que los hombres puedan desarrollar sus fines particulares. Por ello, la finalidad de la comunidad no es otra que contribuir con los hombres a la obtención de aquellos bienes.*

<sup>8</sup> Al preclaro mensaje que emana del Preámbulo constitucional se suma que la reforma constitucional de 1994 incorporó a la Constitución Nacional una serie de Declaraciones, Convenciones y Pactos Internacionales sobre Derechos Humanos, los cuales desde dicha reforma han adquirido jerarquía constitucional conforme lo establece el artículo 75, inc. 22 de la CN. En dos de estos Pactos Internacionales se recoge el principio de solidaridad (aunque en uno sea en forma expresa y en el otro de manera tácita). En efecto, la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre aprobada en la IX Conferencia Internacional Americana, celebrada en Bogotá, Colombia en el año 1948, en su capítulo II sobre "Deberes", dispone en una de sus cláusulas: "Art. XXXVI. *Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos*". Por otra parte, en la Convención Americana sobre Derechos

No obstante ello, la ley no puede ser reducida a un acto de arbitrariedad de quienes ejercen el poder en un determinado momento de la historia de un país, sino que constituye un instrumento de realización del Derecho con un fin justo y con el bien común como norte y fundamento. Asimismo, expresa el límite de las atribuciones de la autoridad, por lo que encuadra a la actuación estatal.

Las leyes que no contengan dichas características serán actos de poder, indudablemente, pero no podrían ser calificadas como leyes, y en última instancia, no serían éticamente obligatorias –aunque como es derecho positivo, debe cumplirse-. Y la ley debe cumplirse, en razón de que existe un principio fundamental de Derecho natural que ordena evitar los disturbios y prohíbe alterar el orden público, la resistencia contra tales leyes está únicamente permitida para el caso de que pueda efectuarse sin escándalo y sin daño grave para la comunidad. En consecuencia, la sanción de las leyes por el Estado están revestidas por ese objetivo de cumplimiento del bien común.

Las normas tributarias no están exentas de la afirmación anterior. La obligación tributaria tiene dos aspectos que implican obligaciones en una doble vía, Estado - contribuyente. Por una parte, el contribuyente debe contribuir en los términos delineados por la norma que el Estado crea en función de la capacidad contributiva del destinatario y, por otra parte, el Estado debe sentar las bases necesarias para que los ciudadanos puedan perseguir sus objetivos, lograr un razonable clima de paz y también brindar seguridad jurídica que permita el normal cumplimiento de las obligaciones de

---

Humanos, (conocida usualmente como Pacto de San José de Costa Rica, aprobada por la Argentina por la ley Nº 23.054, en su Parte I sobre "Deberes de los Estados y Derechos Protegidos", Capítulo V: "Deberes de las Personas", establece en su art. 34: "(Correlación entre deberes y derechos) 1. *Toda persona tiene deberes para con la familia, la comunidad y la humanidad*. 2. *Los derechos de cada persona están limitados por los derechos de los demás, por la seguridad de todos y por las justas exigencias del bien común en una sociedad democrática*".

los contribuyentes, despejando dudas y ambigüedades que conspiran contra aquella obligación. La seguridad jurídica constituye un valor y principio fundamental en el derecho tributario, ya que los contribuyentes conocerán a ciencia cierta los parámetros a los que deben ajustarse para abonar los tributos que correspondan, y también poder ejercer sus derechos y libertades individuales. Ello simplifica y elimina la discusión administrativa y judicial y tornaría innecesario que los contribuyentes tuvieran que recurrir a los tribunales imparciales para oponerse a arbitrariedades y ambigüedades. Como contrapartida, la seguridad jurídica también implica un ahorro para el Estado ya que no se encontraría en la situación de tener que insumir recursos para ejecutar las deudas y evitaría dispendios judiciales.

Es cierto que las funciones a cargo del Estado no podrán realizarse sin el adecuado cumplimiento –por parte del contribuyente– de las obligaciones a su cargo como ciudadano. *“El Derecho es una ciencia al servicio de los hechos. Trasladada esta premisa al campo que nos concierne, el Derecho debe ocuparse de traducir en normas los criterios que se «presentan» en materia económica. Desde esta perspectiva, la ciencia de la hacienda muestra que cuando el Estado pretende cubrir los gastos públicos mediante tributos, lo hace de dos formas: o acude a los contribuyentes que él mismo designa, acaso «arbitrariamente», para satisfacer necesidades que interesan a todos sin ningún carácter especial; o acude a sujetos específicos, que ya no son elegidos por el legislador, sino que se determinan en la medida en que resulten afectados por la actividad a financiar, para que sean ellos mismos quienes deban sufragarla. Este es el sustrato del impuesto como tributo no vinculado; y de la tasa y de la contribución como tributos vinculados.”*<sup>9</sup>

<sup>9</sup> HOYOS JIMÉNEZ, Catalina, “Tributos vinculados y parafiscalidad”, en GARCÍA NOVOA, César y HOYOS JIMÉNEZ, Catalina (coords.), *El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI (En homenaje al L Aniversario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario)*, Tomo I,

Y como tales obligaciones derivan de la previa creación de un mandato jurídico, de una ley en sentido formal dictada por el Poder Legislativo. Por ello, debe ser un objetivo principal del Estado –en su rol de legislador– cuidar que las leyes tributarias no contengan sesgos de arbitrariedad o irrazonabilidad. Existen diversos motivos por los cuales podrían considerarse injusta una norma tributaria, por ejemplo, cuando la carga tributaria es reputada excesiva y supera las exigencias reales del bien común contrastado con el progreso y posibilidades económicas de un país, cuando no hay una correlación con la capacidad contributiva de los sujetos, cuando el comportamiento del fisco resulta arbitrario, cuando existe una notoria falta de equidad en la distribución de los fondos recaudados, y cuando el contribuyente percibe la falta de austeridad en el manejo administrativo de los fondos, entre otros datos a señalar.

Resulta un deber moral primordial del Estado que exista justicia en la distribución de las cargas tributarias, que sean equitativas y proporcionales entre los ciudadanos. De aquí que deba ponderarse adecuadamente la justicia distributiva que contienen las normas tributarias, en su aplicación por la Administración y en los mecanismos jurisdiccionales que se establezcan para que pueda el contribuyente defenderse en los casos de normas arbitrarias. La justicia es la disposición permanente de la voluntad para respetar el derecho ajeno y dar a cada uno lo suyo.

En la justicia *distributiva*, la que aplica principalmente en materia tributaria, y se asienta sobre la relación del Estado en punto al reparto de los bienes y de las cargas comunes, especialmente estas últimas, que adquieren la denominación genérica de tributos. Esto conlleva diversas obligaciones para el Estado:

1) Debe *cumplir con sus responsabilidades sociales ante las exigencias del bien común*. El Estado se encuentra al servicio de la ciudadanía.

Madrid-Barcelona-Buenos Aires, Ed. Marcial Pons, 2008, p. 792

La Constitución Argentina, en su art. 75 inc. 2, dispone textualmente que corresponde al Congreso de la Nación "[i]mponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan". Interpretando esta norma Santiago señala que "el fundamento, la fuente de legitimidad y la finalidad del ejercicio de la potestad tributaria del Estado son las necesidades públicas de la comunidad". Como señala la Corte Suprema, "en el régimen republicano el impuesto, para ser legítimo, debe estar destinado al bien común. Es una contribución requerida a los habitantes o a la riqueza de la sociedad, para sostener la administración de sus necesidades e intereses" (caso "Graffigna", de 1937, Fallos 178:240) Esto que se señala explícitamente para la potestad tributaria puede ser analógicamente extendido a las demás potestades y facultades del gobierno, que sólo serán legítimas en la medida en que se dirijan a afianzar el "bien general" o bien común del Estado (...) El funcionamiento del sistema tributario ofrece un buen ejemplo de cómo opera el bien común. La atención de las muy diversas necesidades públicas que experimenta la comunidad política, y que son definidas como tales por la autoridad pública en cada época histórica, requiere medios económicos para atender a su adecuada satisfacción. Ellos son aportados por las distintas personas y grupos sociales conforme a las manifestaciones de capacidad contributiva tenidas en cuenta por el legislador al establecer los distintos tributos, ya sean ellos impuestos, tasas, contribuciones, ahorros o empréstitos forzosos. Es legítima tanto la proporcionalidad como la progresividad en la determinación de esos tributos, siempre y cuando las cargas tributarias no devengan en confiscatorias. La autoridad pública está llamada a hacer un uso razonable de esos recursos en beneficio tanto de la comunidad en su conjunto como de algunos sectores o personas que experimentan particulares necesidades.

*Existencia de reales necesidades públicas, adecuada distribución de las cargas comunes, respeto a la propiedad privada y demás garantías del contribuyente, cierta redistribución de la riqueza, definición de cuáles serán las actividades que atenderá la autoridad pública y cuáles serán atendidas directamente por los grupos sociales con o sin aportes de fondos públicos, manejo responsable de los ingresos públicos, son algunos de los parámetros que deben ser tenidos en cuenta por las autoridades políticas para ejercer legítimamente la potestad tributaria al servicio del bien común*"<sup>10</sup>.

Escribe Gallo que "desde una perspectiva funcional, el tributo no es, por tanto, sólo un *premium libertatis* o la otra cara negativa del coste de los derechos, sino en un mundo desigual como el nuestro, es sobre todo el instrumento de justicia distributiva que, según las diversas opciones políticas, el Estado (y los entes dotados de autonomía política y financiera) tiene a su disposición –junto con los demás instrumentos de política económica– para ir más allá de las meras relaciones del mercado y para corregir sus distorsiones e imperfecciones en favor de las libertades individuales y colectivas y de la tutela de los derechos sociales. Lo cual debe ser valorado en función de su directa eficacia en la consecución, en armonía con las políticas de gasto, de fines sociales legítimos y de refuerzo de la ciudadanía, que es como decir de realización de un orden de propiedad y socioeconómico 'justo'"<sup>11</sup>.

2) La actuación estatal debe ser prudente e imparcial, sin interés alguno más que el bien común. El desarrollo y crecimiento de las sociedades implica que el Estado debe tener conocimientos más puntuales y concretos sobre sus múltiples funciones, lo que requiere profesionales a cargo de cada área. Un servicio

<sup>10</sup> SANTIAGO, Alfonso, *Bien común y derecho constitucional*, Buenos Aires, Ábaco, 2002, p. 143-144.

<sup>11</sup> GALLO, Franco, *Las razones del Fisco. Ética y justicia en los tributos*, -traducción de J. A. Rozas Valdés y F. Cañal-. Madrid, Ed. Marcial Pons, 2011, p. 93-94.

incompetente atenta directamente contra la justicia y el bien común.

3) El Estado debe actuar con *espíritu altruista, de caridad y sentido de justicia*, para atender las necesidades de todos, y rechazar todo favoritismo y toda forma de sectarismo.

A modo de síntesis, la recaudación tributaria se basa en tres principios éticos: a) la búsqueda del *bien común*; b) el principio de *solidaridad*; y c) el *acceso universal al uso común de los bienes*.

La misión del Estado –como ya se señaló– se vincula con la obtención del bien común, y no se trata de meras aspiraciones, objetivos programáticos o simples deseos de buena voluntad sino que son mandatos constitucionales obligatorios que además se encuentran normativizados al recoger en el articulado de la Constitución Nacional los derechos enunciados por Convenios Internacionales de protección de los Derechos Humanos tales como la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre aprobada en la IX Conferencia Internacional Americana, celebrada en Bogotá, Colombia en el año 1948 y la Convención Americana sobre Derechos Humanos. No caben dudas, entonces, que la misión del Estado es la consecución del bien común de la sociedad y las normas jurídicas, que son instrumentos para la realización de la vida en sociedad, deben alinearse a tal mandato. Aún cuando estas reformas puedan resultar complejas de llevarlas a la práctica, el respeto a las instituciones republicanas exige encontrar estos fines por lo que se puede afirmar que en esto radica un aspecto trascendente de la lucha por el Derecho.<sup>12</sup>

En definitiva, no podemos perder de vista que, como aclaró Tipke, la recaudación no

puede hacerse a cualquier costo pues “los funcionarios del Fisco no tienen el deber de *“recaudar todos los impuestos posibles con cualquier tipo de medios (...) Su ideal ha de ser, más bien, el de tutelar el Derecho tributario”*<sup>13</sup>.

### III. El ejercicio de los derechos supone un costo. La libertad depende de los impuestos

Recuerdan Sunstein y Holmes una opinión muy extendida en EEUU en el siglo XX que se resume en la expresión “no me pises”. Dos autores Charles Murray y David Boaz afirman: *“si un adulto, que gana la vida honestamente y no se mete con nadie, merece que lo dejen en paz (...) el verdadero problema de EEUU es el mismo que se reconoce en todo el mundo: existe demasiado gobierno”*.

Esta cuestión interpela directamente a los estados y sus gobernantes. Implica que para poder ejercer correctamente los derechos, es necesario contar con recursos públicos que garanticen su cumplimiento. Todo otorgamiento de derecho conlleva la necesaria prestación de un servicio, directo o indirecto. La pregunta primordial que debemos hacernos es: ¿cuánto cuestan los derechos?

Claramente señalan Holmes y Sunstein la inexorable interrelación entre el pago de los impuestos y el ejercicio de los derechos, que es de toda lógica y razonabilidad. Sostienen que *“a la verdad evidente de que los derechos dependen de los gobiernos es preciso agregar un corolario lógico, rico en implicaciones: los derechos cuestan dinero. Es imposible protegerlos o exigirlos sin fondos y apoyo públicos (...) Tanto el derecho al bienestar como a la propiedad privada tienen costos públicos (...); Una constitución que no organice un gobierno eficaz y apoyado por la opinión pública, capaz de cobrar impuestos y de gastar, necesariamente fracasará a la hora de proteger los derechos en la práctica (...) los derechos de propiedad dependen de manera excluyente de un Estado dispuesto a cobrar*

<sup>12</sup> La Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "La Biznaga" del 31 de marzo de 1987 (CSJN, Fallos 310:714) sostuvo que *"si la recaudación de los tributos pierde su fundamento esencialmente impositivo para convertirse en un fenómeno exclusivamente financiero generador de intereses y actualización sobre deudas inexistentes, ello importa una distorsión de las bases éticas del derecho de recaudar"*.

<sup>13</sup> TIPKE, Klaus, *Moral tributaria del Estado y de los Contribuyentes*, -traducción de P. M. Herrero Molina-, Madrid, Marcial Pons, 2002, p. 82

*impuestos y a gastar. Defender los derechos de propiedad es costoso. Identificar con precisión la suma exacta de dinero dedicada a la protección de los derechos de propiedad plantea complejos problemas contables. Pero algo está claro: un Estado incapaz, en determinadas condiciones, de “apropiarse” de bienes privados tampoco podría protegerlos con eficacia”<sup>14</sup>.*

Resulta imposible garantizar un derecho o exigirlo sin fondos o apoyo público. El costo de los derechos puede dar lugar a múltiples interpretaciones y justipreciarlo resultaría una tarea sumamente difícil. Para mantener el análisis en un ámbito acotado, lo menos polémico posible, “costos” significará el importe reflejado en el presupuesto, mientras que “derechos” se definirá como intereses importantes que pueden ser protegidos de manera confiable por individuos o grupos utilizando instrumentos del gobierno.

La jurisprudencia argentina ha tratado directamente estas cuestiones y, no siendo ajena a su complejidad, brindó ciertos lineamientos. Por ejemplo, en “Q.C., S.Y. c/ Gob. de la Ciudad de Buenos Aires s/ Amparo”<sup>15</sup>, sobre el menor discapacitado hijo de extranjero, en situación de calle y de máxima vulnerabilidad. Asimismo, en la causa “Fernández Requejo Fernando c/ GCBA s/ otros procesos incidentales”<sup>16</sup>, la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, confirmó el derecho a una vivienda digna de una persona que invocó la extrema vulnerabilidad social y sin habitación. La Cámara expresó, en el voto de la mayoría, que “(...) tanto de los dichos de la actora como de la documentación que se acompaña se desprende con suficiente certeza: - La emergencia habitacional en la que se encuentra, reconocida, en su momento, por el

*GCBA al hacerla beneficiaria de un subsidio habitacional (...); - la omisión de la demandada en renovar el subsidio habitacional frente a la solicitud presentada (...); En definitiva, de las constancias de la causa surgen las precarias circunstancias económicas y sociales que enfrenta la actora las que demostrarían, en principio, que no ha logrado superar la situación de emergencia habitacional que atraviesa y que motivó, en su momento, el otorgamiento del subsidio habitacional.”. En igual sentido se pronunció la Sala 1 en “Mansilla María Mercedes c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA)”<sup>17</sup> y la Sala 2 en “Avila, Carlos Antonio y otros c/ GCBA s/ otros procesos incidentales”<sup>18</sup>.*

*“(...)Comprender que los derechos tienen costos permite también entender que es inevitable que exista el gobierno como asimismo apreciar que éste hace muchas cosas buenas, muchas de las cuales se dan por sentadas al punto de que, para el observador casual, parecen no tener nada que ver con el gobierno. Prestar atención a los costos de los derechos individuales puede arrojar nueva luz sobre viejas cuestiones, entre otras, las dimensiones apropiadas del Estado regulador de bienes y la relación entre el gobierno moderno y los derechos liberales clásicos. No habría que tomar decisiones de política pública sobre la base de una hostilidad imaginaria entre la libertad y el cobrador de impuestos, porque si realmente fuesen enemigos, todas nuestras libertades básicas serían candidatas a la abolición”<sup>19</sup>.*

Hay posiciones antagónicas entre derechos positivos y negativos. “Esa dicotomía ha echado raíces profundas en el pensamiento y la opinión pública. Según parece, los estadounidenses que quieren que los dejen en paz valoran su inmunidad a la interferencia pública, mientras que quienes desean que se hagan cargo de ellos buscan derecho a la ayuda pública. Los derechos negativos

<sup>14</sup> HOLMES, Stephen y SUNSTEIN, Cass, *El costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos*, Buenos Aires, Siglo XXI Editores, 2011, ps. 33, 79 y 83

<sup>15</sup> CSJN, Fallos: 335:452, sentencia del 24 de abril de 2012.

<sup>16</sup> Sentencia de fecha 8.11.2012

<sup>17</sup> CCAyT - Sala I, expte. 13817/0, sentencia del 13 de octubre de 2006.

<sup>18</sup> CCAyT - Sala II, expte. 26525/0

<sup>19</sup> HOLMES, Stephen y SUNSTEIN, Cass, *Op. cit.* p. 51.

destierran y excluyen al gobierno; los positivos lo exigen e invitan. Para los primeros, los funcionarios públicos son una molestia, mientras que los segundos requieren su intervención activa. Lo característico de los derechos negativos es que protegen la libertad, mientras que los positivos impulsan la igualdad. Los primeros protegen un reino privado, en tanto que los segundos reasignan los dólares recaudados. Los primeros son privativos u obstruccionistas; los segundos son caritativos y contributivos. Si los derechos negativos nos ofrecen refugio contra el gobierno, los positivos nos conceden servicios de éste. Entre los primeros se cuentan los derechos de propiedad y de contratación y, por supuesto, la libertad de no ser torturado por la policía; los segundos incluyen el derecho a recibir cupones para canjear por comida, por viviendas subsidiadas y los pagos mínimos de asistencia social”<sup>20</sup>.

Todos los derechos conllevan un costo ya que debe movilizarse, en algún punto, el aparato estatal a fin de supervisar y controlar su cumplimiento y garantizarlo, como hemos indicado anteriormente. “El libre acceso al poder judicial y la apertura a apelaciones son el punto culminante de la construcción del Estado liberal. Y sus gastos operativos se pagan con ingresos fiscales canalizados con éxito hacia los tribunales y sus funcionarios; el poder judicial no puede extraer esos ingresos por sí mismo”<sup>21</sup>. Los derechos de propiedad implican la existencia de un registro, de un cuerpo de seguridad que lo defienda, y en última instancia, de una justicia que pueda restituir los daños derivados por los conflictos y volver a “dar a cada uno lo suyo”. Sin recursos, su protección sería imposible.

“La protección de los derechos individuales nunca es gratuita, porque siempre presupone la creación y el mantenimiento de relaciones de autoridad. Esto es cierto para los derechos de propiedad y contractuales, pero también es aplicable a los derechos protegidos en nuestro

sistema de justicia penal y por supuesto incluye los de personas que en realidad no son delincuentes”<sup>22</sup>.

En conclusión, podríamos afirmar que sin impuestos no hay propiedad. Recuerda a Bentham “la propiedad y la ley nacen juntas y mueren juntas. Con ley hay propiedad, sin ley no hay propiedad”.

#### IV. El concepto de tributo en su versión clásica

La definición, caracterización y categorización de los tributos no se limita a una cuestión meramente formal o doctrinaria sin impacto alguno, sino todo lo contrario. Ello permite realizar una pronta identificación de los mismos con consecuencias inmediatas tales como la aplicación de los distintos principios y garantías constitucionales sobre ellos.

Principios tales como el de legalidad, no confiscatoriedad, capacidad contributiva, entre otros. De no ser respetados, el tributo cae y la obligación se torna inexistente.

Aún así, la voracidad fiscal, la necesidad de recaudación y el ingenio normativo han dado lugar a un sinnúmero de contribuciones obligatorias y compulsivas, con denominaciones innovadoras que conllevan inherentemente las características de un tributo.

Sobre éstos últimos pretendemos focalizarnos en este capítulo. Analizaremos los tributos atípicos, parafiscales y otros que se han presentado a lo largo de nuestra historia tributaria en la Argentina, y que siguen surgiendo aún al día de hoy.

##### IV.A. Prestaciones patrimoniales públicas

En primer lugar, es menester remarcar las características que revisten este tipo de recursos, los cuales cada vez son más utilizados por los distintos niveles de gobierno y organismos, para financiar actividades, fondos, entre otros.

Rivas Nieto ofrece diversas notas que los caracterizan. “1. Es una prestación coactiva. (...)”

<sup>20</sup> HOLMES, Stephen y SUNSTEIN, Cass, *Op. cit.* p. 60.

<sup>21</sup> HOLMES, Stephen y SUNSTEIN, Cass, *Op. cit.* p. 65.

<sup>22</sup> HOLMES, Stephen y SUNSTEIN, Cass, *Op. cit.* p. 99.

Puede ser percibida por un ente público o un ente privado. (...) 3. Puede ser un ingreso de Derecho público o de Derecho Privado. (...) Los ingresos públicos de Derecho público son aquellos en los cuales la Administración actúa como titular de un poder de imperio, o sea, en una posición de supremacía respecto al obligado al pago, gozando de una serie de prerrogativas y poderes propios que superan a los que poseen los particulares. Mientras que los ingresos públicos de Derecho privado son aquellos en los cuales la Administración actúa como cualquier otro particular, sometido al ordenamiento privado, en una posición de igualdad junto al obligado al pago. (...) 4. Está sometida a la reserva de ley (...) 5. Responde al principio de capacidad económica. (...) 6. No necesariamente ha de ser una prestación dineraria. (...) 7. Tiene que perseguir un «interés público», es decir, una finalidad pública. (...) 8. Puede ser una sanción.”<sup>23</sup>

Por su parte, García Novoa, nos ilustra al respecto e indica que “(...) la coactividad es el elemento crucial para entender cuándo nos hallamos ante una prestación patrimonial de carácter público; su importancia es tal que eclipsa otros criterios tradicionalmente tenidos en cuenta para calificar una prestación como pública. Curiosamente, el alto tribunal entiende que el sometimiento de la relación entre el obligado al pago y la Administración a un régimen de Derecho público no permite, por sí sola, calificar a una prestación patrimonial como pública si la obligación de satisfacerla ha sido libremente asumida por el particular.”<sup>24</sup>

En cuanto a estas prestaciones, la doctrina también propuso clasificarlas. “En esta línea, Lozano divide las prestaciones patrimoniales públicas en tres bloques:

– Un primer bloque engloba las prestaciones cuyo fin y fundamento no son los del tributo y entre las que algunas ni siquiera constituyen ingresos públicos. El fundamento del tributo es, según el citado autor, «sostener el gasto público de acuerdo con la capacidad económica y los principios de justicia», pero

este tipo de prestaciones patrimoniales no tienen este fundamento, puesto que pertenecen a «otras ramas jurídicas y configuradas muchas de ellas con un régimen jurídico bien definido (...)». (...)

– Un segundo bloque abarca los tributos y las prestaciones que constituyen materialmente ingresos públicos. Estas prestaciones tienen como finalidad financiar el gasto público, sin perjuicio de que alberguen otros fines de regulación, ordenación económica o de ciertos sectores o mercado, como también realiza el tributo. (...)

– Y un tercer bloque que comprende las prestaciones patrimoniales que no constituyen un ingreso, pero que se dirigen a la satisfacción de fines públicos de índole financiera. Estas prestaciones pese a no ser ingresos públicos, pueden tener un fin financiero, como puede ser «atender directamente un gasto público (...) o minorar el que soporta el Estado (...)».<sup>25</sup>

Por su parte, Rivas Nieto propone otra clasificación, “(...) teniendo presente que todas ellas son prestaciones coactivas y sujetas al principio de reserva de ley del art. 31.3 de la CE:

– Aquellas que son ingresos públicos, es decir, percibidas por entes públicos (independientemente de si se trata de un ingreso de Derecho público o de Derecho privado).

– Aquellas que no son ingresos públicos y, por lo tanto, pueden ser percibidas por entes privados.

De estas dos tipologías, las primeras sí que son importantes en el estudio del Derecho financiero, mientras que las segundas no, puesto que muchas de ellas no se estudian por esta rama del ordenamiento jurídico, sino por otras ramas (Derecho civil, Derecho administrativo, etc.). de esta clasificación, solamente nos interesan las primeras: las prestaciones patrimoniales de carácter público que son ingresos públicos. Estas prestaciones las podemos clasificar en dos tipos:

<sup>23</sup> RIVAS NIETO, M. Estela, *Op. Cit.*, p. 20-26

<sup>24</sup> GARCÍA NOVOA, César, *Op. Cit.*, p. 173

<sup>25</sup> RIVAS NIETO, M. Estela, *Op. cit.*, p. 26-27

– Aquellas que tienen como presupuesto de hecho un acto lícito.

– Aquellas que tienen como presupuesto de hecho un acto ilícito, por ejemplo las multas y las sanciones.

Para nuestro estudio nos interesan las primeras (...). A su vez, estas prestaciones se pueden dividir en dos: - Las prestaciones tributarias. (...) – Las prestaciones no tributarias, que tienen una finalidad pública y diferente a la cobertura de los gastos públicos. Un ejemplo son las cuotas por incapacidad laboral transitoria (...), cuya finalidad es la protección social (...).<sup>26</sup>

En nuestra opinión, aquellas prestaciones que son percibidas por entes privados también tienen un impacto fundamental en lo que aquí se intenta analizar. Ello será demostrado, por ejemplo, con el fallo “Swiss Medical”<sup>27</sup>, de la CSJN, que será tratado más adelante.

#### IV.B. Los tributos atípicos

Existen numerosas prestaciones patrimoniales de carácter público que no son reguladas por el Derecho tributario pero que son exigibles y análogas a verdaderos tributos. El Estado necesita, cada vez más, de recursos dinerarios, muchos de los cuales no los recauda a través de tributos sino por medio de figuras menos definidas, respecto de las que resulta complejo, para el contribuyente, discutir las en el marco del procedimiento tributario<sup>28</sup>.

<sup>26</sup> RIVAS NIETO, M. Estela, *Op. cit.*, p. 28-28

<sup>27</sup> CSJN, Fallos: 343:86

<sup>28</sup> ALTAMIRANO, Alejandro C., *Derecho Tributario. Teoría General*, Madrid, Ed. Marcial Pons, 2012, ps.330 y s.s. Señala Rivas Nieto que “la justificación de la existencia de la prestación patrimonial de carácter público responde a que en la actualidad la Hacienda Pública se ha amparado en el progresivo incremento de los gastos públicos y ha ido ampliando cada vez más la presión fiscal en el establecimiento de nuevos tributos y en el incremento de las cuantías de los tributos ya existentes. Esta situación genera una sensación de rechazo por parte de la colectividad y obliga a los poderes públicos a buscar nuevas fuentes de financiación, fuentes que no siempre tiene como objeto exclusivo la capacidad económica de

Estos nuevos tipos de recursos claramente arribaron para ampliar el concepto de tributo que conocemos en su acepción histórica. Claramente flexibilizaron dicho concepto, lo cual, desde el punto de vista legal, atenta directamente contra la seguridad jurídica.

Los tributos atípicos, como materialización de las prestaciones patrimoniales, tienen una serie de características:

a) Son prestaciones coactivas, ello en razón de que están determinados por ley.

b) Pueden ser percibidos por entes estatales o entes privados. Es decir, sin perjuicio de que las prestaciones patrimoniales son de carácter público y coactivo, estos tributos muchas veces son percibidos por entes privados que ejercen servicios privados.

c) Deben cumplir con la garantía de legalidad.

d) Aunque deben respetar el principio de capacidad contributiva, muchas veces se desvincula de esta garantía constitucional.

En definitiva, es irrelevante la denominación que se le aplique a una figura. Para su calificación no interesa el *nomen iuris* sino su naturaleza jurídica, siendo la descripción del hecho imponible uno de los caminos para desentrañarla. La jurisprudencia de la CSJN ha sido pacífica en esta cuestión habiendo interpretado en numerosas oportunidades que “no importa la calificación que se utilice para denominar la realidad de las cosas, si se advierte que las instituciones jurídicas no dependen del nomen iuris que se le asigne por los otorgantes del acto o el legislador incluso, sino de su verdadera esencia jurídica económica, y entonces, cuando medie ausencia de correlación entre nombre y realidad debe desestimarse el primero y privilegiarse la segunda”<sup>29</sup>.

quienes son llamados a contribuir y que tienden a separarse del esquema tradicional de los tributos” (RIVAS NIETO, Estela, *Los tributos atípicos*, Marcial Pons, Madrid, 2006, p. 17)

<sup>29</sup> CSJN, Fallos: 21:498; 289:67; 307:305 y los ya citados “Mexicana de Aviación S.A. de CV c/ Estado Nacional - Ministerio Defensa”, del 26.8.08, Fallos:

Algunos tributos de este tipo que podemos encontrar en nuestro ordenamiento jurídico, son:

**a. Cuotas colegiales de pertenencia y actuación en Colegios Profesionales.**

**b. Cotizaciones a la seguridad social.**

**c. Aranceles notariales y registrales.**

**d. Aranceles de Sadaic.**

**e. Aranceles de autores y editores.**

**f. “Derechos” establecidos por la Resolución N° 15.850/1977**, entre los cuales se encuentran los de representación, inclusión, exhibición, ejecución, reproducción y edición.

**g. La matrícula anual establecida por el art. 25 de la ley N° 26.682**, norma que establece el régimen de regulación de las empresas de medicina prepaga. Esta norma era complementada por el Decreto Reglamentario 1993/11 (art. 25) y la Resolución 1769/14.

Sobre este en particular, la CSJN -remitiéndose al dictamen de la Procuración General- tuvo la oportunidad de determinar su naturaleza jurídica en el fallo “*Swiss Medical S.A. c/ EN – SSS s/ amparo ley 16.986*”<sup>30</sup> de fecha 18 de febrero de 2020.

Allí, la Procuradora Laura M. Monti desentrañó el mecanismo del importe recaudado por el organismo y sostuvo que, ante todo, debía categorizársela. Así, sostuvo que “[a] partir de la normativa aquí cuestionada se establece, en forma coactiva -no voluntaria- una contraprestación por el servicio que brinda la autoridad de aplicación de la ley 26.682. Por sus características, esa retribución, como bien lo afirma el a quo, puede ser encuadrado dentro de la especie de los tributos denominada tasa. Efectivamente, es ésta un gravamen que establece el legislador, cuyo presupuesto de hecho consiste en una situación que determina, o se relaciona, en forma necesaria, con el desenvolvimiento de una determinada actividad o de un ente público referida a la persona obligada a su pago.”

**h. Cargos específicos.** Se trata de un instituto de claro contenido tributario

consistente en exigirse compulsivamente estos cargos específicos que son prestaciones compulsivas demandadas por el Estado para el financiamiento específico de un servicio público y facultado, al Estado nacional (PEN) a ajustarlo en la medida en que resulte necesario, a fin de atender al repago de las inversiones y cualquier otra erogación que se devengue con motivo de la ejecución de las obras. Inexorablemente deben fijar el quantum de los cargos con carácter previo a su aplicación, deben responder a una cierta proporcionalidad entre el cargo y el costo del servicio público que financian y deben especificar cuáles son las obras que se realizarán como también la mayor o menor duración de los cargos destinados a solventarlas.

La ley N° 26.095 faculta al PEN a fijar el cargo específico sobre las tarifas de gas natural, y a ajustarlo, en la medida en que resulte necesario, a fin de atender al repago de las inversiones y cualquier otra erogación que se devengue con motivo de la ejecución de las obras. Mediante el art. 2° se crean “cargos específicos para el desarrollo de las obras mencionadas en el artículo” y el art. 4° faculta al PEN “a fijar el valor de los cargos específicos y a ajustarlos, en la medida que resulte necesario (...)”. Dicha facultad es reiterada en el art. 8° que determina que el “Poder Ejecutivo nacional deberá informar (...) sobre la conformación (...) de los cargos creados por la presente ley (...)” y en el 12° en el que se dispone que “para el caso del gas licuado de petróleo, facúltase al Poder Ejecutivo nacional (...) a fijar el cargo específico sobre las tarifas del gas natural (...)”. Por su parte, la facultad delegada se extiende, en el art. 6°, “a determinar la asignación de los cargos (...) entre los distintos fondos fiduciarios constituidos o a constituirse, para llevar a cabo las obras de infraestructura (...)”. Asimismo, el art. 7° dispone que las “firmas y/o sujetos habilitados para operar como (...) transportadores o distribuidores de (...) gas (...) facturarán (...) los cargos (...) por cuenta y orden de los fideicomisos... (...) en las facturas (...) que emitan por los servicios que prestan”.

331:1942 y también “*Nación Argentina c/ Arenera El Libertador SRL*”, del 18.6.91, Fallos: 314:595

<sup>30</sup> Fallos: 343:86

Por último, el art. 9° prevé que el Poder Ejecutivo nacional “podrá exceptuar a las categorías de pequeños usuarios que determine, del pago de los cargos específicos (...)”.

Se trata de una prestación coactiva en dinero a cargo de ciudadanos (art. 7°), exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio (arts. 2° y 8°), el cual puede, llegado el caso, aumentar su alícuota (art. 4°), o establecer excepciones respecto de algunos de los obligados de pago (art. 9°, 2° párr.), con el objeto de satisfacer necesidades de bienestar general (art. 1°, entre otros).

La Cámara Federal de Salta analizó la cuestión en la causa “Muñoz Bracero, Luis c/ PEN Ministerio de Planificación, Inversión Pública y Servicios. Enargas s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”<sup>31</sup>, concluyó en considerar que tiene naturaleza tributaria la referida ley N° 26.095 que crea los cargos específicos. Sostuvo la Cámara salteña que “(...) la norma parece convalidada por el hecho de la existencia de la misma ley. Los cargos, en efecto, no fueron creados por el Poder Ejecutivo a título de tarifas y en el ejercicio de facultades propias, circunstancia que hubiera tornado innecesaria la intervención del Congreso. Por el contrario, tales cargos se constituyeron a través de una ley, lo que es inexplicable si no se parte de la inteligencia que se está frente a un tributo que requiere la salvaguardia del principio de legalidad tributaria. Al respecto, el fundamento del dictamen de la Comisión Presupuesto y Hacienda; Minería, Energía y Combustibles, Infraestructura, Vivienda y Transporte y de Derechos y Garantías, al aconsejar la aprobación del proyecto, luego convertido en ley 26.095, en el sentido que la intervención del Congreso de la Nación se basa en la necesidad de aprobar, mediante la sanción de la ley, “un ‘sistema’ o ‘metodología’ para la financiación y repago de nuevas obras de infraestructura de servicios de gas y electricidad” (Dictamen de la ya señalada

Comisión, Cámara de Senadores, Sesiones ordinarias de 2006, Orden del día N° 166), confirma las notas clásicas de toda contribución: la captación dineraria coactiva con sustento en el poder de imperio del Estado a fin de que los ciudadanos sufragan obras de bien común (...)”.

Casas sostiene que los cargos específicos establecidos por la ley N° 26.095 “constituyen verdaderos tributos, más allá de su imaginativa denominación desnaturalizante, entendiéndose que resultaba ineficaz el maquillaje utilizado para solapar su verdadera sustancia, sustrayéndolos de tal exigencia para sus adaptaciones y modificaciones de valerse de la ley formal –emanada del órgano depositario de la voluntad general de pueblo– único instrumento hábil para instituirlos y definir sus elementos estructurales”<sup>32</sup>.

**i. Los precios públicos.** Son la suma de dinero que el obligado paga voluntariamente a un ente público con motivo de la prestación de un servicio público particularizado (concesión de un derecho, ejecución de una obra, prestación de un servicio, etc.) que tienen una naturaleza económica y que las normas jurídicas aplicables no obligan, al Estado, a ofrecerlo gratuitamente. Se trata de actividades que presta el Estado pero no forman parte del conjunto de cuestiones que por razones de soberanía, el Estado debe prestar, es decir, el sector privado podría ofrecer esos servicios que brinda el Estado por lo que cobra un precio público. Esencialmente esa voluntariedad del sujeto es lo que caracteriza a esta figura cuasi tributaria y la diferencia de la tasa.

La doctrina es mayoritaria en el sentido de que la libertad de acción del sujeto es esencial para definir si estamos en presencia de un precio público. En efecto, Gandra da Silva Martins señala que “los precios de servicios públicos y las tasas no se confunden, porque éstas –a diferencia de aquellos– son

<sup>31</sup> Expte. 269/09, del 2 de marzo de 2010

<sup>32</sup> CASÁS, José Osvaldo, *Coparticipación y tributos municipales -Las tasas apócrifas y la prohibición de analogía*, Buenos Aires, Ad-hoc, 2007, p. 61, nota 29.

*compulsivas (...)*<sup>33</sup>. Blanco encuentra en la voluntariedad del pago el elemento diferenciador entre un precio público y un tributo al señalar que “(...) los ingresos públicos generados en relación con un servicio público cuya prestación viene impuesta coactivamente no son precios sino tributos, cualquiera sea el tipo de actividad estatal involucrada”. El autor uruguayo ensaya también una definición: “(...) serían precios públicos las prestaciones en dinero o en especie recibidas por una entidad estatal como contrapartida por la enajenación o utilización de un bien o la realización de una actividad de cualquier naturaleza, divisibles o individualizables, y prestadas efectivamente al obligado, y siempre que dichos ingresos tengan su fuente jurídica en un verdadero acuerdo de voluntades manifestado, como mínimo, en la libertad jurídica de recibir o no el bien o la actividad. Por tanto (...) los ingresos recibidos por actividades o bienes prestados o entregados por el Estado en forma obligatoria no serían precios públicos sino tributos, y sería indiferente para la existencia de un precio que la actividad estatal involucrada fuera ‘económica’ o ‘jurídico-administrativa’<sup>34</sup>. Opina Casás en una posición con un matiz diferencial el cual se encuentra en la naturaleza de los servicios involucrados. Señala que “quizás, el aspecto central que permitirá marcar la línea divisoria entre las tasas y los precios públicos vendrá dado por la naturaleza de los servicios estatales y según la categoría de los mismos –inherentes al Estado, e inabdicables a favor de particulares-, de lo que derivará la exigencia de dar satisfacción en el primer caso al principio de “reserva de ley”, propio de las prestaciones patrimoniales coactivas de carácter tributario”<sup>35</sup>.

En España existe la Ley de Tasas y Precios Públicos que aporta una definición a la figura y permite a Martín Fernández resumir la figura en relación con tres datos liminares de la misma, como son i) la fuente jurídica del ingreso en el acuerdo de voluntades, descartando así que los precios públicos puedan establecerse por imposición; ii) el carácter estatal del beneficiario del ingreso; y iii) que la actividad que origina el ingreso se desarrolle en el marco de un régimen de Derecho Público.<sup>36</sup>

Respecto del concepto característico de la voluntariedad del pago del precio, enseña Simón Acosta que “la diferencia jurídicamente relevante entre la tasa y los llamados ‘precios’ consiste en que la tasa es una obligación o relación jurídica ‘ex lege’, y en este sentido es una prestación pública impuesta, mientras que los precios son obligaciones nacidas de un acuerdo de voluntades”. El Catedrático de la Universidad de Navarra reseña la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de fecha 12 de julio de 1995 en donde el Tribunal diferenció estos conceptos en los siguientes términos: “mientras en el precio público la relación que se establece es contractual y voluntaria para quien lo paga, en la tasa aparece la nota de coactividad propia del tributo y, consecuentemente, las exigencias propias del principio constitucional de legalidad para su creación y aplicación. Las tasas son tributos (...)”.<sup>37</sup> Naveira de Casanova señala que “los precios son casi-privados cuando el Estado realiza una actividad típicamente privada de la cual se derivan beneficios comunes. El ejemplo clásico que se brinda en este punto es el de la explotación de bosques por el Estado que, a la par de reportarle ingresos (por la venta de madera o la leña), pueda acarrear un beneficio en

<sup>33</sup> GANDRA DA SILVA MARTINS, Ives, *Curso de Director Tributário*, San Pablo, 10ª Edición, Saraiva, 2008, p. 13

<sup>34</sup> BLANCO, Andrés, *Tributos y precios públicos*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1ª edición, 2005, ps. 26 y 30.

<sup>35</sup> CASÁS, José O., *Derechos y garantías constitucionales* (a partir del principio de reserva de

ley en materia tributaria), Buenos Aires, Ed. Ad Hoc, p. 517.

<sup>36</sup> MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier, *Tasas y precios públicos en el Derecho español*, Madrid, Ed. Marcial Pons, 1995, p. 27

<sup>37</sup> SIMÓN ACOSTA, Eugenio, *Las Tasas de las Entidades Locales (El hecho imponible)*, Pamplona, Aranzadi, 1999, p. 27

*términos de protección o regulación del medioambiente. La fijación del precio de los servicios o productos deberá realizarse no sólo atendiendo al criterio del mercado, en razón del beneficio individual (...) sino también a la otra finalidad alcanzada de beneficio común. En este caso, el precio será ligeramente inferior al del mercado... la doctrina suele caracterizar así la contraprestación satisfecha por los particulares por una actividad o por un bien que tiene 'naturaleza' típicamente privada, pero que el ente público considera que debe proveer porque resulta satisfecho también un interés de carácter general. En otros términos, el bien o servicio no está vinculada cercanamente a actividades 'soberanas' del Estado sino a aquellas que bien podría realizar el sector privado".<sup>38</sup>*

En las conclusiones de las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario que tuvieron lugar en Caracas, Venezuela, en 1991, donde se abordó el tema, se señaló, a modo conclusivo, que resulta primordial diferenciar lo más claramente posible a estos ingresos entre sí, siendo el elemento de distinción fundamental del precio con la tasa que la fuente jurídica de la obligación, en el caso del precio, es el acuerdo de voluntades entre el Estado y los sujetos, lo cual no concurre en las tasas. En las tasas impera inexorablemente el principio de legalidad, no así en el precio público. La ventaja o beneficio aparece en el precio público pero no en la tasa. Las tasas están vinculadas a una actividad inherente del Estado (administración de Justicia, poder de policía, etc.) no así en los precios públicos.

La Procuración del Tesoro de la Nación se pronunció sobre la diferencia entre "tasa" y "precio" y especificó que la misma radica en la índole del servicio retribuido. De este modo, la "tasa" es la retribución correspondiente a los servicios públicos *uti singuli* cuya utilización es legalmente obligatoria para el administrado (vgr. los servicios municipales de alumbrado, barrido y limpieza), mientras que "precio" es la

retribución correspondiente a los servicios *uti singuli*, de utilización facultativa para el usuario (vgr. teléfono, gas, energía eléctrica)<sup>39</sup>.

Señala Blanco que "las condiciones jurídicas básicas para establecer un precio público como contrapartida por la prestación estatal son: a) que la prestación estatal (entrega de un bien, prestación de un servicio, etc.) sea de recepción voluntaria por el usuario, no existiendo un mandato jurídico que imponga tal conducta; b) que no exista un mandato constitucional que establezca la gratuidad de principio de esa actividad estatal; c) que el establecimiento del precio como contrapartida por la prestación estatal esté dentro de las competencias del ente estatal asignadas por la Constitución, la ley u otras normas pertinentes dictadas con arreglo a la ley y d) que la prestación estatal sea "divisible" o "individualizable".<sup>40</sup>

En la causa "Mexicana de Aviación", anteriormente citada, la CSJN adoptó un criterio, al menos, criticable. Consideró que los servicios aeroportuarios no corresponde calificarlos como tasas sino como precios, lo cual habilita al Poder Ejecutivo Nacional a modificar a establecer la alícuota o monto por medio de una norma de jerarquía inferior a una ley. La Cámara Federal había revocado la decisión de primera instancia e hizo lugar a la acción de amparo deducida por una empresa de servicios aéreos contra el Estado Nacional y Aeropuertos Argentina 2000 S.A. La CSJN, a su vez, revocó la misma y se pronunció sobre la naturaleza jurídica del precio público. En este sentido, sostuvo que "las tasas de 'Aterrizaje', de 'Estacionamiento de Aeronaves', y de 'Uso de Pasarelas Telescópicas' se identifican con una retribución por servicios cuya causa inmediata se encuentra en la ventaja o provecho económico que se proporciona a quien se vale de ellos, por lo que revisten el carácter de precio por el uso que las empresas de aeronavegación hacen de las instalaciones aeroportuarias, son percibidos por la empresa concesionaria, y

<sup>38</sup> NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J., "Las Tasas en el Derecho argentino", en I, fasc. 2, 2011-IV, Buenos Aires, 2011, ps. 28-29.

<sup>39</sup> Cfr. Dictámenes 235:162, del 13 de octubre de 2000.

<sup>40</sup> BLANCO, Andrés, *Op. Cit.*, p. 36.

regulados por el Estado Nacional sobre la base de criterios de oportunidad o conveniencia. Al revestir el carácter de precio regulado por el Estado Nacional y cobrado por la concesionaria, su determinación no se sujeta al principio de legalidad en materia tributaria, por lo cual la aclaración efectuada por el decreto 577/2002 es el resultado del ejercicio de las atribuciones reconocidas al PEN en las leyes 13.041 y 20.393 en las que se lo autorizó tanto a fijar contribuciones por servicios vinculados a los aeropuertos como a emplear una divisa internacionalmente aceptada como medio de pago de las tarifas.”<sup>41</sup>

Por el contrario, debido a que el Estado organiza los servicios relacionados con la "Protección al Vuelo en Ruta" y el "Apoyo al Aterrizaje" en vistas de finalidades sustancialmente colectivas, constitutivas de una de sus funciones esenciales, que apuntan a preservar la seguridad de las personas y los bienes involucrados en la aeronavegación, las tasas relacionadas con dichos servicios revisten el carácter de tasas y, por lo tanto, se hallan sujetas al principio de reserva legal. Debido a que estas tasas fueron establecidas por la ley Nº 13.041 y que, a través de la ley Nº 20.393 se facultó al PEN a emplear una divisa internacionalmente aceptada como medio de pago para las tasas que deben abonar las aeronaves de transporte internacional, el decreto Nº 577/2002, y su ratificatorio Nº 1910/2002 al aclarar que todas las tasas aeronáuticas de los cuadros tarifarios vigentes correspondientes a vuelos internacionales, incluyendo los países limítrofes, eran en dólares estadounidenses, no creó ni innovó en materia tributaria, sino que sólo aclaró los criterios para su percepción, en ejercicio de las facultades que resultaban de ese marco jurídico<sup>42</sup>.

Por otro lado, también nuestro sistema judicial ha tenido la oportunidad de pronunciarse en diversos precedentes respecto de ciertos importes obligatorios que

debían abonar los contribuyentes y sus semejanzas con los tributos.

Por ejemplo, la CSJN, en el precedente “*Ventura, Alberto Francisco Jaime y otra c/ Banco Central de la República Argentina s/ amparo*”, de fecha 26 de febrero de 1976<sup>43</sup> tuvo oportunidad de analizar la naturaleza jurídica de un importe establecido por el Banco Central de la República Argentina, mediante la Circular RC 539 del 28 de agosto de 1975.

Dicha circular establecía “(...) que los titulares de pasajes deberán abonar la diferencia en pesos resultante entre el tipo de cambio aplicado en la oportunidad de su emisión y pago y el que rija dentro de los cinco días hábiles anteriores a la fecha de iniciación del viaje en el mercado financiero de cambios (...)”

En primer lugar, intentó desentrañar la naturaleza jurídica de dicho importe. Así, sostuvo “[q]ue corresponde puntualizar que la circular 539 del Banco Central primordialmente afecta el derecho constitucional de entrar, permanecer, transitar y salir del territorio argentino -artículo 14 de la Constitución Nacional- al imponer, a quienes han dispuesto ejercerlo adquiriendo un pasaje al exterior, el pago de diferencias cambiarias que actuarían a modo de un impuesto al tránsito de las personas.”<sup>44</sup>

La obligación impuesta bajo los prismas del derecho constitucional a la propiedad privada y el principio de legalidad. Dejó constancia de las facultades propias e inherentes del Poder Ejecutivo en cuanto al régimen cambiario y las atribuciones del Banco Central. No obstante ello, detectó que dicha circular excedía claramente dichas facultades y no constituía una herramienta para regular dicho régimen, sino sólo en apariencia. Así, derribó la constitucionalidad de dicha norma, ya que la misma contrariaba directamente los arts. 4 y 17 de la Constitución Nacional ya que el Congreso Nacional es el único facultado para imponer dichas contribuciones.

<sup>41</sup> Fallos: 331:1942

<sup>42</sup> Fallos: 331:1942

<sup>43</sup> Fallos: 294:152

<sup>44</sup> Fallos: 294:152, Considerando 14°

Por otro lado, también se pronunció respecto de la retroactividad de la norma y, al considerarla un tributo, fue exigente en su análisis y su vulneración derivó necesariamente en otro fundamento para su inconstitucionalidad. El importe se aplicaba sobre operaciones ya fenecidas, y “al tener los efectos liberatorios que el segundo párrafo del inciso tercero del artículo 505 del Código Civil acuerda a ellos, configuran un derecho adquirido de naturaleza patrimonial que goza del amparo que la Constitución brinda en su artículo 17 al derecho de propiedad (...) por más que al efecto se invocase el ejercicio de un poder de policía de emergencia que habría tenido por fin reglamentar el ejercicio del libre tránsito para hacer cesar el referido ‘estado de calamidad económica interna’.”

La CSJN concluyó que “(...) el acto administrativo objetado es manifiestamente ilegal y arbitrario por cuanto fue dictado con evidente exceso de poder; (...) y sin respetar -dada su sustancia impositiva- el procedimiento y normas que regulan la función tributaria.”

En cuanto a la cuota que percibe el Colegio Público de Abogados de la Ciudad de Buenos Aires, la jurisprudencia, específicamente, la CNACAF, tuvo la oportunidad de analizarla y consideró que no se trataba de una contribución parafiscal, por lo que rechazó su competencia para tratar la ejecución por la falta de pago de las mismas.<sup>45</sup>

Por otro lado, en lo relativo a importes derivados del régimen aduanero, la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal analizó el denominado “Factor de Convergencia” dispuesto por el Decreto N° 803/01 (en el marco de la ley N° 25.414), lo que constituía una prestación de carácter patrimonial para los importadores de bienes al momento de la nacionalización de los mismos.

En dicho fallo, remitió al precedente “Jurado Golf S.A.”<sup>46</sup>, en el cual la CSJN, apoyada en el dictamen de la Procuración General, sostuvo

que “...el monto a ingresar (...) constituye, sin hesitación, una ‘contribución’ en los términos de los arts. 4° y 17 de la Constitución Nacional, de inocultable naturaleza tributaria, toda vez que se trata de una suma de dinero que obligatoriamente han de sufragar algunos sujetos pasivos -determinados por la norma- en función de ciertas consideraciones de capacidad para contribuir, y que se halla destinada a la cobertura de gastos públicos.” Asimismo, señaló que “...la norma define un presupuesto de hecho que, al verificarse en la realidad del caso concreto, compele a ingresar al erario público una cantidad de dinero, en las condiciones establecidas por ella, siendo que tal obligación tiene por fuente un acto unilateral del Estado y que su cumplimiento se impone coactivamente a los particulares afectados, cuya voluntad carece, a esos efectos, de toda eficacia (arg. Fallos: 318:676, considerando 8°).”

A la hora de definirlo, claramente indicó que “...no mejora la suerte del instituto en cuestión el hecho de atribuirle naturaleza meramente cambiaria pues, como ha dicho el Tribunal, ella actuaría, en casos con el sub lite, ‘al modo de un impuesto’ o de ‘tributo atípico’ (arg. 294:152, cons. 14 y 25).”

En síntesis, estas prestaciones patrimoniales de carácter público “pueden ser percibidas por entes públicos o bien por entes o sujetos privados en el ejercicio de funciones o servicios privados. Es decir, pueden existir prestaciones patrimoniales de carácter público que no sean ingresos públicos. A diferencia del tributo, que siempre es un ingreso obtenido por un ente público, en el sentido de que tiene que ser percibido por un ente público o por un ente o sujeto privado en el ejercicio y como consecuencia de las funciones o servicios públicos que desempeña”.<sup>47</sup>

#### IV.C. La parafiscalidad

La parafiscalidad surgió también como otro método de recaudación, a fin de sufragar los constantes aumentos de los gastos del estado,

<sup>45</sup> CNACAF -Sala I, “Colegio Público de Abogados de la Capital Federal c/ Perucchi, Héctor A.”, de fecha 25 de febrero de 1992

<sup>46</sup> Fallos: 334:1198

<sup>47</sup> RIVAS NIETO, Estela, *Op Cit.* p. 187.

pero sin recurrir a las notas típicas que definen y caracterizan a los tributos.

“El concepto de parafiscalidad se conoció en 1946, en un informe sobre la situación financiera de Francia en el período comprendido entre 1913 y 1946, el cual fue presentado por el Ministro de Hacienda Robert Schuman. En dicho informe, el funcionario calificó como parafiscales a un grupo de ingresos públicos que pese a ser fruto del poder de imperio del Estado, tenían particulares características que los hacían esencialmente diferentes de las demás tipologías de tributos. En efecto, sólo se cobraban a determinados sujetos, estaban destinados a la satisfacción de intereses del grupo gravado, no tenían una fuente legal y por último no entraban a engrosar el monto del presupuesto nacional.”<sup>48</sup> Como indica también la autora, el escenario y el contexto económico y social generó una imperiosa necesidad de establecer estas nuevas figuras para solventar los costos, probablemente, derivados de las vicisitudes de las guerras mundiales.

Los autores han discutido sobre la naturaleza jurídica de estas nuevas figuras. Algunos los califican como tributarios, otros niegan su naturaleza fiscal y también existen quienes los encuadran como subcategorías de tasas o contribuciones.<sup>49</sup>

“Señala Giuliani Fonrouge que en los últimos tiempos se han desarrollado numerosas contribuciones, con fines económicos y sociales, concordantes con las nuevas funciones asumidas por el Estado, que suelen agruparse con la denominación genérica de parafiscalidad. Se trata de tributos establecidos en favor de entes públicos,

estatales y no estatales, con fines sociales, o de regulación y fomento económico. Estas contribuciones parafiscales, que agrupan un sinnúmero de contribuciones de heterogéneo contenido, revisten naturaleza tributaria, pues los aportes, cuotas, contribuciones, etc., las establece el Estado en ejercicio de su poder de imperio, se las aplica coactivamente a quienes se hallen en las situaciones descritas por la ley respectiva, y son destinadas a financiar objetivos estatales.”<sup>50</sup>

La CSJN, por su parte, desde antaño tuvo la oportunidad de analizar las características de ciertos tributos parafiscales o, al menos, con dichas finalidades.

Así, el 25 de junio de 1985, en el fallo “Fiat Concord S.A.I.C. c/ Administración Nacional de Aduanas s/ ordinario”<sup>51</sup>, se pronunció sobre un importe adicional a las importaciones establecido por el Decreto Nº 10.683/65.

Allí manifestó que “3º) (...) cabe puntualizar que esta Corte tiene resuelto, con fundamentos que se dan por reproducidos breviter causa, que al haber establecido el decreto 3.642/65 un plan a regir durante los años 1966, 1967 y 1968, el Poder Ejecutivo no podía modificarlo a posteriori si con el incremento del 5% en los recargos de importación dispuesto por el decreto 10.683/65 agravaba la situación financiera de las empresas que se hallaban protegidas por el régimen promocional en las condiciones previstas por los arts. 4 y 5 del decreto 3.642/65, máxime que la ley 16.690, que dio origen al decreto 10.683/65, no autorizaba la creación del adicional instituido por éste (Fallos: 283:360). 4º) Que la doctrina que antecede resulta aplicable a los casos de importaciones efectuadas en períodos posteriores al de primitiva vigencia del decreto 3.642/65, pues su prórroga, dispuesta por los decretos 8.267/68 y 2.523/70, significó la del régimen de promoción de la industria automotriz en toda su extensión y la de su finalidad (Fallos: 295:621). Ello es consecuencia de interpretar el régimen en su

<sup>48</sup> HOYOS JIMÉNEZ, Catalina, Op. Cit., p. 813

<sup>49</sup> HOYOS JIMÉNEZ, Catalina, Op. Cit., p. 816: “En efecto, la doctrina utiliza la acepción parafiscal, en muchos sentidos. Algunos autores le niegan totalmente su naturaleza tributaria; y otros, aceptando tal connotación, consideran que su concepto obedece a tasas, contribuciones especiales e incluso impuestos. Finalmente hay quienes señalan a la parafiscalidad como una categoría tributaria autónoma.”

<sup>50</sup> SPISSO, Rodolfo S., Derecho Constitucional Tributario, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1991, p. 51

<sup>51</sup> Fallos: 307:993

conjunto y atender a los fines que se privilegiaron en oportunidad de su creación, lo cual excluye que se utilicen criterios de exclusivo contenido fiscal por no haber sido éste el móvil que lo inspiró, sino que, por el contrario, aquél trasunta la existencia de propósitos parafiscales (Fallos: 300:1027), consistentes en crear y mantener las condiciones necesarias para dar seguridad al desarrollo industrial del país (ley 14.781 y decreto 3.642/65).<sup>52</sup>

Asimismo, en el precedente “Asociación de Bancos de la Argentina y otros c/ Chaco, provincia del s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, de fecha 11 de diciembre de 2007<sup>53</sup>, analizó la naturaleza del “Impuesto a la Captación Neta de Fondos”, creado por la ley local 5800 y su decreto reglamentario N° 2272/06.

Se refirió a los fines del tributo, el cual radica en la formación de un fondo para financiar un programa estatal específico. Así sostuvo que “(...) cabe tener en cuenta que el impuesto referido persigue un propósito parafiscal, en el sentido de que su producido no tiene como destino las rentas generales de la provincia, sino la integración de un fondo fiduciario orientado a financiar un programa de bonificación de la tasa de interés para préstamos que tengan por finalidad realizar inversiones de carácter industrial (art. 10 de la citada ley 5800), de modo que la postergación de su percepción en el tiempo y en el modo previstos por la ley no alterarían las finanzas ni el funcionamiento regular del Estado provincial, circunstancia esta última que, tal como se señaló, es la que ha justificado la particular estrictez en la apreciación de las pretensiones cautelares que comprometan el reclamo y cobro de impuestos (arg. Fallos: 312:1010, entre otros).”<sup>54</sup>

Por otro lado, la Sala II de la Cámara Federal de la Seguridad Social, en el fallo “Molina, Miguel Horacio y otro c/ Estado Nacional – MJSyDH s/ personal militar y civil de las FFAA y de Seg.”, de fecha 25 de septiembre de

2007, analizó la delegación realizada por un decreto mediante el cual se otorgaba a la Policía Federal la facultad de fijar alícuotas o montos adicionales al aporte que se realizaba a las obras sociales de las fuerzas de seguridad. Así, indicó que “Si bien es cierto que la ley 23660 sólo resulta aplicable analógicamente al régimen que nos ocupa -L. 21965- también lo es que la integración analógica es aceptada en nuestro derecho positivo (ver art. 16, CC) y las normas constitucionales vedan expresamente al Poder Ejecutivo, sobre la base del principio de legalidad (art. 19 de nuestra Ley Fundamental), imponer tributos a los ciudadanos y el decreto de marras indica una alícuota patrimonial parafiscal en cabeza de los afiliados voluntarios ello según el esquema utilizado por la señora jueza a quo y no rebatido, en forma concreta por la impugnante (ver art. 265, CPCC).”<sup>55</sup>

En el mismo sentido se pronunció en el fallo “Donadío, Edgardo Alejandro Adrián y otros c/ Estado Nacional – MI – Policía Federal Argentina s/ personal militar y civil de las Fuerzas Armadas y de Seguridad”, de fecha 26 de junio de 2010.

Si bien estos pueden representar algunos de los precedentes que han versado sobre la materia, notamos que no hay una proliferación suficiente de antecedentes que puedan ilustrar a los contribuyentes y los asesores fiscales al respecto. Probablemente, sea por un sinnúmero de factores, tales como el impacto económico que puedan llegar a tener estos importes, la falta de certidumbre en las vías de impugnación, la falta de certeza sobre su categorización, lo que lleva a un desconocimiento sobre la rigurosidad en la que se aplicarán los principios del derecho tributario sobre éstos.

<sup>52</sup> Fallos: 307:993

<sup>53</sup> Fallos: 330:4953

<sup>54</sup> Fallos: 330:4953, Considerando 7°

<sup>55</sup> CFSeg. Social - Sala II, “Molina, Miguel Horacio y otro c/ Estado Nacional – MJSyDH s/ personal militar y civil de las FFAA y de Seg.”, 25/09/2007

## V. El permanente estado de emergencia en que está envuelta la Argentina

En la historia Argentina han surgido diversos tributos cuyas denominaciones normativas han sido sumamente ingeniosas. Tanto la doctrina como la jurisprudencia se encargaron de definir las y encuadrarlas, más allá de que luego se hayan o no validado mediante sentencias judiciales. Todo producto de la emergencia y la situación de necesidad de atención de las cuentas públicas permanentemente insuficientes.

Entre varias citamos:

a) El “Empréstito de Recuperación Nacional” de 1962.

b) El Ahorro Obligatorio creado en 1985 mediante la ley N° 23.256. Este régimen tuvo numerosas características que lo asimilaba a un tributo, particularmente de la categoría de impuesto.

La norma que impuso el régimen tenía una estructura similar a aquellas que establecían tributos. A su forma, identificaba los elementos esenciales de toda obligación tributaria:

1. Elemento temporal: tenía un plazo de vigencia de dos años, para los períodos fiscales 1985 y 1986.

2. Elemento subjetivo: personas físicas domiciliadas en el país, sucesiones indivisas y ciertas sociedades.

3. Elemento objetivo: (i) para el ahorro en función de la renta, se tomaba en consideración la capacidad de ahorro, asimilable a las ganancias netas, (ii) para el ahorro en función del patrimonio, el capital neto, asimilable a tributos patrimoniales.

4. Elemento espacial: sujetos domiciliados en la República Argentina.

5. Elemento cuantitativo: en lo que respecta a (i) la base imponible: las ganancias netas, permitiendo algunas deducciones para el ahorro en función de la renta y ciertos bienes para el ahorro en función del capital y (ii) la alícuota: remitían a tasas de la ley de impuesto a las ganancias y de impuesto sobre los capitales.

Por otro lado, el régimen contaba con ciertas características propias de cualquier tributo, como son su carácter compulsivo, de obligación de derecho público, de dar sumas de dinero, entre otras.

Algunos contribuyentes optaron por impugnar el régimen y sostener judicialmente su inconstitucionalidad, por vulnerar diversos principios.

El *leading case* en esta cuestión fue el fallo “Horvath”<sup>56</sup>, de fecha 4 de mayo de 1995. Allí, la CSJN analizó su mecánica, sus elementos y las características de este régimen. Específicamente, en el Considerando 11 remarca la falta de claridad de la norma en cuanto a su naturaleza jurídica. *“Que las confusiones que ha originado el denominado régimen de ‘ahorro obligatorio’ seguramente provienen de la circunstancia de que tal expresión encierra, en realidad, una contradicción en sus propios términos. El ‘ahorro’ o, si se prefiere, el ‘empréstito’, lleva ínsita la idea de un acto de naturaleza voluntaria o contractual. En el caso, el carácter de obligatorio -o forzoso- que indudablemente reviste en el régimen de la ley 23.256 la entrega de sumas de dinero al Estado Nacional es incompatible con aquella naturaleza. Ante tal contradicción debe otorgarse preeminencia al segundo de sus términos, toda vez que desde el punto de vista jurídico la esencia de la relación entre el Estado que requiere la prestación y el particular que debe satisfacerla, es la obligatoriedad que ella conlleva y el modo compulsivo en que fue impuesta. La connotación de ahorro o empréstito no incide en esa relación obligacional, sino que sólo aparece con posterioridad a ella, dando lugar a otra obligación en la que los términos se invierten con respecto a la anterior: el contribuyente es el acreedor y el Estado tiene el deber de restituir lo recibido, de acuerdo con lo establecido en el precepto legal que así lo dispone. Cabe recordar que por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, es propio de la interpretación indagar lo que ellas*

<sup>56</sup> Fallos: 318:676

*dicen jurídicamente (Fallos: 303:612, entre otros). Las disposiciones de una ley o reglamento deben apreciarse con arreglo a su naturaleza intrínseca, antes que con sujeción a la denominación asignada por el legislador. Es principio aceptado desde antiguo por esta Corte que no importa la calificación que se utilice para denominar la realidad de las cosas, si se advierte que las instituciones jurídicas no dependen del nomen iuris que se le dé o asigne por los otorgantes del acto o el legislador incluso, sino de su verdadera esencia jurídica económica y entonces, cuando medie ausencia de correlación entre nombre y realidad deberá desestimarse el primero y privilegiarse la segunda, o lo que es equivalente, los caracteres que la ciencia del derecho exige para que se configuren los distintos hechos y actos jurídicos (Fallos: 21:498 y 289:67)."*

En los considerandos subsiguientes, luego de haber desentrañado la verdadera naturaleza jurídica, la CSJN pasa a hacer referencias a los artículos de la Constitución Nacional, relativos a impuestos, en este caso, el art. 67, inc. 2°. En consecuencia, no queda lugar a dudas de que, a pesar de la denominación, lo primordial es su naturaleza.

Por su parte, Spisso detalló sus características también, brindando diversas posturas en cuanto a su encuadre. *"Por nuestra parte, sin descartar que, abstractamente considerado, el empréstito forzoso pueda subsumirse en la figura de la requisición, consideramos que habrá de estar a la ley que lo instituya, para determinar, mediante el análisis de sus peculiaridades, el debido encuadre legal. (...) Desde otro punto de vista, se ha considerado que el empréstito forzoso es una contribución parafiscal, especie del género contribuciones especiales, las cuales, si bien, en su esencia, son de naturaleza, no se identifican íntegramente con los impuestos propiamente dichos."*<sup>57</sup>

*"Asignándole naturaleza tributaria, el régimen instituido por el título I de la ley 23.549 es inconstitucional, por los siguientes*

*motivos: a) Porque crea, con efecto retroactivo, un adicional de impuestos correspondientes a ejercicios cerrados, (...). El adicional sobre los impuestos a las Ganancias, a los Capitales y al Patrimonio neto, que significa, en el fondo, el ahorro obligatorio, por encubrir, bajo la apariencia de un recurso crediticio, lo que no es más que un tributo, está violando derechos adquiridos por los contribuyentes (...). b) Porque, por vía de creación de estos adicionales a los impuestos de referencia, en la realidad se está derogando exenciones y deducciones, vigentes a la época de los ejercicios fiscales, que ahora aparecen como base imponible complementaria y de aplicación retroactiva, a los efectos de la determinación del ahorro obligatorio. Los contribuyentes tenían un derecho adquirido a gozar de esas exenciones y deducciones y a mantener el régimen de determinación del impuesto, tal cual era a la época del nacimiento del hecho imponible, reforzado aún más porque también era el sistema vigente al momento de liquidar el impuesto y pagarlo."*<sup>58</sup>

c) El Aporte Solidario y Extraordinario de 2021 creado por ley N° 27.605. Dicho tributo fue clasificado originalmente por el Ministerio de Economía de la República Argentina como "ingreso tributario", lo que fue dispuesto por la Resolución N° 15/2021, de fecha 11 de febrero de 2021<sup>59</sup>. No obstante ello, mediante la Resolución N° 22/2021, dictada el 2 de marzo de 2021, se modificó su clasificación a "ingreso no tributario"<sup>60</sup>.

En medio de la singular situación social y económica que vive el país se pretende sancionar un tributo obligatorio pero que se

<sup>58</sup> SPISSO, Rodolfo S., Op. Cit., p. 54-55

<sup>59</sup> Resolución N° 15/2021, art. 1°: "Incorpórase el concepto '11.2.8 Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia' en la clase '11.2 Sobre el Patrimonio' del tipo '11. Ingresos tributarios' del clasificador de recursos por rubros".

<sup>60</sup> Resolución N° 22/2022, art. 1°: "Incorpórase el concepto '12.9.4 Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia' en la clase '12.9 Otros' del tipo '12. Ingresos no tributarios' del clasificador de recursos por rubros".

<sup>57</sup> SPISSO, Rodolfo S., Op. Cit., p. 50-51

paga por solidaridad. Indudablemente una *contradictio in terminis*.

El proyecto dispuso un aporte extraordinario (se dice por una única vez) y se calcula en función de los bienes en el país y en el exterior, existentes al 31 de diciembre de 2019 sea igual o superior a \$200.000.000 y valuados de acuerdo con la ley del Impuesto sobre los Bienes Personales sin admitirse ningún mínimo no imponible. La tasa del tributo tiene su significancia: oscila en una escala progresiva por grados desde el 2% al 5,25%.

Ahora bien, se trata de un aporte solidario con motivo de los efectos del Covid 19, pero es un tributo no coparticipable sino de asignación específica. El destino específico no guarda coherencia con los motivos para su sanción: sólo el 20% se destina al equipamiento médico y todo lo relacionado con la medicina vinculada a controlar la pandemia. El 80% restante se destina a cuestiones ajenas al Covid 19 como es el subsidio de las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas, a las Becas Progresar, a los habitantes de los barrios populares identificados en el registro Nacional de Barrios Populares en Proceso de Integración Urbana (RENABAP) y a la exploración, desarrollo y producción de gas natural de YPF.

Dentro de la constelación de notas llamativas de este proyecto remarcamos la inexistente vinculación entre la solidaridad y el financiamiento de YPF (sociedad que cotiza sus ADR en la *New York Stock Exchange*, además de la Bolsa de Buenos Aires).

d) Algunos municipios de la provincia de Buenos Aires, durante la pandemia, crearon contribuciones solidarias, cuya naturaleza jurídica se asimila a los impuestos. Se nombran solamente algunos pocos de éstos:

- La Municipalidad de Castelli, mediante el Decreto Ad Referendum N° 377/2020 dispuso la creación extraordinaria de un fondo de emergencia por la emergencia sanitaria, cuyos importes serían recaudados de los contribuyentes.

- La Municipalidad de Trenque Lauquen, por su parte, creó un "Fondo de Emergencia

Sanitaria" e impuso el pago de una "Contribución Extraordinaria"<sup>61</sup> indicando expresamente a los contribuyentes, los importes, la base de cálculo, entre otros.

- La Municipalidad de Lanús creó el "Fondo Especial de Emergencia Sanitaria para la Contención Fiscal Municipal", por medio del Decreto N° 264/20, ratificado por ley N° 15.174.

Nuestra intención, en este subcapítulo es demostrar la proliferación de normas dictadas a nivel nacional, provincial y municipal que crean tributos, cargos, contribuciones y exacciones de todo tipo a cargo de los contribuyentes.

Los motivos generalmente se reducen a lo mismo: el excesivo incremento de los gastos estatales en todos los niveles de gobierno. En ciertas ocasiones, generadas por el Estado, en otras, por el contexto económico nacional e internacional, y también, una pandemia de por medio.

## VI. Conclusión

A modo de conclusión, consideramos que existe una relación directamente proporcional entre los mayores gastos del Estado y la proliferación de estos recursos atípicos y parafiscales.

El aumento de las prestaciones y servicios que realiza el Estado, a través de distintos entes u organismos, las fiscalizaciones y controles a su cargo, los cuales aumentan día a día, conllevan necesariamente a obtener recursos para poder llevarlos a cabo. Todo ello repercute, en última instancia, en los contribuyentes, generando un aumento de

<sup>61</sup> Ordenanza N° 5043/2020. Art. 1: "Créase una *CONTRIBUCIÓN EXTRAORDINARIA* para la Conformación de un fondo por emergencia sanitaria a raíz de la crisis generada por la pandemia de COVID-19 Coronavirus, que será abonado por los contribuyentes determinados en la presente Ordenanza". Artículo 2º: "Créase el *FONDO DE EMERGENCIA SANITARIA* y dispóngase la apertura de una cuenta especial, debiendo afectar lo recaudado con exclusividad a la emergencia alimenticia, sanitaria, compra de insumos y equipamiento para la salud".

costos y gastos que, de forma directa o indirecta, son trasladados a los consumidores.

En la actualidad, debido a la numerosa cantidad e impacto que tienen este tipo de recursos, nos encontramos ante la imperiosa necesidad de establecer una clara y nítida clasificación de los mismos. Debe desentrañarse su naturaleza jurídica, la cual debe ser realizada caso por caso. No puede ser el *nomen iuris* el único factor que los determine, ya que la jurisprudencia ha sostenido que debe estarse a la verdadera naturaleza.

La importancia de su clasificación tiene un fin primordial, el cual es otorgar seguridad y certeza jurídica y económica a los contribuyentes. Ello es necesario para aportar seguridad en dos sentidos principales. El primero de ellos, en lo que respecta a la cuestión de fondo. ¿Son estos recursos verdaderos tributos? El segundo, en lo relativo al procedimiento aplicable para su eventual impugnación.

Resolver la primera cuestión permitirá conocer con exactitud si los principios cardinales del derecho tributario tendrán aplicación sobre ellos. Nos referimos al principio de legalidad, de capacidad contributiva, de no confiscatoriedad, de irretroactividad, de igualdad ante las cargas públicas, entre otros. Muchos de estos recursos atípicos son establecidos a través de decretos, resoluciones y otro tipo de normas de jerarquía inferior a la ley, lo que demuestra, en última instancia, un obrar totalmente discrecional por parte de la administración pública.

Por otro lado, la segunda cuestión no es menor, y determinar específicamente el procedimiento a seguir para su impugnación otorga seguridad al contribuyente. Estos recursos, en ocasiones no conllevan un detallado procedimiento para su discusión, no solo a nivel administrativo, sino también judicial. Todo ello aumenta el estado de incertidumbre ya que el yerro en el procedimiento a seguir puede significar un eventual estado de cosa juzgada, sin posibilidad de revisión sin siquiera ingresar a

discutir el tema de fondo. No existen normas claras para obtener una pretensión cautelar o al menos, disminuir el impacto mientras la discusión se encuentra en trámite.

En ocasiones, estos tributos atípicos y parafiscales implican el desembolso de sumas importantes de dinero, lo que puede llevar a los contribuyentes a proseguir con su discusión, aún sin certeza sobre el resultado final, pero en otras situaciones, los importes resultan tan insignificantes, observados individualmente, que naturalmente llevan a un desistimiento de los ciudadanos en su discusión.

Sin embargo, si se miran en forma global, considerando el ínfimo impacto en cada contribuyente, la recaudación resulta sustancial y merecería contar con un procedimiento específico y general que permita a los administrados conocer si estos importes son constitucionales o no, si deben ser abonados o no.

Otorgar esta previsibilidad, este tipo de certeza, en ambos sentidos, permitirá a los contribuyentes ejercer su legítimo y constitucional derecho de defensa. Observamos que, día a día, como asesores fiscales, no sólo debemos analizar la procedencia de fondo o no de los distintos tipos de tributos, sino también en la posibilidad que tienen los contribuyentes de contar con un procedimiento claro y determinado respecto del curso de acción a seguir para obtener una resolución administrativa o judicial que arroje luz al asunto. El procedimiento, hoy en día, constituye un obstáculo tan o más importante que la validez constitucional de los tributos.

## GRAVABILIDAD DE LOS ACTOS ILÍCITOS

Catalina García Vizcaíno

### I. Autonomía del derecho tributario

La autonomía del Derecho Tributario 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 los sistemas de las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA) con el de la Nación.

Dentro de esta acepción, he entendido reiteradamente que el derecho tributario es autónomo en su totalidad, en el sentido de que cuenta con principios, conceptos e instituciones propios, aunque ello no implica que se haya independizado del derecho. Autonomía no es independencia, dado que aquélla implica interrelación (no estanqueidad), armonía de disposiciones, en especial, con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional (CN), 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.

Desde otra perspectiva, el derecho tributario es un género que incluye ciertas especies (o 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, el derecho tributario comunitario y el derecho tributario internacional.

El poder tributario **no debe destruir 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 se reconocen en el art. 14 de la CN.** Debe respetar el sistema constitucional republicano y liberal. Justamente para ello es que el derecho tributario constitucional debe ser rama específica del derecho tributario, de modo que todas las disposiciones de éste se interpreten con el adecuado prisma constitucional.

Conforme al art. 33 de la CN, 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 CN 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 CN.

La reiterada afirmación de que en derecho no hay compartimientos estancos es aplicable a la rama 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.

Los fines del derecho tributario deben guardar consonancia con los fines del derecho en general, es decir, no pueden oponerse a él ni contrariarlo; esto **no obsta a la autonomía**.

Tales fines deben ser comprendidos dentro del “objeto” del Preámbulo de la CN, que, al invocar la protección de Dios, “*f fuente de toda*

razón y justicia”, alude al principio de razonabilidad.<sup>1</sup>

## II. La autonomía del derecho tributario y los hechos ilícitos

### II.A. Generalidades

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

No debe confundirse un tributo con una sanción pecuniaria (v.gr., multa o comiso) por un ilícito, aunque una misma situación puede dar lugar a consecuencias tributarias (del derecho tributario material o sustantivo) y a sanciones por infracciones o delitos (del derecho tributario penal), sin que esto importe la vulneración al principio que prohíbe el *non bis in idem*, del mismo modo que una conducta delictual puede dar lugar a la

aplicación de sanciones penales y al pago de indemnización civil.<sup>2</sup>

Dentro de las consecuencias de la autonomía del derecho tributario<sup>3</sup>, se comprende que, para la interpretación de las leyes relativas a los tributos que recauda la DGI, el art. 1° de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.) establece que en ella se atenderá a su fin y a su significación económica, y agrega: “*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...*”.

Es decir, en primer lugar, tales normas deben ser interpretadas conforme a su **fin** y a su **significación económica**, y su **fin** tiene que enmarcarse dentro del “objeto” del Preámbulo y no tornar ilusorias las libertades resultantes de la CN. Dentro de ese marco se determinará el “espíritu de la ley”.

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, se advierte 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 que guarda armonía con la **realidad económica**

<sup>1</sup> A este tema me he referido, entre otros, en GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Tratado de Derecho tributario. Consideraciones económicas y jurídicas*, Tomo I, 6ª edición ampliada y actualizada, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2014, ps. 203/210 y 231/234; también disponible en e-book.

En el mismo sentido: GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Manual de derecho tributario*, 6ª edición ampliada y actualizada, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2022, ps. 149/154 y 168/170; también disponible en e-book.

<sup>2</sup> Cfr. GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Tratado de Derecho tributario. Consideraciones económicas y jurídicas*, Tomo I, 6ª edición ampliada y actualizada, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2014, ps. 45/49; también disponible en e-book.

En el mismo sentido: GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Manual de derecho tributario*, 6ª edición ampliada y actualizada, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2022, ps. 31/33; también disponible en e-book.

<sup>3</sup> Ver a ese respecto, GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Tratado de Derecho tributario. Consideraciones económicas y jurídicas*, Tomo I, 6ª edición ampliada y actualizada, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2014, ps. 203/210; también disponible en e-book.

En el mismo sentido: GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Manual de derecho tributario*, 6ª edición ampliada y actualizada, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2022, ps. 149/154; también disponible en e-book.

que esas leyes gravan al describir los hechos imponibles.

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; p.ej., las sociedades, asociaciones, entidades y empresas a las cuales el derecho privado no les reconoce la calidad de sujetos de derecho, "y aún 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. 5º, inc. c, ley 11.683), las sucesiones indivisas (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; p.ej., para la Ley de Impuesto a las Ganancias (LIG), las sociedades colectivas, de capital e industria y otras no contenidas en el art. 73 de esa ley. La reforma de la ley 27.430<sup>4</sup> les da la opción de tributar según ese art. 73 como sociedades de capital y asimiladas, por el punto 8 del inc. a) de tal artículo.

Otra de las varias consecuencias de la autonomía del derecho tributario está dada por la gravabilidad de los hechos ilícitos, no obstante que algunos autores lo han controvertido.

Es así que en favor de la gravabilidad de las utilidades provenientes de actividades ilícitas se ha sostenido:

1. Su exención constituiría una notoria violación del principio de igualdad, en favor de quienes desarrollan actividades ilícitas;
2. Se aplica el famoso comentario del emperador Vespasiano a su hijo Tito respecto de que el dinero no huele.
3. Los hechos imponibles de los impuestos no son las relaciones jurídicas mediante las cuales se realizan las actividades de los contribuyentes, sino sus resultados.

En contra de la gravabilidad, se dijo:

1. Existe un criterio de unidad del ordenamiento jurídico por lo cual resulta inconcebible que hechos que por su carácter ilícito se ven privados de todo efecto jurídico, salvo el de sanción para sus autores, puedan ser fuente de obligaciones y deberes tributarios.

2. El derecho de no inculpación impediría declarar la materia imponible relacionada con los ilícitos.

3. La actividad fiscalizadora que incluye la función de calificar el hecho imponible no puede ir más allá del ámbito estrictamente tributario.<sup>5</sup>

A los argumentos en contra opongo lo siguiente:

1. La unidad del ordenamiento jurídico no obsta a que los hechos ilícitos puedan ser gravados, como indiscutiblemente se prevé en el Código Aduanero (CAAd.) e indirectamente en el Impuesto a las Ganancias al no permitir la deducción de quebrantos en estas operatorias. Es así que resultan desplazados los arts. 344 y 1014, inc. b) del CCyC.

Las leyes especiales prevalecen sobre las generales. De modo que el CCyC no puede eliminar las normas tributarias específicas.

Es así que, por ejemplo, el art. 28 de la ley 11.683 prevalece sobre el art. 930, inc. e), del CCyC que no permite la compensación de deudas y créditos entre particulares y el Estado si las deudas de los particulares provienen de rentas fiscales, de contribuciones directas o indirectas, o de otros pagos que deban efectuarse en las aduanas, como derechos de almacenaje o depósito, ni tampoco si las deudas y créditos "*pertenecen a distintos ministerios o departamentos*".

El art. 1644 del CCyC no permite transigir "*sobre derechos en los que está comprometido el orden público, ni sobre derechos irrenunciables*". Sin embargo, el art. 113 de la ley 11.683 prevalece en cuanto permite al PEN "*hacer arreglos con el fin de*

<sup>4</sup> BO, 29/12/2017.

<sup>5</sup> Las posturas a favor y en contra están resumidas, entre otros, en FERNÁNDEZ, Luis Omar, *Impuesto a las ganancias. Teoría, técnica y práctica*, Tomo I, 4ª edición ampliada y actualizada, Buenos Aires, La Ley, 2019, ps. 702/703.

asegurar la cancelación de las deudas fiscales pendientes",

2. No se obliga a declarar al delincuente contra sí mismo, ya que, si el Estado comprueba la existencia de una actividad ilícita, entre las consecuencias de ella se encuentran, las de naturaleza tributaria. A semejanza de la constatación estatal de un delito que puede dar lugar a las indemnizaciones correspondientes de naturaleza civil. Nadie puede alegar en su favor la consecuencia de su conducta ilícita.

3. No puede circunscribirse la actividad fiscalizadora sólo a calificar el hecho imponible. Una solución contraria prescindiría de la obligación de los funcionarios públicos de formular la denuncia penal pertinente cuando en ejercicio de sus funciones tomaren conocimiento de un delito de acción pública (conf. art. 177 del Código Procesal Penal de la Nación —art. 237, Código Procesal Penal Federal—). También es obligatoria la denuncia de infracciones aduaneras para todo funcionario público que en ejercicio de sus funciones tomare conocimiento de la comisión de una infracción aduanera (conf. art. 1084, CAd.).

Cabe destacar que, pese a que el art. 344 del CCyC declara nulo al acto "*contrario a la moral y a las buenas costumbres, prohibido por el ordenamiento jurídico o que depende exclusivamente de la voluntad del obligado*", así como que el art. 1014, inc. b), primera parte, del CCyC declara nulo el contrato si ambas partes "*lo han concluido por un motivo ilícito o inmoral común*"<sup>6</sup>, a contrario sensu del art. 92, inc. j, de la Ley de Impuesto a las Ganancias (LIG) resulta su gravabilidad para ese impuesto.

El art. 41 de la ley 20.744 de Contrato de Trabajo prevé: "*El contrato de objeto ilícito no produce consecuencias entre las partes que se deriven de esta ley*". Es decir, sólo se refiere a las partes, pero no a la correspondiente constatación estatal de los hechos ilícitos que pudieran haberse cometido.

<sup>6</sup> Antes, por el art. 953 del CC eran **nulos**, "*como si no tuviesen objeto*", los actos ilícitos, contrarios a las buenas costumbres o prohibidos por las leyes.

La AFIP ha sostenido que las rentas provenientes del ejercicio de una actividad ilícita, se las considera encuadradas como hecho imponible en el Impuesto a las Ganancias, pues el principio legal del "balance" permite desvincular la causa lícita o ilícita de las operaciones generadoras de ingresos, quedando estas siempre gravadas.<sup>7</sup>

Además, de los arts. 635/638, 724/727 y concordantes del CAd. se desprende que son gravadas no sólo las importaciones y exportaciones lícitas, sino también las ilícitas, incluyendo las **delictuales**, como, p.ej., mediante contrabando.

En similar orden de ideas, el parágrafo 40 de la Ordenanza Tributaria alemana de 2000 sienta: "*A efectos de la imposición resulta irrelevante si una conducta que cumple el supuesto de hecho de una ley tributaria en todo o en parte, atenta contra un mandato o prohibición legal o contra las buenas costumbres*".

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.

El denominado Principio de *Non Olet*, como expresión puntual del principio de igualdad de los administrados ante la ley y frente a todo el sistema jurídico, pretende significar que no hay dinero bueno ni dinero malo a efectos de la tributación. "*Si todos los administrados deben ser tratados igualitariamente, la ilicitud no puede dispensar a quien configura los hechos generadores de los tributos o para-tributos en el desarrollo de actividades ilícitas y es así que*

<sup>7</sup> Opinión vertida por la AFIP, mediante sus representantes en el marco de la Mesa de Enlace AFIP-CPCE/CGCE, reunión del 30/11/2005, texto conformado por la AFIP-DGI el 06/04/2006, publicado en Ed. La Ley, Práctica Profesional 2006-32, 88. Citado por RUBIOLLO, Nicolás, "Incrementos patrimoniales no justificados. Su análisis", Informe N° 25 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas-Área Tributaria, 2012, 1ª edición, Buenos Aires. Impreso en Rosario- Santa Fe.

se sustenta el 'non olet', en base al cual se entiende que corresponde la tributación sobre las actividades ilícitas".<sup>8</sup>

Las expresiones —*non olet*— usadas en el texto por Hensel y que utilizó Bühler para designar el "principio del *non olet*" son atribuidas a Vespasiano en respuesta a su hijo Tito, que le sugería suprimir el impuesto creado sobre las cloacas o mingitorios públicos, los irónicamente llamados *monumenta Vespasiani* o simplemente *Vespasiani*. Es así que el emperador romano quiso significar que el dinero no tiene olor, importando esencialmente al Estado el uso que haga de sus tributos y no la circunstancia de que considere ridícula o repugnante la fuente de que procede. En su versión actual las expresiones han perdido el contenido despreciativo de la anécdota, para adquirir elevado sentido ético, cual es el de procurar afectar igualmente la capacidad económica del contribuyente, sin falsos preconceptos o ingenuos pruritos de sentimentalismo ridículo en cuanto a la licitud de la actividad que constituya el hecho generador del tributo.<sup>9</sup>

De ninguna manera la gravabilidad de los actos ilícitos torna al Estado en partícipe del delito, ya que en este caso la obligación tributaria es consecuencia de un acto antijurídico cometido por personas sujetas al poder tributario estatal, que no podrían beneficiarse frente a otras que realizan actividades lícitas. Ningún delincuente merece exonerarse del pago de tributos, sin que encuadre en una exención.<sup>10</sup>

<sup>8</sup> FAGET, Alberto, "El principio de non olet en materia tributaria", *Revista de Derecho de la Universidad de Montevideo*, 2010, p. 28.

<sup>9</sup> Conf. FAGET, Alberto, "El principio de non olet en materia tributaria", *Revista de Derecho de la Universidad de Montevideo*, 2010, p. 29.

<sup>10</sup> En materia de exenciones impositivas, ha dicho la CSJN que éstas deben surgir de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan, y fuera de esos casos corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas. Se ha de tener en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que las informan, con subordinación a la primera regla de interpretación de las normas, que es la de dar pleno efecto a la intención del legislador (Fallos

Con la tributación sobre operaciones ilícitas el Estado no las legitima indirectamente, del mismo modo que al regular las indemnizaciones por delitos, no lo convierte en legitimador de que se cometan.

En EE.UU. en 1916 se modificó el *Income Tax Act* de 1913, suprimiendo el término "*legal*" referido al origen de la renta, y reemplazándolo por "*todo ingreso procedente de cualquier fuente de ingreso*". Es decir, todas las rentas fueron sometidas a tributación, sin atender al grado de licitud o ilicitud de la actividad generadora.<sup>11</sup>

En EE.UU. Al Capone fue sentenciado a once años por evasión de impuestos, aunque el origen de la renta no podía ser otro que delictivo.

El principio de neutralidad fiscal impide la diferenciación de tratamiento entre los productos de actividades u operaciones lícitas e ilícitas.

## II.B. Delitos e infracciones aduaneros

En materia aduanera no ha habido controversia sobre la tributación de los hechos ilícitos.

El Código Aduanero (CAAd.) grava no sólo las importaciones lícitas, sino también las **ilícitas** (como lo es el contrabando de importación; no así la tentativa de contrabando, puesto que, si bien son aplicadas, a su respecto, las mismas penas del delito consumado, desde el punto de vista tributario material no se configura el hecho generador de la obligación tributaria, porque en tal tentativa falta la efectiva importación para consumo de la mercadería).

El art. 782 del CAAd. contempla la responsabilidad solidaria en la obligación tributaria aduanera de los autores, cómplices,

314:1842; en el mismo orden de ideas, Fallos 312:529).

<sup>11</sup> RAJMILOVICH, Darío M., "¿Están gravados por el impuesto a las ganancias los beneficios originados en actividades ilegales?", *Doctrina Tributaria Errepar (DTE)*, XXXII, Buenos Aires, abril de 2012.

Este autor menciona, entre otros autores, a favor de la gravabilidad de los actos ilícitos en nuestro derecho, a Dino Jarach, Enrique Jorge Reig, Jorge Gebhardt, Rubén Malvitano, Horacio Corti.

instigadores, encubridores y beneficiarios del contrabando de importación o de exportación.

A pesar de que una de las sanciones por el delito de contrabando es el comiso de la mercadería objeto del delito con ciertas salvedades<sup>12</sup> (conf. art. 876, ap. 1, inc. a del CAd.), ello no obsta a la aplicación de la tasa de almacenaje en caso de condena por ese delito, puesto que las sanciones son independientes de la configuración del hecho generador por tasa de almacenaje, así como por otros tributos; v.gr., los derechos de importación o de exportación, en su caso (arg. art. 1121, inc. b del CAd.).

Sostuve (con relación al art. 199 de la Ley de Aduana, t.o. en 1962 y modif., análogo al art. 1042 del CAd.) que *“constituye una hipótesis neutralizante de la obligación tributaria por la tasa de almacenaje, eslingaje o similares cuando se ‘dictara absolucón’ por el delito de contrabando respecto de los bienes secuestrados que fueran sospechados de ser objeto de éste. Dicho de otro modo, en casos de secuestro de mercaderías afectadas a causas por delitos de contrabando, por tratarse de un almacenaje forzoso sin posibilidad de retiro bajo fianza, la obligación tributaria por esa tasa nace con la condena por tal delito”*<sup>13</sup>.

En materia de infracciones aduaneras (Título II de la Sección XII del CAd.) también son gravables los hechos ilícitos.

En efecto, en la infracción de contrabando menor (arts. 947/953, CAd.) se aplican las disposiciones tributarias correspondientes a los delitos aduaneros.

En las declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas (arts. 954/961, CAd.) se sanciona específicamente cuando tales declaraciones produjeran o hubieren podido producir un perjuicio fiscal (art. 954, ap. 1, inc. a, CAd.) con una multa de 1 a 5 veces el

importe de dicho perjuicio<sup>14</sup>. Por necesaria implicancia se están tomando como base las diferencias tributarias, y ello obliga a la Aduana a practicar la determinación de la obligación tributaria aduanera por ellas.

Aún en el supuesto del inciso c) del ap. 1 del art. 954 del CAd. el importe diferente pagado o por pagar del que efectivamente correspondiere puede consistir en una mayor base imponible, por lo cual es posible que la Aduana también determine la obligación tributaria por esas diferencias.

En la infracción de mercadería a bordo sin declarar (arts. 962/964, CAd.), además de las sanciones previstas en los arts. 962 y 963 del CAd. podría corresponder la determinación de la obligación tributaria por ese tipo de mercadería.

En la transgresión de las obligaciones impuestas como condición de un beneficio (arts. 965/969, CAd.) se prevé, entre otros supuestos, a quien *“no cumpliere con la obligación que hubiera condicionado el otorgamiento de ... b) una exención total o parcial de tributos que gravaren la importación para consumo o la exportación para consumo, será sancionado con una multa de uno (1) a cinco (5) veces el importe actualizado de los tributos dispensados”*. Por otra parte, el art. 966 del CAd. sanciona a todo *“el que por cualquier título tuviere en su poder con fines comerciales o industriales mercadería importada para consumo en excepción a una prohibición o con exención total o parcial de tributos respecto de la cual no se hubiere cumplido la obligación que hubiera condicionado el otorgamiento del beneficio...”*. Además de la aplicación de estas sanciones también debe determinarse la obligación tributaria aduanera.

En las transgresiones a los regímenes de destinación suspensiva (arts. 970/976, CAd.), el ap. 1 del art. 970 del CAd. prevé: *“El que no cumpliere con las obligaciones asumidas*

<sup>12</sup> Las salvedades son las siguientes: *“Cuando el titular o quien tuviere la disponibilidad jurídica de la mercadería no debiere responder por la sanción o la mercadería no pudiere aprehenderse, el comiso se sustituirá por una multa igual a su valor en plaza, que se impondrá en forma solidaria”*

<sup>13</sup> TFN - sala E, Sudamericana de Intercambio SA, sentencia del 6 de octubre de 1994.

<sup>14</sup> El art. 956, inc. b) del CAd. define al perjuicio fiscal como *“la falta de ingreso al servicio aduanero del importe que correspondiere por tributos cuya percepción le estuviere encomendada, el ingreso de un importe menor al que correspondiere por tal concepto o el pago por el Fisco de un importe que no correspondiere por estímulos a la exportación”*.

como consecuencia del otorgamiento del régimen de importación temporaria o de exportación temporaria, según el caso, será sancionado con una multa de uno (1) a cinco (5) veces el importe de los tributos que gravaren la importación para consumo o la exportación para consumo, según el caso, de la mercadería en infracción, multa que no podrá ser inferior al treinta (30%) por ciento del valor en aduana de la mercadería, aun cuando ésta no estuviere gravada”. El art. 971 del CAd. contempla la responsabilidad solidaria de quien “por cualquier título tuviere en su poder con fines comerciales o industriales mercadería importada temporariamente, a cuyo respecto no se hubiere cumplido la obligación asumida como consecuencia del otorgamiento del régimen”. Se desprende que estas normas toman como base el importe de tributos por la importación para consumo o la exportación para consumo, lo cual conduce a la determinación de la obligación tributaria aduanera por esos tributos.

Por otra parte, el art. 973 del CAd. sanciona por el incumplimiento al tránsito de importación<sup>15</sup> con multas que toman como

<sup>15</sup> El art. 973 del CAd. dispone: “Transcurrido el plazo de un (1) mes contado a partir del vencimiento del que hubiere sido acordado para el cumplimiento del transporte efectuado bajo el régimen de tránsito de importación o el de removido, sin que el medio de transporte que traslada la mercadería arribare a la aduana de salida o de destino, según correspondiere, el transportista será sancionado:

a) cuando se tratare de tránsito de importación, con una multa de uno (1) a cinco (5) veces el importe de los tributos que gravaren la importación para consumo. Esta multa no podrá ser inferior al treinta (30%) por ciento del valor en aduana de la mercadería, aun cuando ésta no estuviere gravada. Si la importación para consumo se encontrare prohibida se aplicará además el comiso de la mercadería en infracción;

b) cuando se tratare de removido, con una multa de uno (1) a cinco (5) veces el importe de los tributos que gravaren la exportación para consumo. Esta multa no podrá ser inferior al treinta (30%) por ciento del valor en aduana de la mercadería, aun cuando ésta no estuviere gravada. Si la exportación para consumo se encontrare prohibida se aplicará además el comiso de la mercadería en infracción”.

base los tributos y, por necesaria implicancia, deben determinarse.

En las transgresiones a los regímenes de equipaje, pacotilla y franquicias diplomáticas (arts. 977/982, CAd.) el art. 978 del CAd. contempla que el “viajero de cualquier categoría, el tripulante o cualquier persona que introdujere o pretendiere introducir al territorio aduanero como equipaje o como pacotilla, según el caso, mercadería cuya introducción en tal carácter fuere admitida en las respectivas reglamentaciones pero omitiere su declaración aduanera cuando ésta fuere exigible o incurriere en falsedad en su declaración, será sancionado con una multa de la mitad a dos (2) veces el valor en aduana de la mercadería en infracción. Esta multa nunca podrá ser inferior al importe de los tributos que gravaren la importación para consumo de la mercadería de que se tratare”. Ello implica que no sólo ha de establecerse el valor en aduana de la mercadería (base imponible de los derechos de importación), sino también la necesaria determinación tributaria.

En la transgresión al régimen de envíos postales (arts. 983/984, CAd.), el art. 984 del CAd. preceptúa que cuando se incurriere en una declaración inexacta “efectuado ante el servicio aduanero con motivo del despacho de un envío postal con fines comerciales o industriales, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 954”. Esto quiere decir que en tal supuesto rigen las normas de las declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas a que se ha referido *supra*.

En la tenencia injustificada de mercadería de origen extranjero con fines comerciales o industriales (art. 985/993, CAd.) se sanciona con multa de 1 a 5 veces el valor en plaza de

El art. 974 del CAd. contempla la responsabilidad solidaria del importador o el exportador, según correspondiere, por las sanciones previstas en el artículo 973.

la mercadería<sup>16</sup> y su comiso, lo cual conduce a la determinación tributaria a fin de establecer ese valor. Entre otros supuestos, por la falta del instrumento fiscal de impuestos internos cuando las disposiciones lo exigieren (art. 985, CAd.) y por la mercadería que no presentare debidamente aplicados los medios de identificación que para ella hubiere establecido la DGA, lo cual conlleva a que —en su caso— se determinen estos gravámenes. Las multas que se fijen toman como base el valor en plaza.

En cuanto a la transgresión formal del art. 995 del CAd. se contempla el perjuicio fiscal<sup>17</sup>, entrañando la necesidad de su determinación y posible intimación tributaria.

### II.C. Pautas temporales para la determinación de la obligación tributaria aduanera en cuanto a hechos ilícitos

El art. 638 del CAd. expresamente sujeta a tributación a las importaciones irregulares, al disponer que, pese a lo normado por el art. 637, corresponde aplicar el derecho de importación vigente en la fecha de:

- a) la comisión del delito de contrabando o, en caso de no poder precisársela, la de su constatación;
- b) la falta de mercadería sujeta al régimen de permanencia a bordo del medio transportador o, en caso de no poder precisársela, la de su constatación (en los casos de sobrantes no se

configura el hecho generador; ver Exposición de Motivos);

c) la falta de mercadería al concluir la descarga del medio transportador (en los casos de sobrantes no se configura el hecho generador; ver Exposición de Motivos);

d) la falta de mercadería sujeta al régimen de depósito provisorio de importación o a una destinación suspensiva de importación o, en caso de no poder precisársela, la de su constatación;

e) la transferencia de mercadería sin autorización, el vencimiento del plazo para reexportar o cualquier otra violación de una obligación impuesta como condición esencial para el otorgamiento del régimen de importación temporaria o, en caso de no poder precisar la fecha de comisión del hecho, la de su constatación (las infracciones formales no generan el h.i.; ver Exposición de Motivos);

f) el vencimiento del plazo de un mes, contado desde la finalización del que “se hubiera acordado para el cumplimiento del tránsito de importación”.

El art. 727 del CAd. se refiere a las exportaciones irregulares. Prevé que, pese a lo normado por el art. 726, corresponde aplicar el derecho de exportación vigente en la fecha de:

a) la comisión del delito de contrabando o, en caso de no poder precisársela, la de su constatación;

b) la falta de mercadería sujeta al régimen de depósito provisorio de exportación o al de removido o, en caso de no poder precisársela, la de su constatación;

c) la transferencia de mercadería sin autorización, el vencimiento del plazo para reimportar o cualquier otra violación de una obligación impuesta como condición esencial para el otorgamiento del régimen de exportación temporaria o, de no poder precisar la fecha de comisión del hecho, la de su constatación.

En ciertos supuestos, el CAd. tiene por verificada la introducción para consumo de las mercaderías recurriendo a una presunción *iuris et de iure*; tales son las hipótesis normativas de la falta de mercadería sujeta al régimen de permanencia a bordo del medio transportador (arts. 185 a 190 y 638, inc. b), de los faltantes

<sup>16</sup> El valor en plaza en importación comprende el valor en aduana (base imponible de los derechos de importación) con más los gastos de despacho y **los tributos que gravaren la importación para consumo de la mercadería de que se tratara** (arts. 878 y 919, CAd.).

El valor en plaza en exportación consiste en el valor imponible previsto en el art. 735, **con más los tributos interiores que no fueren aplicables con motivo de la exportación** (arts. 878 y 919, CAd.).

<sup>17</sup> El art. 995 del CAd. sienta: “*El que transgrediere los deberes impuestos en este Código o en la reglamentación que en su consecuencia se dictare, será sancionado con una multa de pesos un mil (\$ 1.000) a pesos diez mil (\$ 10.000) cuando el hecho no tuviere prevista una sanción específica en este Código y produjere o hubiere podido producir un perjuicio fiscal o afectare o hubiere podido afectar el control aduanero*”.

no justificados a la descarga del medio transportador (conf. arts. 142, ap. 2; 151, ap. 2; 157, ap. 2; 164, ap. 2; 638, inc. c), de los faltantes de mercadería sujeta al régimen de depósito provisorio de importación y a una destinación suspensiva de importación (arts. 211, 274, 293 y 638, inc. d). Los faltantes deben acreditarse fehacientemente para que se apliquen las presunciones; ello no sucede, v.gr., si la mercadería faltante arribó en otro medio de transporte posterior, o hay razonables dudas sobre el pesaje de la mercadería arribada, como es el caso de que la medición por calados de ésta arroje faltante y por balanza fiscal sobrante.

También recurre a presunciones *iuris et de iure* —que podrían ser asimiladas, en algunos casos, a una ficción— en los supuestos del art. 638, incs. e) y f), consistentes en la transferencia de mercadería sin autorización (art. 264), el vencimiento del plazo para reexportar, o cualquier otra violación de una obligación que se hubiere impuesto como condición esencial para el otorgamiento del régimen de importación temporaria (arts. 250 y 274), y el vencimiento del plazo de un mes, contado a partir de la finalización del otorgado para el cumplimiento del tránsito de importación (art. 311).

En cuanto a computar la constatación de los hechos irregulares como momento configurativo del hecho generador (ver art. 638, CAd.), indudablemente importa una ficción, más que una presunción.

#### **II.D. Prescripción en materia de tributos vinculada con infracciones aduaneras**

El art. 804, inc. b), del CAd. preceptúa que cuando se trata de tributos que deben ser exigidos como consecuencia del incumplimiento de una obligación impuesta como condición de un beneficio tributario, la prescripción comienza a correr el 1° de enero “del año siguiente al de la fecha de dicho incumplimiento o, en caso de no poder precisársela, al de la fecha de su constatación”.

El art. 805 del CAd. prevé como causales de suspensión de la prescripción de la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la

legislación aduanera, entre otros supuestos, a la apertura del sumario, en la causa en que se investigare un ilícito aduanero, “hasta que recayere decisión que habilite el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión”. Ello denota que la apertura del sumario por una infracción aduanera no es óbice a la intimación tributaria.

La apertura del sumario conlleva la suspensión de la prescripción hasta tanto se habilite a la DGA a la ejecución. Estimo que para que el auto de apertura del sumario suspenda la prescripción debe contener la liquidación de los tributos, o practicarse tal liquidación antes de la prescripción.

#### **II.E. Los tributos aduaneros se rigen por los principios del derecho tributario**

Se ha dicho que “aquella postura doctrinaria que concibe lo aduanero y tributario como de inadmisibles integración no hace otra cosa que restar efectividad a leyes federales vigentes, que han sido dictadas para satisfacer los fines del gobierno federal —entre otros, aquella manda constitucional que reza ‘El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional formado del producto de derechos de importación y de exportación...’ (art. 4° CN)— y en muchas ocasiones en función de compromisos internacionales (vgr. Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF o IFRS, por sus siglas en inglés; Guías de Precios de Transferencia de la Organización para la Cooperación del Desarrollo Económico o Guías de la OCDE)”. A tal punto que se admitió la aplicación de la normativa de la Ley de Impuesto a las Ganancias para establecer si hubo subfacturación en cuanto a la infracción aduanera del art. 954, ap. 1, inc. c) del Código Aduanero<sup>18</sup>.

Asimismo, la Corte Suprema el 15/4/2014 en *Camaronera Patagónica*<sup>19</sup> atribuyó a los derechos de exportación expresamente el

<sup>18</sup> Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal - sala III, *Maltería Pampa SA, TF 3512-A c/DGA s/recurso directo de organismo externo*, sentencia del 6 de octubre de 2021.

<sup>19</sup> CSJN, Fallos 337:388.

carácter de tributos, en su especie de impuestos. El voto del entonces juez E. Raúl Zaffaroni consideró que los derechos de exportación establecidos en la resolución 11/2002 del Ministerio de Economía revisten los caracteres de un tributo en los términos de los arts. 4° y 17 de nuestra Constitución Nacional, toda vez que se trata de una suma de dinero que obligatoriamente han de sufragar algunos sujetos pasivos —determinados por la norma—, en función de ciertas consideraciones de capacidad para contribuir, y que se halla destinada a la cobertura de gastos públicos, definiendo la norma un presupuesto de hecho que, al verificarse en la realidad del caso concreto, compele a ingresar al erario público una cantidad de dinero, en las condiciones establecidas por ella, siendo que tal obligación tiene por fuente un acto unilateral del Estado y que su cumplimiento se impone coactivamente a los particulares afectados, cuya voluntad carece, a esos efectos, de toda eficacia.

La disidencia de los Dres. Enrique Santiago Petracchi y Carmen Argibay en el pronunciamiento mencionado en el párrafo anterior citó a Juan Bautista Alberdi en cuanto sostuvo: *“Las dos contribuciones que menciona por su nombre el art. 4° de la Constitución, las aduanas y los correos, son precisamente contribuciones indirectas; de las demás contribuciones sólo habla en términos genéricos. De las contribuciones indirectas hace una fuente ORDINARIA de rentas, como resulta de las siguientes facultades dadas al Congreso por el art. 64 [hoy art. 75, CN reformada en 1994]; correspóndele, según él: Legislar sobre las aduanas exteriores, y establecer los derechos de importación y exportación que han de satisfacerse en ellas...”*.

Es más, el 23/8/2011 la Corte Suprema, por su remisión al dictamen de la Procuración General, en *Volkswagen Argentina SA*, entendió que el Impuesto al Valor Agregado es un tributo que “grava” las operaciones de importación, “puesto que así está establecido en el art. 1°, inc. c), de la ley 23.349 (t.o. en 1997 y sus modificatorias) y que, por lo tanto, únicamente en ese caso correspondía que la

obligación tributaria respectiva fuera determinada en dólares junto con los aranceles aduaneros pertinentes”. En cambio, las percepciones del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y del Impuesto a las Ganancias (IG) no constituyen pagos a cuenta de tributos cuyos hechos imposables recaigan sobre las operaciones de importación. En efecto, por un lado, la referida al IG de la ley 20.628 “constituye una forma de anticipar la futura —y eventual— gabela que pudiera nacer en cabeza del contribuyente por todas sus rentas obtenidas y sujetas a dicho gravamen (...)”; *“por otro lado, la percepción de la resolución general 3.431 (y sus normas modificatorias) está relacionada con un adelanto del IVA que deberá tributar oportunamente el importador de bienes muebles, pero por mercaderías que luego sean objeto de comercialización en el mercado interno (...)”*. De ello, infiere que esas percepciones *“debieron ser practicadas en pesos desde su origen”*.

Por consiguiente, se desprende que pertenecen al derecho tributario los tributos que gravan las importaciones y exportaciones.

Corroborada esta aseveración que la Sección IX del Código Aduanero lleva por título “TRIBUTOS REGIDOS POR LA LEGISLACIÓN ADUANERA”, y el Título I de esa Sección, en el que comprende a los derechos aduaneros, tiene por título “ESPECIES DE TRIBUTOS”.

Es indudable, pues, que para el Código Aduanero los derechos de importación y los derechos de exportación revisten el carácter de **tributos** y, por consiguiente, les son aplicables todas las cláusulas constitucionales correspondientes.

#### **II.F. Infracciones impositivas de la ley 11.683 —t.o. en 1998 y modificaciones—**

Debe destacarse que, en rigor, el principio de gravabilidad de hechos ilícitos no se refiere a ilícitos tributarios.

Por otra parte, en la mencionada ley 11.683 no hay referencias directas a la gravabilidad de los actos ilícitos o inmorales.

Sin embargo, hay casos en que para la determinación de las multas aplicables pueden computarse montos que provengan de

actividades ilícitas (v.gr, en materia de incrementos patrimoniales no justificados).

Las presunciones del art. 18 de la ley 11.683 pueden acreditar la materialidad de la infracción tipificada en el art. 45 de esa ley; en el caso se tuvo en cuenta que el contribuyente no había objetado las presunciones en las que se había fundado la determinación de oficio<sup>20</sup>.

En cambio, las presunciones del entonces art. 25 de la ley 11.683 no bastan para presumir la comisión del ilícito de defraudación, por impedirlo el principio de legalidad —arts. 18 y 19, CN—, ya que la existencia de conducta dolosa debe acreditarse con otros elementos de prueba<sup>21</sup>. *A fortiori*, tampoco pueden basar por sí solas una imputación del RPT, sin perjuicio de que en la misma causa pueda concurrir el tipo de presunciones propio de los delitos.

El art. 19 del RPT prevé que el organismo recaudador “no formulará denuncia penal cuando surgiere manifiestamente que no se ha verificado la conducta punible dadas las circunstancias del hecho o por mediar un comportamiento del contribuyente o responsable que permita entender que el perjuicio fiscal obedece a cuestiones de interpretación normativa o aspectos técnico contables de liquidación. Asimismo y exclusivamente a estos efectos, podrá tenerse en consideración el monto de la obligación evadida en relación con el total de la obligación tributaria del mismo período fiscal”. Esta norma agrega que, del mismo modo, “no corresponderá la denuncia penal cuando las obligaciones tributarias o previsionales ajustadas sean el resultado exclusivo de aplicación de las presunciones previstas en las leyes de procedimiento respectivas, sin que existieren otros elementos de prueba conducentes a la comprobación del supuesto hecho ilícito”.<sup>22</sup>

<sup>20</sup> CSJN, Fallos 322:519, 31/3/1999.

<sup>21</sup> Conf. CSJN, Fallos 312:447, 6/4/1989.

<sup>22</sup> La jurisprudencia sobre la anterior Ley Penal Tributaria 24.769 y sus modif. solía admitir que las presunciones del art. 18 de la ley 11.683 podían fundar únicamente la denuncia penal, pero esas presunciones eran insuficientes para acreditar la comisión de los delitos previstos en aquella ley, habida

La doctrina de Fallos 312:447 no implica una prohibición absoluta de aplicar las presunciones de dolo previstas en el art. 47 de la ley 11.683, en la medida en que éstas resulten intrínsecamente razonables y se encuentren acreditados los hechos que determinan su aplicación<sup>23</sup>.

El art. 92, inc. j), de la Ley de Impuesto a las Ganancias (LIG)<sup>24</sup> no admite la deducción de quebrantos en cuanto a las pérdidas “generadas por o vinculadas con operaciones ilícitas, comprendiendo las erogaciones vinculadas con la comisión del delito de cohecho, incluso en el caso de funcionarios públicos extranjeros en transacciones económicas internacionales”. Por necesaria implicancia, admite que están gravadas esas operaciones ilícitas. Ello conduce a que pueda haber determinación tributaria por las rentas provenientes de actividades ilícitas y que esa determinación sea base de las multas que se impongan.

Varias de las infracciones materiales de los arts. 45 a 48 de la ley 11.683 están vinculadas a la falta de pago de los tributos que recauda la AFIP-DGI, ya sea de modo

---

cuenta de que el dolo (v.gr., ardid o engaño) debe surgir de elementos de prueba convincentes, sin que ello signifique que únicamente las determinaciones sobre base cierta puedan fundar la sentencia condenatoria, puesto que el dolo puede surgir del análisis riguroso de los elementos reunidos en el legajo penal (v.gr., omisión de llevar libros contables con las formalidades exigidas para ocultar la realidad económica, sustracción de esos libros de modo que la AFIP tenga que secuestrarlos, manuscrito que indica cómo debe llevarse la contabilidad engañosa) —conf. C. Nac. Casación, sala I, 22/3/2006, Müller, Carlos E.—, pese a tratarse de determinaciones sobre base presunta.

<sup>23</sup> CNFed Contencioso administrativo - sala V, Italiano, Antonio Alberto, sentencia de 12 de febrero de 2008, Errepar 10- P- 08761.

<sup>24</sup> Texto ordenado por decreto 824/2019 y modificaciones.

Asimismo, el art. 1º, primer párrafo, de la LIG sienta: “Todas las ganancias obtenidas por personas humanas, jurídicas o demás sujetos indicados en esta ley, quedan alcanzados por el impuesto de emergencia previsto en esta norma...”. No distingue entre ganancias lícitas e ilícitas.

culposo o doloso, según el tipo de que se trate.

De ese modo, por ejemplo, la presentación inexacta de una declaración jurada o la omisión de presentarla, o la omisión de actuar como agente de retención o percepción, salvo error excusable, están sancionadas por el art. 45 de esa ley, a lo cual se agrega la determinación de oficio, en su caso, por los tributos impagos.

A la defraudación por presentación de declaraciones engañosas u ocultación maliciosa del art. 46 de la citada ley se le aplica una multa de dos a seis veces el importe del tributo evadido, más la determinación tributaria.

También son hechos ilícitos los comprendidos en los artículos incorporados a continuación del art. 46 de esa ley, consistentes en el aprovechamiento, percepción o utilización indebida de beneficios tributarios (primer artículo incorporado a continuación del art. 46) y la simulación dolosa de la cancelación total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social (segundo artículo incorporado a continuación del art. 46).

Conforme al art. 48 de la ley son sancionados los agentes de retención o percepción que mantengan en su poder el tributo retenido o percibido, después de vencidos los plazos en que debieran ingresarlo.

Aunque en los casos mencionados se trata de hechos ilícitos, ello no excluye la gravabilidad por las obligaciones tributarias principales, así como de retenciones y percepciones.

Reitero que la determinación tributaria podría comprender también rentas por actividades ilícitas, como es el caso de incrementos patrimoniales no justificados.

En materia de prescripción se adoptó el principio de la independencia de gravámenes y sanciones, ya que el art. 59 de la ley 11.683 dispone: *“El hecho de haber prescripto la acción para exigir el pago del gravamen no tendrá efecto alguno sobre la acción para aplicar multa y clausura por infracciones susceptibles de cometerse con posterioridad*

*al vencimiento de los plazos generales para el pago de los tributos”.*

No obstante, cuadra destacar que, junto con el procedimiento de determinación de oficio, se puede disponer la instrucción de un sumario por las responsabilidades de tipo infraccional que pudieran corresponder a quien no presentó declaraciones juradas, o a quien las presentó pero fueron impugnadas. Este sumario es tramitado a la par del procedimiento determinativo, de modo que una vez vencido el plazo de la vista del art. 71 de la ley 11.683, para la instrucción sumarial son de aplicación las reglas del procedimiento de determinación de oficio (art. 72), con la importante consecuencia que resulta del art. 74 de la ley<sup>25</sup>, y la excepción del art. 20 del Régimen Penal Tributario (RPT)<sup>26</sup>.

## II.G. Delitos del Régimen Penal Tributario

Excede los límites de este trabajo analizar las figuras de los delitos contenidos en el RPT del Título IX de la ley 27.430.

Reitero que, en rigor, el principio de gravabilidad de hechos ilícitos no se refiere a ilícitos tributarios.

Sólo corresponde destacar que, aunque se trate de delitos tributarios, ello no impide las

<sup>25</sup> El art. 74 de la citada ley 11.683 sienta: *“Cuando las infracciones surgieran con motivo de impugnaciones u observaciones vinculadas a la determinación de tributos, las sanciones deberán aplicarse en la misma resolución que determina el gravamen. Si así no ocurriera se entenderá que la Dirección General Impositiva de la Administración Federal de Ingresos Públicos no ha encontrado mérito para imponer sanciones, con la consiguiente indemnidad del contribuyente”.*

<sup>26</sup> El art. 20 del RPT prevé: *“La formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos, contencioso administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquéllos. La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que se dicte la sentencia definitiva en sede penal, la que deberá ser notificada por la autoridad judicial que corresponda al organismo fiscal. En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 74 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones o en normas análogas de las jurisdicciones locales. Asimismo, una vez firme la sentencia penal, el tribunal la comunicará a la autoridad administrativa respectiva y ésta aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial”.*

determinaciones por las obligaciones tributarias que se hubieran generado, y a mi juicio podrían provenir de actividades lícitas o ilícitas.

Repito que el art. 92, inc. j), de la Ley de Impuesto a las Ganancias no admite la deducción de quebrantos en cuanto a las pérdidas “generadas por o vinculadas con operaciones ilícitas, comprendiendo las erogaciones vinculadas con la comisión del delito de cohecho, incluso en el caso de funcionarios públicos extranjeros en transacciones económicas internacionales”. Por necesaria implicancia, admite que están gravadas esas operaciones ilícitas. Ello conduce a que pueda haber determinación tributaria por las rentas provenientes de actividades ilícitas y que esa determinación sea base para el cómputo de las condiciones objetivas de punibilidad del RPT.

El art. 18 del RPT consagró el principio de las vías paralelas en cuanto a la determinación y la sustanciación del proceso penal.<sup>27</sup>

---

<sup>27</sup> El art. 18 del RPT establece: “El organismo recaudador formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aún cuando se encontraren recurridos los actos respectivos. En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda se formulará de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito. En ambos supuestos deberá mediar decisión fundada del correspondiente servicio jurídico, por los funcionarios a quienes se les hubiese asignado expresamente esa competencia. Cuando la denuncia penal fuere formulada por un tercero, el juez remitirá los antecedentes al organismo recaudador que corresponda a fin de que inmediatamente dé comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda haciendo uso de las facultades de fiscalización previstas en las leyes de procedimiento respectivas. El organismo recaudador deberá emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo en un plazo de ciento veinte (120) días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo”.

He sostenido<sup>28</sup> que en la hipótesis “de que la sentencia penal precediera a los pronunciamientos que recayeran en las vías recursivas de la determinación de oficio y de las impugnaciones en materia de seguridad social, los tribunales que debieran emitir esos pronunciamientos no podrían contrariar las declaraciones sobre los hechos contenidas en aquella sentencia, a fin de salvaguardar la seguridad jurídica. Empero, estimamos que debe estarse a lo más favorable a los imputados, ya que ante el Trib. Fiscal Nac. podría producirse alguna prueba cuyo resultado sea favorable al apelante, sin que se la hubiera dispuesto en el ámbito penal. Si la sentencia penal es posterior, rige el principio del art. 1780 del CCiv.yCom.”<sup>29</sup>.

Según el art. 20 del RPT, las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial que no pueden alterarse son las correspondientes a las sanciones administrativas, que pueden imponerse con posterioridad a la sentencia firme de la sede penal; nada se dice de la determinación de oficio.

Por otra parte, el Trib. Fiscal Nac., la Cámara Federal, así como los organismos

---

<sup>28</sup> Conf. GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Manual de derecho tributario*, 6ª edición ampliada y actualizada, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2022, ps. 713/724; también disponible en e-book.

En sentido concordante. GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Tratado de Derecho tributario. Derecho tributario formal, procesal y penal*, Tomo II, 6ª edición ampliada y actualizada, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2014, ps. 448/468; también disponible en e-book.

<sup>29</sup> El art. 1780 del CCyC, respecto de la sentencia penal posterior, prevé: “La sentencia penal posterior a la sentencia civil no produce ningún efecto sobre ella, excepto en el caso de revisión. La revisión procede exclusivamente, y a petición de parte interesada, en los siguientes supuestos: a) si la sentencia civil asigna alcances de cosa juzgada a cuestiones resueltas por la sentencia penal y ésta es revisada respecto de esas cuestiones, excepto que derive de un cambio en la legislación; b) en el caso previsto en el artículo 1775 inciso c) si quien fue juzgado responsable en la acción civil es absuelto en el juicio criminal por inexistencia del hecho que funda la condena civil, o por no ser su autor; c) otros casos previstos por la ley”.

jurisdiccionales provinciales y de la CABA, al igual que la Corte Sup., no están vinculados al encuadre normativo de la justicia penal, pues de lo contrario se les cercenarían facultades jurisdiccionales.

Podría, eventualmente, plantearse el caso de que se agravara la situación del responsable por la producción de medidas instructorias, con la consecuencia de que se modificara la determinación de oficio en perjuicio del imputado. En tal situación, en el ámbito nacional se aplicaría lo normado en el art. 19 de la ley 11.683, en la medida en que no hubiera pasado en autoridad de cosa juzgada la determinación recurrida ante los órganos de la Alzada (art. 89, ley 11.683). Estos órganos no pueden agravar la situación de los recurrentes, excediendo el marco de las resoluciones recurridas.

De todos modos, si se dictara condena penal sobre la base de una determinación tributaria que finalmente es revocada por sentencia firme, cabe al condenado el recurso de revisión del art. 479, inc. 4º, del CPPN (art. 366, inc. d, CPPF).

El voto del Dr. Carlos Alberto Mahiques en la sala 3ª de la C. Fed. Casación, 6/9/2019, en *Fariña, Jorge L.* sostuvo que solo la actividad lícita y desarrollada por el obligado tributario está gravada por impuestos, y puede generar, en su caso, el delito de evasión de su pago. Sin embargo, en ese pronunciamiento, los Dres. Eduardo Rafael Riggi y Liliana E. Catucci entendieron que había pendencia del objeto procesal por tratarse de hechos vinculados a otros en una causa más compleja, de modo que, de avalarse aisladamente la imputación construida como una evasión impositiva, importaría cerrar la posibilidad de que el mismo hecho se siga investigando en su total alcance en la causa más grande, grave y compleja como lavado de dinero; y ello es así, porque justamente se trata de un mismo suceso, más allá de la calificación legal se le asigne. Por ende, se anuló el juicio oral y la resolución recurrida, para que las actuaciones se acumularan a la causa conexas y que se estuviera a lo que allí definitivamente se resolviera.

### III. La gravabilidad de los hechos ilícitos en los códigos locales

Además de la gravabilidad de los hechos ilícitos tributarios vinculadas con omisiones de los impuestos debidos (por ejemplo, por declaraciones inexactas o fraudulentas) de delitos del RPT, a lo cual se agregan las determinaciones tributarias (a semejanza de la ley 11.683 —t.o. en 1998 y modificaciones—) hay códigos tributarios que expresamente gravan actos ilícitos del derecho penal común.

El art. 5º del Código Tributario de Córdoba<sup>30</sup> y art. 5º del Código Tributario de la Provincia de San Luis<sup>31</sup> expresamente disponen que la obligación tributaria “es exigible aun cuando el hecho, acto o circunstancia que le haya dado origen tenga un motivo, un objeto o un fin ilegal, ilícito o inmoral”.

En similar sentido, art. 5º del Código Tributario Provincial de Catamarca<sup>32</sup>.

El art. 34, inc. k), del Código Fiscal de la Provincia de Corrientes<sup>33</sup> prevé, entre las facultades de la Dirección Provincial de Rentas, la de “exigir a las Entidades Financieras regidas por la Ley 21.526, información y todo otro antecedente que la Dirección estime necesario respecto de contribuyentes, responsables o terceros, cuando surjan evidencias que hagan presumir el ocultamiento, movimiento ilícito de fondos o la realización de operaciones de lavado de dinero”.

Cabe destacar que los códigos fiscales locales que no contienen disposiciones análogas tampoco excluyen de la gravabilidad a los ingresos brutos provenientes de actividades ilícitas. El Impuesto sobre los Ingresos Brutos grava el ejercicio habitual y a título oneroso de una actividad cualesquiera fueren los resultados de la misma (rentable o deficitaria).

### IV. Consecuencias de la gravabilidad de los hechos ilícitos

La gravabilidad de los hechos ilícitos de derecho penal común o previstos por leyes penales especiales no tributarias (robo, venta

<sup>30</sup> Ley provincial 6006 (t.o. por decreto 290/2021).

<sup>31</sup> Ley provincial 490 (SAIJ: LPD1000490)

<sup>32</sup> Ley provincial 5022 (decreto H.F. 16/01).

<sup>33</sup> Según ley provincial 6250/2013.

ilegal de armas, narcotráfico, ejercicio ilegal de profesiones liberales, venta de autopartes robadas, etc.) trae consigo, entre otras, las siguientes consecuencias.

#### IV.A. Impuesto a las ganancias en general

El art. 92, inc. j), de la LIG no admite la deducción de quebrantos en cuanto a las pérdidas “generadas por o vinculadas con operaciones ilícitas, comprendiendo las erogaciones vinculadas con la comisión del delito de cohecho, incluso en el caso de funcionarios públicos extranjeros en transacciones económicas internacionales”. Ello implica a contrario sensu que legalmente son gravadas las rentas obtenidas por operaciones ilícitas en cuanto al impuesto a las ganancias, ya que en este supuesto no permite la deducción de quebrantos.

El art. 70 del Decreto Reglamentario de la LIG<sup>34</sup> prevé: “Los aumentos patrimoniales cuyo origen no pruebe el interesado, incrementados con el importe del dinero o bienes que hubiere dispuesto o consumido en el año, se consideran ganancias del ejercicio fiscal en que se produzcan”.

Ha sostenido con acierto la DGI que el principio legal del “balance” permite desvincular la causa lícita o ilícita de las operaciones generadoras de ingresos, quedando éstas siempre gravadas. Los beneficios ilícitos también son gravados porque el hecho imponible se refiere a resultados económicos y no a actos jurídicos. Si el fisco conoce la naturaleza de los actos generadores del ingreso podrá evaluar si corresponde o no el IVA.<sup>35</sup>

En consulta del Grupo de Enlace AFIP-Consejo Profesional CABA (Acta de Reunión del 30/11/2005) el Fisco consideró encuadradas como hecho imponible del impuesto a las ganancias a los ingresos por actividades ilícitas “pues el principio legal del ‘balance’ permite desvincular la causa lícita o ilícita de las operaciones generadoras de ingresos, quedando éstas siempre gravadas”.

<sup>36</sup>

<sup>34</sup> Decreto 862/2019 y modif.

<sup>35</sup> Dictamen 37/1992 -Dirección de Asesoría Legal.

<sup>36</sup> Citado por LAMAGRANDE, Alfredo J., *Ley de Impuesto a las ganancias*, 2ª edición actualizada y

Correctamente ha explicado Reig en cuanto al Impuesto a las Ganancias sobre resultados de operaciones ilícitas que la postura filosófica adoptada por nuestro legislador “ha priorizado el concepto de igualdad, de modo tal que para quien desarrolla estas actividades las mismas no resultaran aún más redituables que las ejercidas por el ciudadano honesto; en otras palabras, exigir el impuesto sólo por el resultado de actividades lícitas resultaría en un beneficio indirecto para las ilícitas”.<sup>37</sup>

Reitero que no se obliga a declarar al delincuente contra sí mismo, ya que, si el Estado comprueba la existencia de una actividad ilícita, entre las consecuencias de ella se encuentran, las de naturaleza tributaria. A semejanza de la constatación estatal de un delito que puede dar lugar a las

---

ampliada, Buenos Aires, La Ley, 2009, p. 489. Este autor recuerda que el decreto 14.338/1946 dispuso que “no son deducibles los quebrantos de operaciones ilícitas (...), por lo que cabe desentrañar que a juicio del legislador, aunque no se refiere en forma directa al caso, las ganancias obtenidas de las mismas son gravables. Señaló el comentario oficial que ello ‘es perfectamente lógico, puesto que la imposición no tiene en cuenta nada más que la renta con prescindencia de la forma lícita o ilícita de su obtención’ (Boletín del Ministerio de Hacienda, N° 10, p. 846/1946)”.

<sup>37</sup> REIG, Enrique Jorge, GEBHARDT, Jorge y MALVITANO, Rubén H., *Impuesto a las ganancias*, 12ª edición ampliada y actualizada, Buenos Aires, Macchi, 2010, p. 473.

En similar orden de ideas, se ha dicho que, si bien “los quebrantos netos provenientes de operaciones ilícitas no son deducibles en la liquidación del gravamen, las ganancias provenientes de las mismas se consideran gravadas por el tributo, al no efectuar la ley en su artículo 2º distinción alguna entre actividades lícitas e ilícitas” (RODRÍGUEZ, Marcelo Daniel, *Ganancias. Bienes personales. Ganancia mínima presunta. Análisis integral*, Buenos Aires, Osmar D. Buyatti, 2007, p. 379).

Las ganancias “provenientes de operaciones ilícitas se encuentran alcanzadas por el gravamen. No obstante, si se produjera un quebranto, este no podrá ser utilizado por el contribuyente” (LORENZO, Armando, BECHARA, Fabián, CALCAGNO, Gabriel A., CAVALLI, César M. y EDELSTEIN, Andrés M., *Tratado del impuesto a las ganancias*, 2ª edición ampliada y actualizada, Buenos Aires, Errepar, 2007, p., 153).

indemnizaciones correspondientes de naturaleza civil.

Nadie puede obtener un beneficio indebido como consecuencia de su conducta ilícita.

#### **IV.B. Incrementos patrimoniales no justificados**

La ley 11.683 —t.o. en 1998 y modif.— contiene una serie de indicios y presunciones para la determinación sobre base presunta en los casos de las irregularidades contempladas<sup>38</sup>, a la que puede arribarse cuando, por ejemplo, se comprueben diferencias físicas de inventarios de mercaderías, operaciones marginales, depósitos bancarios (debidamente depurados) que superen las ventas y/o ingresos declarados del período, etc.

En el caso de un incremento patrimonial no justificado se aplica el inc. f) del art. 18 de la citada ley 11.683 sin que el Fisco deba demostrar específicamente que fue originado en una actividad lícita; la venta por canales clandestinos queda gravada; la comisión de un delito tipificado por el Régimen Penal Tributario del Título IX de la ley 27.430 (RPT) no impide que el Fisco cobre su crédito por la obligación tributaria que corresponda.

<sup>38</sup> El primer artículo incorporado a continuación del art. 18 de la mencionada ley 11.683 preceptúa: *“El juez administrativo podrá determinar los tributos sobre base presunta cuando se adviertan irregularidades que imposibiliten el conocimiento cierto de las operaciones y, en particular, cuando los contribuyentes o responsables: a) Se opongan u obstaculicen el ejercicio de las facultades de fiscalización por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos; b) No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las normas tributarias; c) Incurran en alguna de las siguientes irregularidades: 1. Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración de los costos; 2. Registración de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos; 3. Omisión o alteración del registro de existencias en los inventarios, o registración de existencias a precios distintos de los de costo; 4. Falta de cumplimiento de las obligaciones sobre valoración de inventarios o de los procedimientos de control de inventarios previstos en las normas tributarias”.*

La simulación de pasivos generalmente constituye una maniobra para esconder reales ganancias generadas por actividades ilícitas, que se ocultan a través de importes adeudados en la contabilidad con el desarrollo de una serie de maniobras que tienden a provocar el error en el Fisco, usando la figura de testaferreros que prestan testimonio como acreedores pero son patrimonialmente insolventes en la mayoría de los casos, o donde se poseen bienes patrimoniales ocultos o a nombre de un familiar directo, como un hijo menor de edad.<sup>39</sup>

Desde luego que el sujeto pasivo tiene derecho a defenderse adecuadamente de la conducta que le atribuya el Fisco con pruebas en contrario.

Si se entendiera que los incrementos patrimoniales no justificados vinculados a actividades ilícitas no están gravados, ello conduciría al absurdo de que el Estado tendría que restituir los importes tributarios pagados por tales incrementos patrimoniales vinculados a actos que posteriormente fueran declarados ilícitos.

Por otra parte, si funcionarios de la AFIP tomaran conocimiento de un delito que da lugar a acción pública tienen la obligación de denunciarlo<sup>40</sup>. También la AFIP está obligada a denunciar a la Unidad de Información Financiera (UIF) las conductas o actividades de las personas humanas o jurídicas, susceptibles de configurar un hecho u operación sospechosa, de lavado de activos de origen delictivo o financiación de terrorismo<sup>41</sup>.

El delito de lavado de activos requiere: 1) delito previo o precedente que debe ser “dinero sucio” (tráfico de drogas, de armas o

<sup>39</sup> Conf. CAPECE, Ana M. y MANSILLA, Cristina del Carmen, “Las actividades ilícitas. Su incidencia en el crecimiento de un país”, *Doctrina Tributaria Errepar* (DTE), XXXI, octubre de 2010.

<sup>40</sup> Art. 177 del Código Procesal Penal de la Nación. Art. 237 del Código Procesal Penal Federal. Estas normas son similares a la de los códigos procesales penales locales.

<sup>41</sup> Art. 20, inc. 15, de la ley 25.246. Este cometido fue implementado por, entre otras, Disposiciones de la AFIP 349/2018 y 350/2018, y modificaciones.

de personas; terrorismo; etc.)<sup>42</sup>; 2) ocultamiento del origen de los activos (operaciones económicas, financieras y/o comerciales) de carácter legal para que las ganancias ilícitas adquieran un tinte lícito; 3) inversión, goce y disfrute de los bienes, empleándolos en actividades lícitas.

Los procesos penales pueden durar largos años, y ello no debería impedir el cobro de los tributos debidos.

Los incrementos patrimoniales no justificados, más un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles, constituyen ganancias netas determinadas a los efectos del IG (art. 18, inc. f, cit. ley 11.683). También repercuten en el IVA como monto de ventas omitidas y el pago del impuesto en estas condiciones no genera crédito fiscal. El inc. f) del art. 18 de la ley 11.683 no se aplica respecto de las tenencias exteriorizadas por los regímenes del Título III de la ley 26.476 y del Título II de la ley 26.860.

Se ha dicho que no siempre que se verifica un incremento patrimonial no justificado, el Fisco nacional se encuentra habilitado para efectuar el ajuste impositivo en el IVA, suponiendo, por tanto, que tal incremento responde a ventas omitidas alcanzadas por este gravamen. Esta operación, requiere, para que sea ajustada a derecho, una intensa motivación del organismo, avalada por determinada fiscalización puntual con relación a cada período.

En Perú ha sido de gran importancia el pronunciamiento del Tribunal Constitucional (TC) en las sentencias del año 2008 recaídas en los Expedientes N° 04382-2007-PA/TC y 04985-2007-PA/TC en cuanto rechazó las

<sup>42</sup> Debe distinguirse del “dinero negro” proveniente de evasiones impositivas, que considero que no es delito precedente en el lavado de activos. La referencia del art. 6°, inc. j), de la ley 25.246 y modif. comprendería delitos de la ley 24.769 en cuanto estuvieran vinculados con lavado de activos provenientes de “dinero sucio”; no de “dinero negro”. Además, el art. 280 de la ley 27.430 derogó la ley 24.769, en tanto que el actual Régimen Penal tributario del art. 279 de la ley 27.430 no está previsto en la citada ley 25.246. La imprevisión no se supone en el legislador.

demandas de amparo de Nicolás De Bari Hermoza Ríos y Juana Luisa Quiroz Bocanegra, y de Nicolás De Bari Hermoza Ríos Quiroz.

Los demandantes alegaban que como el Poder Judicial había determinado que el dinero que ellos obtuvieron —más de veinte millones de dólares—, fue producto de la comisión del delito de peculado, dicho dinero no podía considerarse de su propiedad sino del Estado. Y, en consecuencia, al no existir incremento patrimonial, la administración tributaria no podía realizar la determinación de deuda tributaria alguna.

El TC desestimó dicho argumento por tres razones fundamentales.

1°) Porque de acuerdo con el artículo 74° de la Constitución peruana no es función de la administración tributaria determinar la procedencia lícita o ilícita de una renta específica; sería irrazonable —y en la realidad imposible— pretender que se le exija a la administración tributaria evaluar y determinar, en cada caso, el título jurídico del incremento patrimonial, más aún si tiene origen delictivo.

2°) Porque el Impuesto a la Renta grava hechos o actividades económicas, no las conductas de las personas en función de si estas son lícitas o ilícitas; de lo contrario, para que una persona se exima de sus obligaciones tributarias bastaría que ésta alegue la ilicitud de sus rentas. Lo cual quebraría el principio constitucional tributario de igualdad (artículo 74° de la Constitución) frente a aquellas personas que cumplen, de acuerdo a ley, con sus obligaciones tributarias.

3°) Porque la determinación del Impuesto a la Renta no constituye una sanción penal. La función de la administración tributaria no es imponer penas. En ese sentido, por su naturaleza y por los bienes jurídicos que protege, el proceso penal no puede ser equiparado al procedimiento de determinación tributaria.

Por estos fundamentos, el TC consideró que los demandantes tuvieron un incremento patrimonial que no pudieron justificar, por lo cual la administración tributaria legítimamente tenía la facultad de determinar de oficio, de

conformidad con el artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta.<sup>43</sup>

#### IV.C. Aplicación del decomiso

El primer párrafo del art. 23 del CPen dispone: *“En todos los casos en que recayese condena por delitos previstos en este Código o en leyes penales especiales, la misma decidirá el decomiso de las cosas que han servido para cometer el hecho y de las cosas o ganancias que son el producto o el provecho del delito, en favor del Estado nacional, de las provincias o de los municipios, salvo los derechos de restitución o indemnización del damnificado y de terceros”*.

Notemos que prevé como salvedad los “derechos de restitución”. Es así que en el caso de ganancias ilícitas gravadas por la LIG ha de deducirse el Impuesto a las Ganancias por éstas y decomisar el remanente. Ello importa la restitución al Fisco de los importes que le corresponden, y que, tratándose de este impuesto, son coparticipables en su totalidad.

Es decir, si en la Argentina se decreta el decomiso de los bienes y de las cosas o ganancias que son producto de un delito común (arts. 23 y 30, CPen) no obsta a que se hubieran configurado hechos imponibles. Antes de la efectivización de esa medida. Podría configurarse el supuesto de que el delincuente hubiera invertido lícita o ilícitamente el dinero robado, obteniendo abundantes ganancias, por lo cual la sentencia condenatoria deduciría del comiso de las ganancias obtenidas, lo que debió haberse pagado por impuestos (así como los derechos de restitución o indemnización del damnificado y de terceros, y afectaciones específicas como en ciertos delitos los programas de asistencia a la víctima).

Considero que la percepción de la obligación tributaria no puede supeditarse a la sustanciación y dictado de sentencia definitiva absoluta o auto de sobreseimiento firmes en un proceso penal, cuando se atribuyen actividades ilícitas. Una posición contraria

importaría que el Estado no cobraría los tributos en tiempo y forma, al condicionarse a las resultas de un tal vez largo proceso penal.

Por otra parte, puede haber ganancias ilegítimas consumidas sobre las cuales obviamente no puede decretarse su comiso, y que sí son gravables. Una solución contraria sería manifiestamente arbitraria y contraria al principio de igualdad respecto de las rentas lícitas consumidas por contribuyentes honestos.

Por ejemplo, los ingresos de profesiones liberales están gravados, pero sería irrazonable considerar que no estuvieran gravados los ingresos consumidos del ejercicio ilegal de profesiones liberales.

En cuanto al impuesto sobre los bienes personales, las adquisiciones ilegítimas de bienes (por ejemplo, por cambios fraudulentos de su titularidad) que estuvieran en el patrimonio del delincuente al 31 de diciembre también deberían estar gravadas a su respecto, salvo que se trate de bienes exentos. No siempre los bienes adquiridos ilícitamente permanecen en el patrimonio de la víctima, ya que pueden darse los casos de estafas y otros tipos de defraudaciones donde opere el cambio fraudulento de titularidad.

Durante el tiempo de las usurpaciones, exclusivamente los usurpadores deberían quedar a cargo de los tributos por las propiedades usurpadas; tienen que quedar liberados los propietarios legítimos.

La comisión de un delito de derecho común no excluye la capacidad contributiva del delincuente en cuanto a los bienes y rentas que sean producto de operaciones ilícitas.

Por último y a título de ejemplo, no obstante que una de las sanciones por el delito de contrabando es el comiso de la mercadería objeto del delito con ciertas salvedades<sup>44</sup> (conf. art. 876, ap. 1, inc. a del CAD.), ello no obsta a la aplicación de la tasa de almacenaje en caso de condena por ese delito, puesto que

<sup>43</sup> Sitio web del Tribunal Constitucional de Perú: [TC RECHAZA AMPARO DE NICOLÁS DE BARI HERMOZA RÍOS SOBRE INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO](https://www.tc.org.pe/decisiones/TC_RECHAZA_AMPARO_DE_NICOLÁS_DE_BARI_HERMOZA_RÍOS SOBRE INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO)

<sup>44</sup> Las salvedades son las siguientes: *“Cuando el titular o quien tuviere la disponibilidad jurídica de la mercadería no debiere responder por la sanción o la mercadería no pudiere aprehenderse, el comiso se sustituirá por una multa igual a su valor en plaza, que se impondrá en forma solidaria”*

las sanciones son independientes de la configuración del hecho generador por tasa de almacenaje, así como por otros tributos; v.gr., los derechos de importación o de exportación, en su caso (arg. Art. 1121, inc. b del Cad.).

Además, pese a la sanción accesoria del comiso de la mercadería (conf. art. 876, ap. 1, inc. a del Cad.), y del “*comiso del medio de transporte y de los demás instrumentos empleados para la comisión del delito, salvo que pertenecieren a una persona ajena al hecho y que las circunstancias del caso determinaren que no podía conocer tal empleo ilícito*” (art. 876, ap. 1, inc. b del Cad.), el art. 782 del Cad. contempla la responsabilidad solidaria en la obligación tributaria aduanera de los autores, cómplices, instigadores, encubridores y beneficiarios del contrabando de importación o de exportación.

Es decir, conjuntamente a la sanción del comiso, se prevé la obligación tributaria en el caso del contrabando.

## V. Conclusiones

1. El derecho tributario es autónomo en su totalidad, en el sentido de que cuenta con principios, conceptos e instituciones propios, aunque ello no implica que se haya independizado del derecho.

2. Una de las varias consecuencias de la autonomía del derecho tributario está dada por la gravabilidad de los hechos ilícitos, pese a que algunos autores lo han controvertido.

3. 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.

4. La AFIP ha sostenido que las rentas provenientes del ejercicio de una actividad ilícita, se las considera encuadradas como hecho imponible en el Impuesto a las Ganancias, pues el principio legal del “balance” permite desvincular la causa lícita o ilícita de las operaciones generadoras de ingresos, quedando éstas siempre gravadas.

5. En materia aduanera no ha habido controversia sobre la tributación de los hechos ilícitos.

6. El Código Aduanero grava no sólo las importaciones lícitas, sino también las ilícitas (como lo es el contrabando de importación; no así la tentativa de contrabando, puesto que, si bien son aplicadas, a su respecto, las mismas penas del delito consumado, desde el punto de vista tributario material no se configura el hecho generador de la obligación tributaria, porque en tal tentativa falta la efectiva importación para consumo de la mercadería).

7. En rigor, el principio de gravabilidad de hechos ilícitos no se refiere a ilícitos tributarios. Empero en la ley 11.683 hay casos en que para la determinación de las multas aplicables pueden computarse montos que provengan de actividades ilícitas (v.gr. en materia de incrementos patrimoniales no justificados).

8. Hay códigos fiscales provinciales que expresamente contemplan la gravabilidad aunque el hecho, acto o circunstancia que le haya dado origen tenga un motivo, un objeto o un fin ilegal, ilícito o inmoral.

9. En el caso de un incremento patrimonial no justificado se aplica el inc. f) del art. 18 de la ley 11.683 —t.o. en 1998 y modif.— sin que el Fisco deba demostrar específicamente que fue originado en una actividad lícita; la venta por canales clandestinos queda gravada.

10. Si se entendiera que los incrementos patrimoniales no justificados vinculados a actividades ilícitas no están gravados, ello conduciría al absurdo de que el Estado tendría que restituir los importes tributarios pagados por tales incrementos patrimoniales vinculados a actos que posteriormente fueran declarados ilícitos.

11. La percepción de la obligación tributaria no puede supeditarse a la sustanciación y dictado de sentencia definitiva absolutoria o auto de sobreseimiento firmes en un proceso penal, cuando se atribuyen actividades ilícitas. Una posición contraria importaría que el Estado no cobraría los tributos en tiempo y forma, al condicionarse a las resultas de un tal vez largo proceso penal.

12. Puede haber ganancias ilegítimas consumidas sobre las cuales obviamente no puede decretarse su comiso, y que sí son gravables. Una solución contraria sería manifiestamente arbitraria y contraria al principio de igualdad respecto de las rentas lícitas consumidas por contribuyentes honestos.

## VI. Propuestas

Por lo expuesto, propongo que, en los casos de delitos comunes, debería:

1°) Determinarse la obligación tributaria por los hechos ilícitos en cuanto, entre otros, a los Impuestos a las Ganancias e Impuesto sobre los Bienes Personales.

2°) De ese modo, lo recaudado por Impuesto a las Ganancias sería coparticipado en su totalidad, independientemente del lugar en el cual el delito hubiera ocurrido.

3°) Si se trata del Impuesto sobre los Bienes Personales, se aplicaría el modo de distribución previsto por ese gravamen.

- En primer término, se detrae en forma mensual la suma de \$ 3.000.000 para ser transferida al Instituto Nacional Central Único Coordinador de Ablación e Implante (I.N.C.U.C.A.I.) para el financiamiento del Registro Nacional de Donantes de Células Progenitoras Hematopoyéticas.

- 1,9% para autarquía de la AFIP

- El resto de la recaudación se distribuye como sigue:

93,73% se coparticipa.

6,27% a las Provincias cuyas cajas previsionales no fueron transferidas a la Nación.

4°) En su caso tendría que determinarse el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por la actividad ilícita.

5°) Al remanente que quedare se le aplicará el decomiso y demás disposiciones del Código Penal. Por consiguiente, en definitiva, no se agravaría la situación del condenado, sino habría un modo diferente de distribuir lo recaudado.

6°) Si el condenado no tuviera otros bienes o rentas para afrontar las obligaciones tributarias provenientes de **ingresos ilícitos dispuestos o consumidos**, correspondería

deducir los importes de esas obligaciones del obtenido por el comiso de los bienes, salvo los derechos de restitución o indemnización del damnificado y de terceros, y afectaciones específicas como en ciertos delitos los programas de asistencia a la víctima.

7°) Durante el tiempo de las usurpaciones, exclusivamente los usurpadores deberían quedar a cargo de los tributos por las propiedades usurpadas; han de quedar liberados los propietarios legítimos.

## LOS AGENTES DE RETENCIÓN Y PERCEPCIÓN COMO SUJETOS PASIVOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. DESARROLLO DE LAS PROBLEMÁTICAS RETENCIONES BANCARIAS POR LOS FISCOS LOCALES. OTRA VEZ EN HOMENAJE AL MAESTRO CASÁS\*

Gabriela Inés Tozzini

\* Parte importante de este trabajo fue objeto del artículo “La cláusula del comercio en el pensamiento de José Osvaldo Casás y los excesos en la función recaudatoria (regímenes de retenciones y percepciones)” publicado en la *Revista de Tributación de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales*, en la edición homenaje al profesor emérito y académico José Osvaldo Casás (Nro. 7º, año 2021).

### I. Introito y sujeción pasiva

El derecho tributario sustantivo es el que tiene por objeto de estudio a la “obligación tributaria”, estableciendo cómo nace y se extingue, cuáles son sus elementos, y las características de dicha obligación ex lege y personal.

Entre los elementos de la obligación tributaria encontramos a los sujetos, y dentro de ellos a los sujetos pasivos que son los obligados por ley al pago de tributos; en rigor, a ingresar el tributo al fisco hayan sido o no los realizadores del hecho imponible.

Por las características especiales del derecho tributario, podemos afirmar que, pese a que la obligación tributaria nace por el acaecimiento del hecho imponible, ser realizador de éste no es sinónimo de ser sujeto pasivo tributario, es decir, el obligado por ley a pagar el tributo al fisco. En efecto, para asegurar la recaudación, el legislador tributario ha establecido otros sujetos que son ajenos a la realización del hecho imponible y, sin embargo, están obligados a ingresar el tributo al fisco. En efecto, por la autonomía del derecho tributario se advierte este tipo de sujeción pasiva y se obliga a quien no realizó el hecho imponible, es decir, al que no generó la deuda tributaria.

Paulo de Barros Carvalho<sup>1</sup> define: “Sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria es la persona –sujeto de derecho– física o jurídica, privada o pública, de quien se exige el cumplimiento de la prestación: pecuniaria, en los nexos obligacionales y no susceptible de evaluación patrimonial, en las relaciones que conducen meros deberes instrumentales o formales. Este elemento del vínculo gana calidad de incidencia, igualmente, con el procedimiento sustantivo que la ocurrencia del hecho propicia”.

Juan Martín Queralt<sup>2</sup>, citando la legislación española, se refiere al sujeto pasivo como la persona natural o jurídica que según la ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto de él.

A la vez, en el universo de sujetos pasivos el legislador tributario, siguiendo a la doctrina, ha elaborado diversas categorías: responsables por deuda ajena, solidarios, sustitutos, así como también, creado sujetos específicos, como los agentes de retención y percepción, más recientemente también llamados de recaudación (en especial por las normas fiscales locales).

### II. Los agentes de retención, percepción y/o recaudación

Según Ferreiro Lapatza<sup>3</sup> las técnicas de sujeción pasiva que utilizan los ordenamientos

<sup>1</sup> DE BARROS CARVALHO, Paulo, *Derecho tributario. Fundamentos jurídicos de la incidencia*, Bs. As., Abaco, 2004, p. 181.

<sup>2</sup> QUERALT, Juan M., LOZANO SERRANO, Carmelo, CASADO OLLERO, Gabriel y TEJERIZO LÓPEZ, José M., *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, Tecnos, 1995. p. 305.

<sup>3</sup> FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de derecho financiero español*, 20ª ed., Barcelona, Marcial Pons, 1998, V. I, pp. 384-385.

jurídicos (en referencia a España) para asegurar el cumplimiento del tributo son: 1) los agentes de recaudación, la ley puede ordenar a ciertos sujetos que recauden en nombre y por cuenta del estado (puede asimilarse en nuestro derecho a los agentes de percepción y retención); 2) la sustitución tributaria; 3) los responsables solidarios o subsidiarios y; 4) la del contribuyente con derecho a repercusión (señala como contribuyente –lo que sería el contribuyente de derecho– a la persona que realiza el hecho imponible y así lo establece en la ley como sujeto pasivo, pero establece que el tributo grave efectivamente a otras personas –contribuyente de hecho–, y por ello faculta u obliga al contribuyente a repercutir sobre ellas el tributo que él y sólo él está obligado a pagar –como en el caso del IVA–).

Cabe un comentario autónomo del supuesto regulado en el art. 8° inc. c de la ley 11.683. Asimismo, al respecto deben leerse los decisorios de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) en las causas “Eca Cines SRL”<sup>4</sup>, “Cintafón SRL”<sup>5</sup> y “Luján Williams Automotores SA”<sup>6</sup>. La designación de los agentes de retención y percepción constituyen una carga pública por lo que deben estar siempre designados por una ley (art. 17, CN). Y se aplica al respecto el art. 108 de la ley 11.683.

Estos sujetos son definidos por el art. 30 del Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID (MCTAL) que establece: “*Son responsables directos en calidad de agentes de retención o de percepción las personas designadas por la ley o por la administración, previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones en los cuales puedan efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente*”.

En efecto, el agente de retención es el sujeto que, por su oficio, profesión o actividad va a recibir un importe dinerario del contribuyente

del que por disposición legal se encuentra obligado a amputar (operación de sustracción) una porción en concepto de tributo, y luego a depositarla en las arcas fiscales. Tiene dos obligaciones a su cargo: retener y depositar (p. ej.: el empleador al pagar los sueldos alcanzados por el impuesto a las ganancias, el que paga honorarios, etc.).

El agente de percepción es el sujeto que por su actividad, oficio, profesión o servicios que presta, se encuentra en la posibilidad de recibir un importe dinerario del contribuyente, al cual, por disposición legal, debe adicionar (operación de suma) otro en concepto de tributo, y luego ingresarlo a las arcas fiscales. Tiene dos obligaciones a su cargo: percibir y depositar (p. ej.: tributos que se pagan con las boletas de ciertos servicios domiciliarios, o bien el escribano, las entradas del cine al que se le adicionan conceptos tributarios, etc.).

En algunas legislaciones provinciales se habla genéricamente de agentes de recaudación, lo que genera confusión, puesto que no encuadrarlos en alguna de las figuras antes descriptas suele llevar a error respecto de las obligaciones a su cargo.

La designación como agentes de retención o percepción constituye una carga pública, e implica un modo de sujeción pasiva a la obligación tributaria; por ello debe estar establecida por ley (arts. 17 y 19, CN). Asimismo, la selección de tales sujetos por parte del legislador debe adecuarse al principio de razonabilidad, con base en el art. 28 de la Constitución Nacional (conf. doctrina de la citada causa “Luján Williams Automotores SA”). Existen normas del fisco que le reconocen una retribución económica a tales agentes por el cúmulo de tareas que se les transfiere, las que, en realidad, son propias del fisco.

En general, la responsabilidad de estos sujetos respecto de la obligación tributaria del contribuyente no requiere –a diferencia de los casos generales antes desarrollados– la intimación previa al deudor para que se configure la responsabilidad respecto de tales agentes. Pueden encuadrar en una responsabilidad solidaria o sustitutiva.

---

<sup>4</sup> CSJN, Fallos: 306:1548.

<sup>5</sup> CSJN, Fallos: 308:442.

<sup>6</sup> CSJN, Fallos: 335:239.

Una vez que el contribuyente es retenido o percibido queda liberado frente al fisco. A su vez, si el agente de retención o percepción no cumple con su obligación de retener o percibir responde en forma directa ante el fisco, a menos que demuestre que el contribuyente ingresó el gravamen (p. ej., por auto retención, situación verificada en la citada causa “Cintafón SRL”). Ello con independencia de la responsabilidad penal por la omisión de actuar como agente de retención o percepción.

### III. Las retenciones bancarias locales como mecanismo de recaudación

En el abordaje del derecho tributario sustantivo considero que resulta de fundamental importancia detenernos a estudiar, dentro de la sujeción pasiva y respecto de los agentes de retención y percepción como sujetos obligados frente al fisco, en especial provincial, el mecanismo de las retenciones bancarias. Ello por la enorme proliferación de esta metodología recaudatoria y por toda la problemática que ha generado en perjuicio de los contribuyentes a lo largo y ancho del país. Sin detenernos en la regulación específica en los códigos fiscales de cada provincia.

La implementación de la forma de recaudación mediante los sistemas de percepción y retención implica una carga hacia los ciudadanos, al punto tal que muchos autores toman en cuenta esta carga para medir la presión fiscal en el país. En este sentido comenta Naveira de Casanova<sup>7</sup>: *“A la suma de estos dos pilares se la considera como ‘presión fiscal indirecta’ (...) el costo del cumplimiento de todo este cúmulo de deberes formales y de obligaciones conexas que establece el Estado (...) De esta manera se cierra el círculo de la moderna construcción de un régimen fiscal con apoyatura en la consolidación de una pléyade de cargas públicas, cuyo incumplimiento es fuertemente castigado”*.

<sup>7</sup> NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J., *Guía de estudio de derecho tributario*, 4ª ed., CABA, Estudio, 2020, p. 35.

Un claro ejemplo se da en el impuesto provincial sobre los ingresos brutos para los contribuyentes que, por realizar operaciones en varias provincias, se encuentran alcanzados por las normas del Convenio Multilateral. Para estos contribuyentes, a través de meras resoluciones generales<sup>8</sup> de la Comisión Arbitral –un órgano administrativo–, se ha creado un sistema de recaudación bancaria denominado SIRCREB<sup>9</sup>.

Al respecto, sostiene Spisso<sup>10</sup>: *“... la detracción sobre las acreditaciones bancarias, al no constituir éstas hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, deviene en una apropiación de la propiedad privada, en manifiesta transgresión al principio constitucional de que nadie puede ser privado de su propiedad sin sentencia fundada en ley, art. 17”*. Este sistema permite la recaudación directamente respecto de cada ingreso del contribuyente en sus cuentas bancarias –a cuenta del impuesto–, generando así abultadísimos saldos a favor de los contribuyentes en las arcas fiscales que no obedecen a ningún hecho imponible, y cuya devolución se adeuda desde hace varios años por los organismos fiscales provinciales. Por otra parte, en caso de ser devueltos, lo es a tasas que no respetan el interés real en épocas de inflación, y menos aún la igualdad, frente a las tasas que aplica el fisco. Tanto la

<sup>8</sup> RG Com. Arb. 104/2004 (B.O. 17/09/2004) y modificatorias.

<sup>9</sup> El sitio web de la Comisión Arbitral explica que el “Sistema de recaudación y control de acreditaciones bancarias” (SIRCREB) es un sistema para posibilitar el cumplimiento de los regímenes de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos correspondientes a los contribuyentes comprendidos en las normas del Convenio Multilateral, aplicable sobre los importes que sean acreditados en cuentas abiertas en las entidades financieras. También es aplicable a contribuyentes locales de ingresos brutos de aquellas jurisdicciones que han adherido a esos efectos al sistema

(<https://www.ca.gov.ar/resultados/sistemas/sircreb/que-es-el-sircreb>).

<sup>10</sup> SPISSO, Rodolfo R., *Derecho constitucional tributario*, 6ª ed., CABA, Abeledo Perrot, 2016, p. 29.

doctrina como la jurisprudencia<sup>11</sup> han advertido la injusticia de ello, sin embargo, no se ha corregido aún.

También mediante este tipo de normas de inferior jerarquía la Comisión Arbitral ha procedido a subas de la alícuota de retención<sup>12</sup>. Constituye uno de los graves problemas que acecha al contribuyente puesto que tampoco resulta oído por un juez ya que todo es sistémico<sup>13</sup>. De este modo solamente puede encontrar una solución vía judicial luego de agotar la vía administrativa, lo que sin duda disuade e impide una devolución real de lo retenido indebidamente. En efecto, no hay reparación integral salvo limitados antecedentes jurisprudenciales<sup>14</sup>.

La problemática que se ha generado y judicializado al respecto de las retenciones bancarias, que no distinguen si se trata de impuesto o no, que generalmente se establecen por resoluciones generales de los organismos fiscales provinciales y no por ley, excede a la propia obligación tributaria, ya que no resulta inmediata su devolución en esos casos y menos aún actualizada y con la debida

aplicación de intereses, agravado ello por la inflación imperante.

Y al abordar esta temática considero que lo fundamental es la cita del profesor Casás, en especial en su actuación como vocal del Tribunal Superior de Justicia de la CABA (TSJCABA), en cuyos votos luce una doctrina de excelencia al respecto, que merece ser recordada para enfrentar esta problemática en el marco constitucional. Y en este punto recurriré a la cita de un trabajo de mi autoría publicado por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales con motivo del homenaje al maestro, ministro, jurista y profesor<sup>15</sup>.

Como cuestión primera pretendo señalar que, establecer determinados sujetos como agentes de retención o de percepción (o que se los llame de recaudación) debe hacerse siempre por ley, ya que se encuadran dentro de uno de los elementos de la obligación tributaria (los sujetos pasivos) y se trata de una obligación *ex lege*. A la vez, porque sin duda para dicho agente se trata de una carga pública, puesto que es en realidad una función del fisco que delega en otro sujeto, incluso ajeno a la realización del hecho imponible, que le insume tiempo, costos y sendas responsabilidades penales y patrimoniales. Y al ser una carga pública debe estar establecida por ley, conforme a los arts. 17 y 19 de la Constitución Nacional.

El primero, dispone que: *“ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley”*, en tanto que el segundo establece que: *“ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley”*. De este modo, el proceder descripto borra de un plumazo dicho principio estableciendo “cargas públicas” sin ley, y así incumpliendo las cláusulas constitucionales mencionadas. En efecto, nadie está obligado a hacer lo que no manda la ley, y, menos aún, sin reparación alguna.

En efecto, el principio de reserva de ley en materia tributaria –y más aún respecto de la imposición de cargas públicas y de la creación de sujetos obligados ajenos al contribuyente (como es el caso del “asesor fiscal”)– es

---

<sup>11</sup> Respecto del derecho a la devolución de los saldos a favor y correlativamente el derecho a no ser retenido en el impuesto sobre los ingresos brutos, y, más aún, respecto de las tasas, debe recordarse la excelente doctrina que se desprende del voto del profesor José Osvaldo Casás como ministro del Tribunal Superior de Justicia de la CABA en la causa “SA Importadora y Exportadora de la Patagonia” (12/11/2008), postura reiterada luego en “Minera IRL Patagonia SA” (12/11/2014).

<sup>12</sup> RG Com. Arb. 6/2020 (B.O. 13/05/2020).

<sup>13</sup> En efecto, poder lograr por parte de los contribuyentes la devolución de tales fondos propios retenidos sin ley por los fiscos provinciales es casi imposible. Es que la mayoría de los sujetos que lo sufren son de otra provincia distinta de la que retuvo, y sus jueces naturales se declaran incompetentes para intervenir por lo que deben litigar en otra jurisdicción con los costos y complicaciones que ello implica. La burocracia y confusión normativa coadyuvan a disuadir el acceso al proceso.

<sup>14</sup> Ver, por ejemplo, la causa “Ledda, Mariel E. c/ GCBA s/ amparo por mora” del Juzgado de 1º Instancia en lo Contencioso Administrativo y Tributario N° 18, de fecha 27/10/2022.

<sup>15</sup> Ver nota al pie nro. 1.

estricto en el sistema de división de poderes propio de la república (art. 1º, CN). Tal facultad corresponde al Poder Legislativo. Rige en materia tributaria y del establecimiento de cargas públicas el principio de legalidad o de reserva de ley en forma absoluta (arts. 4º, 17, 19, 52, 75, inc. 1º, y 2º, 76 y 99, inc. 3º, CN).

Sin embargo, tal exigencia ineludible no siempre se cumple, caso en el que debe cuestionarse, porque tal exigencia se nutre de un acto nulo.

Asimismo, tales regímenes de retención bancaria tienen por objeto “adelantar” el cobro del impuesto sobre los ingresos brutos en las provincias y en la CABA. De este modo se apartan de las exigencias que establece respecto de dicho impuesto, para la percepción por parte de tales fiscos, la ley 23.548 de coparticipación federal, que no prevé el cobro de anticipos presuntos, tal como constituyen estas detracciones por todo tipo de ingreso en las cuentas, sino que, en verdad, su art. 9º contempla la exigencia de: “anticipos sobre base cierta”.

Asimismo, al ser un pago a cuenta de dicho impuesto, tiene como límite y justificativo la existencia y cuantía de la obligación tributaria. La recaudación en exceso constituye un ingreso sin causa para el fisco, y al ser coactivo, un verdadero despojo. O bien configura un impuesto a las acreditaciones bancarias sin ley. Asimismo, los saldos a favor que se generan son tan groseros que tampoco pueden utilizarse como pago a cuenta respecto de las declaraciones juradas del impuesto.

Esto indicaría su inmediata devolución para evitar consecuencias penales en cabeza de los funcionarios fiscales. Sin embargo, sucede todo lo contrario. Los fiscos demoran y disuaden su devolución con procedimientos que no garantizan el derecho a la tutela judicial efectiva, y cuando lo hacen –si ello acontece–, es a valores históricos, pese a la inflación imperante, y con intereses no igualitarios a favor de los contribuyentes respecto de los que cobran tales fiscos a su favor.

Y así, de este modo, estos fiscos se financian con dinero de los ciudadanos sin ley para ello.

Cabe mencionar la cita de algunos decisorios jurisprudenciales en los que se han cuestionado estos regímenes. Cita que solamente se hará a la manera de ejemplos de la litigiosidad, y, en cambio, me detendré en la doctrina elaborada al respecto por el profesor Casás en su tránsito como vocal del TSJ CABA.

La Cámara en lo Contencioso Administrativo de Tucumán en la causa “*Banco CMF SA*”<sup>16</sup> declaró la inconstitucionalidad de una resolución general del organismo fiscal provincial que había designado agentes de recaudación. Al respecto sostuvo: *“Ahora bien, coincidimos con Osvaldo Soler en que ‘el Estado, para el cometido de sus finalidades específicas, se encuentra facultado para exigir a los habitantes el cumplimiento de ciertas obligaciones, de ciertas cargas o sacrificios que los individuos están constreñidos a sufrir en beneficio de la comunidad y que, en cierto modo genérico, vienen a ser la contraprestación individual por los servicios recibidos de la comunidad’.* Dentro de tales obligaciones, denominadas genéricamente ‘cargas públicas’, podemos distinguir a los ‘impuestos’, cuya prestación es esencialmente de carácter dinerario, y a los ‘servicios personales’, también llamados cargas públicas en sentido estricto y cuya prestación consiste generalmente en una actividad del individuo, esto es, en obligaciones de hacer (*‘Abusos del Estado en el ejercicio de la potestad tributaria’, La Ley, p. 96/97*). (...) Es sabido que en los últimos años los sistemas recaudatorios en nuestro país han recurrido, cada vez más intensamente, a la participación de los particulares en la gestión fiscal, a través de regímenes de retención y percepción en la fuente. De esta manera, el Estado obtiene ostensibles beneficios: por un lado, se alivia enormemente el esfuerzo que supone llevar a cabo la administración tributaria, y por el otro obtiene un adelantamiento en el cobro del tributo. Sin embargo, como es lógico, las ventajas que esta ‘colaboración’ representa para el Estado, se traducen en inconvenientes para los obligados a actuar, no sólo porque los

<sup>16</sup> Cám. Apel. Cont. Adm. Tucumán, Sala II, “*Banco CMF SA c/ Provincia de Tucumán s/ inconstitucionalidad*”, 03/02/2014.

coloca en la necesidad de asignar sus propios recursos a la recaudación de los tributos, sino también por las eventuales sanciones en que pueden incurrir por incumplimientos formales u omisiones en la actuación; amén que de no efectuar la recaudación exigida, debe responder solidariamente con el contribuyente. Así, es plausible afirmar que con estos sistemas recaudatorios se produce una verdadera delegación transestructural de responsabilidades propias de la Administración en cabeza de los particulares, con serios efectos jurídicos y patrimoniales. (...) Recordemos que la Constitución Nacional establece que 'ningún servicio personal es exigible sino en virtud de ley' (art. 17) y que 'ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley' (art. 19); sentando así, como principio constitucional, que los servicios personales gratuitos y forzosos deben necesariamente ser establecidos por ley, esto es, por un acto emanado del Poder Legislativo en el que se encuentra resumida la 'voluntad popular'. (...) Análogamente, la administración tributaria no podría establecer cargas públicas en cabeza de los particulares, como es la creación de agentes de retención, percepción o información. La facultad de establecer cargas públicas otorgada por la Constitución Nacional al Poder Legislativo es indelegable, por cuya razón toda norma que establezca las condiciones sustanciales del encargo debe emanar del Congreso, no pudiendo el Poder Ejecutivo crear normas que lo establezcan (...) Ha de reputarse inconstitucional —en nuestra opinión—, entonces, cualquier disposición que imponga una carga personal y que tenga origen en un acto del Poder Ejecutivo, aún en el caso de que medie una delegación expresa contenida en la propia ley ...". En idéntico sentido se pronunció este Tribunal en "Abastecedora del Norte SRL"<sup>17</sup>.

---

<sup>17</sup> Cám. Apel. Cont. Adm. Tucumán, Sala II, "Abastecedora del Norte SRL c/ Provincia de Tucumán - DGR s/ inconstitucionalidad", 25/03/2015.

Puede destacarse también, de la Sala III del mismo Tribunal, la causa "Garvich"<sup>18</sup>, donde se remitió a la jurisprudencia arriba citada, pero, además, se atendió el planteo de violación del principio constitucional de igualdad, puesto que el actor pudo acreditar que otros contribuyentes con su misma actividad no habían sido designados como agentes de retención. El Tribunal explicó: "la prueba aportada a la DGR no probó la existencia de criterios lógicos y razonables utilizados al momento de evaluar la designación de agentes de retención, por lo que aquellos sujetos compelidos a desempeñar esa tarea se encuentran en una situación de desigualdad con quienes no fueron designados. Además, paralelamente la DGR eximió tácitamente de desempeñar esa carga pública a otros sujetos que desarrollan la misma actividad que el accionante, por lo cual se desprende que la conducta desplegada al dictar la RG 203/2009 y al mantener el comportamiento de no designar agentes de retención a otros competidores del mismo rubro, configura una clara violación al principio de igualdad tributaria. Este principio debe ser respetado incluso en el acto de la designación de agentes de retención, en tanto ellos son sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria".

Por último, debe mencionarse el reciente decisorio de la justicia contencioso-administrativa y tributaria de la CABA en la causa "Ledda, Mariel E."<sup>19</sup>, en la que se hizo lugar a la acción de amparo por mora promovida contra la administración, emplazándola a dictar el acto administrativo que resolviera de manera definitiva el reclamo de reintegro de las sumas retenidas en exceso.

#### **IV. La doctrina judicial de Casás respecto a los excesos de la función recaudadora, en especial de las retenciones bancarias**

---

<sup>18</sup> Cám. Apel. Cont. Adm. Tucumán, Sala II, "Garvich, Fernando Pedro c/ Provincia de Tucumán - DGR s/ inconstitucionalidad", 26/05/2020.

<sup>19</sup> Juzg. 1° Inst. Cont. Adm. y Trib. Nro. 18, "Ledda, Mariel E. c/ GCBA s/ amparo por mora", 27/10/2022.

Puede afirmarse que luce en el pensamiento de Casás la clara realidad de que las retenciones o percepciones suelen ser un medio utilizado por los fiscos locales para apartarse de la cláusula constitucional del comercio, que opera como uno de sus límites. En definitiva, considero que la cuestión central radica en que Casás abogaba por evitar los excesos en la función recaudatoria, tanto en su faz normativa como en la potestad de determinar la forma de percepción de los tributos.

Considero que el punto de partida se encuentra, a lo largo de toda su obra y como vocal, en su voto como ministro del TSJCABA en la causa “SA Importadora Exportadora de la Patagonia”<sup>20</sup>, el que desarrollaré en especial oportunamente.

Casás se refería a evitar los excesos en la función recaudatoria al desarrollar lo que él llamaba “principio de libertad fiscal”. Así sostuvo: *“Es que, asumida la imperiosa necesidad de recaudar tributos –ya que sin tales recursos no podría subsistir el Estado como sociedad política organizada–, ello no debe conducir a olvidar el interés particular –e incluso público– de establecer límites a la potestad estatal de instituirlos, ya que los contribuyentes, en nuestras repúblicas o en los estados constitucionales, sociales y democráticos de derecho, han dejado de ser súbditos para convertirse en ciudadanos. En tales condiciones los derechos y garantías reconocidos a los habitantes de la Nación por la Ley Fundamental, en punto a la denominada libertad civil, vienen a representar en materia tributaria los cauces que no pueden ser desbordados o, si se quiere, los límites concretos que se convierten en un valladar infranqueable al ejercicio irrazonable del poder fiscal, ello así, dado que los derechos constitucionales son plenamente operativos y están garantizados por los tribunales judiciales, los cuales, a requerimiento de parte interesada, deben declarar la inconstitucionalidad de toda norma que los desconozca o los vacíe, dejándolos*

<sup>20</sup> TSJCABA, “SA Importadora y Exportadora de la Patagonia s/ Queja por recurso de inconstitucionalidad denegado”, 12/11/2008.

*huecos de contenido. Concebidos tales derechos y garantías constitucionales como sistema –incluso, los derechos implícitos que surgen del Artículo 33 de nuestra Carta Magna y los provenientes de los Tratados Internacionales sobre Derechos Humanos elevados a tal rango jurídico–, conforman un conjunto de principios y reglas que, en armónica amalgama, deben ser sistematizados como objeto unitario de estudio y tratamiento, ya que todos propenden a la referida libertad fiscal, entendida esta como la facultad de rechazar cualquier pretensión pecuniaria del Estado a título de tributo que no satisfaga los requisitos y exigencias que dimanen del Estatuto Fundamental y que convertirían el pago que se reclame, en tales circunstancias, en exacción y despojo; conglomerado de principios y reglas que, ya en 1953, Luqui definiera, lúcidamente, como el Estatuto del contribuyente”<sup>21</sup>.*

Asimismo, a lo largo de todo su desarrollo doctrinario, Casás abordaba esta cuestión de los límites en la función recaudatoria y en la potestad normativa de cada uno de los Estados en el concierto federal, en lo que llamaba las “bases éticas de la recaudación”.

En efecto, trata los excesos y desbordes en la función recaudadora al abordar las temáticas referidas a la plena vigencia de la reserva de ley en el ámbito de la potestad tributaria normativa, al referirse al principio de libertad fiscal, de razonabilidad, y, muy especialmente, en punto a la exigencia de respetar las bases éticas de la tributación. Y al afirmar la relación de igualdad entre el Estado y el contribuyente: que es ciudadano y no un súbdito.

En este marco, afirma que el proceso de recaudación de tributos abarca la devolución, y que ambas son de interés público. Afirma la responsabilidad del Estado por los desbordes en la recaudación, con cita de la causa “Aerolíneas Argentinas SE”<sup>22</sup> de la Corte

<sup>21</sup> CASÁS, José O., “Sobre el deber de contribuir al levantamiento de las cargas públicas. Los principios jurídicos y la justicia tributaria desde la del estado y de los contribuyentes”, en *Revista RAP*, nro. 330, 01/01/2005, pág. 101.

<sup>22</sup> CSJN, Fallos: 308:2153.

Suprema nacional, desarrollando su postura del estado (*lato sensu*) único frente al mismo contribuyente, más allá de los diversos niveles de gobierno.

Y en esta línea de pensamiento, trata en varias de sus intervenciones la necesidad de respetar la igualdad en materia de intereses entre el Estado y el contribuyente para no incurrir –más aún en épocas inflacionarias– en supuestos de confiscación. Afirma que ningún pago a cuenta, retención o percepción puede desbordar la obligación tributaria, que es su límite, siendo en caso contrario un despojo.

#### IV.A. Dictámenes de la Procuración General de la Nación

En este punto, pueden citarse los dictámenes de la Procuración General de la Nación, ya sea los de su pluma y firma, o bien los que cita y hace propios de su pensamiento, como los de Lapierre.

**“Repartidores de Kerosene de YPF”**<sup>23</sup> (en esta causa se discutía la procedencia de intereses de los anticipos sin la existencia de la obligación tributaria de base). La doctrina expuesta en este dictamen será ratificada y citada por Casás, especialmente en sus votos como ministro del TSJ CABA, al encuadrar los límites del Estado al recaudar para evitar los excesos. El dictamen afirma en lo que aquí interesa: *“a ese deber de tributar le corresponde un correlativo derecho del Fisco a recaudar, derecho que encuentra su límite en la definitiva configuración del hecho imponible, en una efectiva exteriorización de la capacidad contributiva. Ello no puede desconocerse, y si no se verifica el hecho imponible o acontece en menor medida que la estimada, los pagos a cuenta en cuanto exceden dicha medida carecen de causa y la porción de impuestos que queda retroactivamente sin causa no puede generar accesorio alguno, sea actualización o intereses resarcitorios, pues debe considerarse que el*

---

<sup>23</sup> Dictamen de fecha 28/05/1984, del procurador fiscal José Augusto Lapierre en autos: “Repertidores de Kerosene de Yacimientos Petrolíferos Fiscales de Córdoba c/ Dirección General Impositiva” (CSJN, Fallos: 306:1970).

*Fisco nunca tuvo derecho a tales ingresos”, y continúa: “si la recaudación de los tributos pierde su fundamento esencialmente impositivo para convertirse en un fenómeno exclusivamente financiero, que genere intereses sobre una manifestación de riqueza luego desvirtuada, estimo que las bases éticas del derecho de recaudar se verán distorsionadas”* (el subrayado pertenece al presente).

**“Orazio Arcana”**<sup>24</sup> (en la que se cuestionaba la cuantía de los intereses en la repetición tributaria por ser desigual para el contribuyente en relación con los intereses a favor del fisco). El dictamen postula la igual naturaleza resarcitoria de los intereses a favor del fisco y los del contribuyente. Afirma que se trata de una relación jurídica simétrica. Así dictamina: *“el interés público comprometido en la correcta recaudación de los tributos no culmina en el momento en que se materializa el pago, sino que su presencia se prolonga en las relaciones subsistentes entre el fisco y el contribuyente, en tanto no puede perderse de vista las bases éticas sobre las que debe realizar el fisco su actividad recaudadora”*. Con cita nuevamente a la mención de las bases éticas de la tributación.

**“La Biznaga”**<sup>25</sup> y **“Taverna Hnos.”**<sup>26</sup>, ambos de la pluma de Casás, donde reitera la doctrina expuesta en los dictámenes citados, en el caso, analizando el art. 81 de la ley 11.683, para concluir en la improcedencia de los intereses y actualización a cargo de la contribuyente y a favor del fisco en supuestos en los que éste ya contaba en sus arcas con tales ingresos, lo que le ocasionaría un perjuicio al contribuyente frente a la ausencia de perjuicio del fisco, y nuevamente con

---

<sup>24</sup> Dictamen de fecha 28/12/1984, del procurador fiscal José Augusto Lapierre en autos: “Arcana, Orazio s/ demanda de repetición objetos suntuarios” (CSJN, Fallos: 308:283).

<sup>25</sup> Dictamen de fecha 30/12/1986, del procurador fiscal José Osvaldo Casás en autos: “La Biznaga SAACIF y M. c/ Dirección General Impositiva s/ repetición de impuesto” (CSJN, Fallos: 310:714).

<sup>26</sup> Dictamen de fecha 30/12/1986, del procurador fiscal José Osvaldo Casás en autos: “Taverna Hnos. SA s/ denegación de repetición”.

fundamento en las bases éticas que gobiernan la tributación.

#### **IV.B. Doctrina expresada en sus obras y en la Carta de Derechos y Garantías del ILADT**

Finalmente, se encuentran la doctrina citada en sus obras, y en la redacción de la “Carta de derechos y garantías del contribuyente latinoamericano” del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) en la que él participó.

Al desarrollar este punto, más allá del relevamiento, comentaré brevemente el pensamiento de Casás en cada cita por la particularidad del abordaje en cada obra.

Año 2002, en el libro de su autoría “Derechos y garantías constitucionales del contribuyente”<sup>27</sup>. Al abordar la temática de la creación de los agentes de retención y percepción, y al desarrollar los “deberes tributarios y la reserva de ley”.

Casás sostiene que la denominación de “agentes de retención y de percepción” no resulta la más apropiada (en esto se enrola en la postura de Ramón Valdés Costa), ya que afirma que en realidad no actúan en nombre del fisco, sino que son reales sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria. Al respecto, reconoce que esta denominación tiene su origen en el MCTAL, y difiere de la empleada en otros países.

Seguidamente efectúa un análisis de los agentes de retención y percepción en el derecho tributario argentino a nivel nacional. Afirma que se ubican dentro de la categoría de los responsables solidarios no sustitutos, que se encuentran en una situación más rigurosa en la legislación respecto de los demás responsables por deuda ajena, puesto que no hay intimación previa al deudor contribuyente para que opere su responsabilidad, y están sujetos a mayores sanciones tanto en materia infraccional como penal, respecto de otros responsables.

Asimismo, se ocupa de efectuar una dura crítica del art. 22 de la ley 11.683 que dispone

la percepción en la fuente de los tributos, al establecer: “La percepción de los tributos se hará en la misma fuente cuando así lo establezcan las leyes impositivas y cuando la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, por considerarlo conveniente, disponga qué personas y en qué casos intervendrán como agentes de retención y/o percepción”. Así, con contundencia, marca las exigencias que deben respetarse en el establecimiento de los regímenes de retención y percepción: a) solamente pueden ser designados y regulados *in totum* por la ley (arts. 17 y 19, CN), cuestión que incluso fundamenta invocando el dictamen 24/79 de la DATJ de la DGI, y el fallo “Manuel Oliver”<sup>28</sup> de la Corte Suprema nacional, y en modo alguno puede quedar en manos del fisco en forma discrecional quiénes serán agentes de percepción o retención. Sostiene que nada lo justifica; b) postula la aplicación del principio de razonabilidad en dicha selección y regulación.

Y caracteriza a tales regímenes indicando que: “1. Importa responsabilidad solidaria sin beneficio de excusión; 2. Representa un gravoso cúmulo de deberes formales, incluso a menudo, el de interpretar la ley y determinar el gravamen, por delegación transestructural de cometidos propios del Fisco; 3. La tarea es generalmente una carga honoraria, para facilitar la recaudación; 4. En caso de error sobre la procedencia de retención o percepción, o en su cuantía, el mismo se traduce en una carga económica para el agente de retención o percepción, por reclamo del Fisco o del mismo contribuyente; y 5. Importa el riesgo eventual de afrontar severas sanciones infraccionales, e incluso, penales”<sup>29</sup>. Y categóricamente concluye: “el ejercicio por la Administración Fiscal de la facultad que le acuerda la Ley de Procedimiento Tributario para disponer qué personas y en qué casos intervendrán como agentes de retención y/o de percepción, debe apoyarse necesariamente en la previsión contenida en la ley de cada tributo que defina y acote los sujetos que puedan ser llamados a cumplir tal rol. En

<sup>27</sup> CASÁS, José O., *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente a partir del principio de reserva de ley tributaria*, Bs. As., AD-HOC, 2002.

<sup>28</sup> CSJN, Fallos: 275:89.

<sup>29</sup> CASÁS, José O., *Derechos...*, ob. cit., p. 618.

ausencia del apuntado requisito, la designación que pueda practicar la Administración Federal de Ingreso Públicos, contravendrá inexorablemente, el principio de 'reserva de ley' tributaria, ya que la ampliación de la esfera subjetiva en el polo pasivo de la relación jurídica obligacional, constituye un elemento estructural de todo gravamen"<sup>30</sup>.

Casás sostiene que respecto de la designación y actuación de los regímenes de recaudación no puede haber una habilitación genérica en la ley, ello no satisface el principio de reserva de ley tributaria.

Muy interesante crítica esboza también del decreto 618/97, al otorgar a la AFIP facultades que, como las referidas a los agentes de retención y percepción, constituyen verdaderas cargas públicas que requieren ley expresa.

Año 2006. Casás en su trabajo –ya citado– “Sobre el deber de contribuir al levantamiento de las cargas públicas. Los principios jurídicos y la justicia tributaria desde la del Estado y de los contribuyentes”, aborda el principio de libertad fiscal como límite al desborde de las funciones del establecimiento y recaudación de tributos. Así sostiene: “Es que, asumida la imperiosa necesidad de recaudar tributos –ya que sin tales recursos no podría subsistir el Estado como sociedad política organizada–, ello no debe conducir a olvidar el interés particular –e incluso público– de establecer límites a la potestad estatal de instituirlos, ya que los contribuyentes, en nuestras repúblicas o en los estados constitucionales, sociales y democráticos de derecho, han dejado de ser súbditos para convertirse en ciudadanos. En tales condiciones los derechos y garantías reconocidos a los habitantes de la Nación por la Ley Fundamental, en punto a la denominada libertad civil, vienen a representar en materia tributaria los cauces que no pueden ser desbordados o, si se quiere, los límites concretos que se convierten en un valladar infranqueable al ejercicio irrazonable del poder fiscal, ello así, dado que los derechos constitucionales son plenamente operativos y están garantizados por los

---

<sup>30</sup> Ibidem, p. 622.

tribunales judiciales”, y continúa: “la referida libertad fiscal, entendida esta como la facultad de rechazar cualquier pretensión pecuniaria del Estado a título de tributo que no satisfaga los requisitos y exigencias que dimanen del Estatuto Fundamental y que convertirían el pago que se reclame, en tales circunstancias, en exacción y despojo; conglomerado de principios y reglas que, ya en 1953, Luqui definiera, lúcidamente, como el Estatuto del contribuyente”.

Año 2010, en el libro de su autoría “La responsabilidad del Estado por actos de contenido tributario”<sup>31</sup>, efectúa un interesante desarrollo de la procedencia de la responsabilidad estatal frente a los casos de reintegro de pagos indebidos, asimetría de intereses en la devolución, entre otros.

Año 2014. En su libro “Carta de derechos del contribuyente latinoamericano”<sup>32</sup>, en especial, en los siguientes derechos que enumera: “Deben consagrarse intereses moratorios tanto en favor del Fisco como en favor de los contribuyentes y, de ser posible, en condiciones de paridad”; “Debe tener plena recepción, incluso legislativa, la responsabilidad del Estado por actos de contenido tributario”; “Como regla general la Administración debe tender a la determinación del tributo sobre base cierta y solamente con carácter excepcional podrá recurrir a la determinación sobre base presunta, en cuyo caso debe estar habilitada para ello por la ley, y al hacerlo fundadamente deberá describir los hechos que constituyen su soporte” y “En materia de deberes tributarios, es menester concretar la interdicción de la excesividad –entendida como una infracción concreta al principio de razonabilidad, que exige proporcionalidad entre los medios empleados y los fines perseguidos”.

---

<sup>31</sup> CASÁS, José O., *La responsabilidad del Estado por actos de contenido tributario*, Bs. As., AD-HOC, 2010.

<sup>32</sup> CASÁS, José O., *Carta de derechos del contribuyente latinoamericano*, Bs. As., AD-HOC, 2014.

Dado que dicha obra fue germen de la *Carta de derechos del contribuyente para los países miembros del ILADT*<sup>33</sup>, de la que Casás ha sido uno de los redactores (si bien él elaboró una redacción especial que motivó su libro), citaré al respecto la enumeración de los derechos que se relacionan con esta temática: “II.2. *Derechos derivados de derechos fundamentales de origen constitucional. II.2.1. Derivados del derecho a la igualdad y a la capacidad contributiva: 20) Derecho a que los ingresos a cuenta no se fijen en una cuantía que resulte desproporcionadamente elevada en relación con la cuota definitiva a exigir al contribuyente. Tales ingresos no deben tener la condición de pagos mínimos definitivos. Las devoluciones de los excesos de los ingresos a cuenta deben practicarse sin dilaciones y con los correspondientes intereses de demora a favor del contribuyente. Al mismo tiempo, los intereses de demora que se exijan estarán limitados temporalmente al período máximo de duración de los procedimientos tributarios o, de no estar fijado ese plazo máximo, al período de prescripción. No deben exigirse intereses de demora cuando el impago o el retraso en el ingreso se deban a causa de fuerza mayor. El cómputo debe suspenderse cuando la demora en los procedimientos no sea atribuible a los contribuyentes. 23) Derecho a la devolución de ingresos indebidos y de ingresos excesivos con el reconocimiento y pago de oficio de intereses en favor de los contribuyentes, en condiciones de paridad con los intereses o recargos moratorios que se establezcan en favor del Fisco por el atraso en el pago de tributos. Las resoluciones administrativas que anulen actos ilegales deberán declarar el derecho del contribuyente a la devolución de los ingresos efectuados, con el correspondiente interés de demora. 24) Derecho a la plena recepción, incluso legislativa, de la responsabilidad del Estado por normas o actos de contenido tributario. Este derecho, necesariamente incluirá, el derecho a que se pueda exigir a la Administración Tributaria, la correspondiente responsabilidad patrimonial, cuando su*

<sup>33</sup> La Carta puede consultarse en el sitio web del ILADT: [www.iladt.org](http://www.iladt.org)

*actuación genere un daño cualificado que el particular no tenga el deber de soportar”.*

#### **IV.C. Votos en el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires**

Como se adelantó, Casás desnuda su pensamiento en sus votos como ministro del TSJCABA. Así me referiré a cada uno de ellos.

“*Aranovich*”<sup>34</sup>. En su voto, Casás refiere a la inconstitucionalidad de los intereses en la repetición de tributos por la desigualdad en la alícuota, que no respeta siquiera la inflación. Resulta muy interesante la lectura de la crítica que efectúa a la aplicación del art. 280 del CPCCN por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en “*Alubia SA*”<sup>35</sup> y “*Klockmetal*”<sup>36</sup>, al denunciar que de ese modo el Tribunal no define una cuestión de tanta trascendencia en materia de repetición de impuestos como es la de los intereses. Así afirma: “*las razones que en términos de equidad obligan a inaplicar la Resolución N° 4.151/SHyF/2003, que fija para este tipo de supuestos (repetición de tributos indebidamente ingresados) una tasa de interés mensual del 0,50% que, para graficarlo más claramente, representa el 6% anual, en la medida en que los importes restituidos se ven en los hechos confiscados por el transcurso del tiempo, dado que la tasa de interés no enjuga ni siquiera la pérdida de poder adquisitivo de la moneda (...) El establecimiento de una tasa de interés moratorio en favor de los repitentes de ingresos ilegítimos que no compense siquiera la inflación es una forma de engrosar las arcas del Tesoro Público dejando de lado los principios fundamentales que inspiran lo que ha venido a denominarse como el Estatuto del Contribuyente*”.

Su postura indica que la reducida tasa de interés en la repetición tributaria fomenta prácticas indebidas de los fiscos a establecer regímenes de retención y percepción sin ley y en exceso de la obligación tributaria. Y que

<sup>34</sup> TSJCABA, “*Aranovich, Fernando Carlos c/ GCBA s/ repetición (art. 457 CCAYT) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido*”, 19/09/2017.

<sup>35</sup> CSJN, A. 612. XLIX., 04/11/2014.

<sup>36</sup> CSJN, K. 46. L., 04/11/2014.

una tasa que ni siquiera sigue la inflación, constituye una confiscación sin ley, un despojo. Su voto manifiesta: *“En este caso, la cuantía que se ingrese dependerá de los pagos a cuenta y no de la determinación exacta del tributo, generando la más de las veces saldos a favor de los sujetos pasivos cuyo poder adquisitivo se envilece como consecuencia de la pérdida del de la moneda. En otros términos, la prestación patrimonial coactiva no resultará de la norma emanada del órgano depositario de la voluntad general encargado de desplegar la acción legislativa y el poder de imposición —Parlamento, Congreso, Cortes Generales, Asamblea Nacional, Legislatura, etc.—, atendiendo al principio de reserva de ley en materia tributaria”* (cita dictamen *“La Biznaga”*). Toda su postulación encuentra apoyatura en la obligación tributaria como relación de igualdad.

En todo el desarrollo cita los dictámenes de la PGN mencionados *ut supra*, y también los de su pluma y firma como procurador en *“Obras Sanitarias de la Nación c/ Emilia Irma Frieboes de Bencich y Otro”*<sup>37</sup> y *“Obras Sanitarias de la Nación c/ Propietario Avda. Coronel Roca 1732”*<sup>38</sup>, afirmando que: *“en ambos pronunciamientos, la Corte Suprema de Justicia de la Nación receptó mi postura, agregando, como ya se viera, que la aplicación concurrente a ambos regímenes conduciría sin más a que se configurase una lesión constitucional al derecho de propiedad, tal como señala en el dictamen que antecede y por los fundamentos pertinentes se dan por reproducidos ‘brevitatis causae’, en especial en cuanto se afirma que la tasa de los intereses y la alícuota de los recargos de la Ley N° 20.324 fueron derogados por la Ley N° 21.281”*.

Su pensamiento luce diáfano: *“El establecimiento de una tasa de interés moratorio en favor de los repitentes de ingresos ilegítimos que no compense siquiera la inflación es una forma de engrosar las arcas del Tesoro Público dejando de lado los principios fundamentales que inspiran lo que*

*ha venido a denominarse como el Estatuto del Contribuyente, perfilado con lúcida inspiración y meridiana claridad conceptual por el profesor Juan Carlos Luqui”*.

En su voto efectúa un análisis minucioso -y digno de lectura- de todas las normas en juego en materia de repetición impositiva, y al respecto concluye: *“Nótese que mientras el crédito fiscal se encuentra resguardado, de alguna forma, de los efectos perniciosos de la desvalorización monetaria, el crédito del contribuyente está nominado en pesos, sin actualización y devenga un interés largamente inferior al cobrado por el Fisco y por el mercado”*.

Cita nuevamente sus dictámenes de la PGN. Así: *“Es que por tal vía se generan, por el efecto o impuesto inflacionario, recursos a favor del Erario Público que no califican dentro del concepto tradicional de tributo, pero que producen un empobrecimiento en el contribuyente y un enriquecimiento sin causa en el Fisco. Este tipo de situaciones me llevó a afirmar, en mi condición de Procurador Fiscal ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa: ‘La Biznaga S.A.A.C.I.F. y M. v. Dirección General Impositiva’ —Fallos: 310:714—, sentencia del 31 de marzo de 1987, frente a ciertas alquimias financieras y a la actualización de los créditos del Fisco y el mantenimiento en términos nominales de las acreencias de los contribuyentes que ‘Si la recaudación de los tributos pierde su fundamento esencialmente impositivo para convertirse en un fenómeno exclusivamente financiero generador de intereses y actualización sobre deudas inexistentes, ello importa una distorsión de las bases éticas del derecho de recaudar”*.

Es en esta causa, en cuyo voto se advierte el enorme rechazo y enojo que le generan los excesos en materia de recaudación, en especial los basados en la asimetría entre los contribuyentes y el Estado, al punto que advierte la gravedad de sus consecuencias: *“Estimo, sin embargo, que la total asimetría de tratamiento que se brinda en materia de intereses moratorios a los créditos del Fisco respecto de los créditos de los contribuyentes*

---

<sup>37</sup> CSJN, Fallos: 307:2053.

<sup>38</sup> CSJN, Fallos: 307:2070.

cuando prosperan sus reclamos de repetición de tributos pagados sin causa, favorecen las críticas de quienes se enrolan, particularmente en los EE. UU., en el ala extrema de la derecha del partido Republicano o se nuclean bajo la sigla del Tea Party, sumándose a ciertas corrientes doctrinales que se autodefinen como ‘anarco-capitalistas’ en su decisiva lucha contra los impuestos”<sup>39</sup>.

Relaciona los desbordes o excesos en la recaudación con un supuesto claro de responsabilidad del estado. Así afirma: “Además, no cabe dejar de lado la responsabilidad del Estado en sentido lato —en los términos y con el alcance dado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa: ‘Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado v. Provincia de Buenos Aires’ (Fallos: 308:2153), sentencia del 13 de noviembre de 1986— por la pérdida del poder adquisitivo de la moneda como consecuencia del proceso inflacionario, como sostiene el profesor Enrique G. Bulit Goñi al indicar que ‘la conducta o la inconducta del Estado, como creador de las normas y como parte de las relaciones jurídico tributarias que de ellas derivan, no puede ser un elemento indiferente cuando se trate de su enjuiciamiento’, justamente con cita del precedente referido (v. ‘¿Es enjuiciable la legitimidad global de los impuestos?’; La Información, Tomo LVII, ps. 73 y ss.). Más allá de que la doctrina tributaria más calificada de América, así como también la legislación de un importante número de países, propicie o establezca una estricta paridad en las tasas de los intereses moratorios aplicables tanto a favor del Fisco como de los contribuyentes, de lo que se trata aquí es, simplemente, de que no se llegue a un resultado totalmente disvalioso —v. doctrina del Tribunal cimero en la causa: ‘Claudia Graciela Saguir y Dib’ (Fallos: 302:1284), sentencia del 6 de noviembre de 1980— mediante una disminución sustantiva en términos de poder adquisitivo del importe restituido al repitente, con lo cual ganar el juicio se convierta en algo puramente simbólico”.

Finalmente merece cita textual el considerando 11, por la profundidad y fundamentación. Así, con cita al profesor emérito de la Universidad de Colonia, Klaus Tipke en su ensayo titulado “Moral tributaria del Estado” afirma: “El Estado, al cumplir sus obligaciones, debe comportarse como gerente del bien común y no como un moderno Leviatán. En un Estado de Derecho, el norte debe estar puesto en la Justicia. Ésta es la máxima exigencia que debe plantearse ese Ente Político y no puede ser desplazada por la conveniencia de ‘hacer caja’ —entre otras aspiraciones contrarias a su contenido esencial—. Es que, el interés puramente recaudatorio de contar con la mayor cantidad de recursos disponibles, retaceando las repeticiones, no se compadece con el ‘interés general’ ni con el ‘interés público’, ya que este último estriba en la estricta aplicación de la ley, sin alterar los principios fundamentales de justicia que la inspiran. Como señala Tipke, todo sistema jurídico justo requiere, también, de un sistema tributario fundado en principios adecuados a la realidad, coherentes y llevados hasta sus últimas consecuencias, por cuanto dicha construcción no puede elevarse en el vacío y deriva de principios éticos fundamentales (ob. cit., ps. 31). No puede perderse de vista que algunos valores esenciales del Estado de Derecho se ven desdibujados si se confiscan los créditos de los contribuyentes. Es que, frente a dicha situación, la tutela judicial efectiva en materia tributaria se evanesce, convirtiéndose en una mera declamación teórica, por cuanto: a) Si el contribuyente litiga y logra inhibir la ejecutoriedad de la pretensión fiscal, de todos modos, durante los dilatados plazos del procedimiento administrativo y del proceso judicial para hacer valer sus derechos, se verá tentado de ordinario, para conjurar accesorios exorbitantes, a allanarse ante los habituales regímenes de regularización que remiten total o parcialmente intereses y sanciones y brindan facilidades de pago, regímenes que siempre se anuncian como ‘el último’ pero que revisten ese carácter hasta el siguiente, decretados por todos los sujetos impositores de Argentina, esto es, la Nación, las Provincias e incluso los Municipios locales. Ello también le evitará

<sup>39</sup> Ver por más el extenso desarrollo que efectúa en la citada causa, considerandos 10 y 11 de su voto.

tener que provisionar contablemente los importes en el balance o consignarlos como pasivos contingentes con los perjuicios que se derivan para el crédito comercial y bancario. De esa forma, estará predispuesto a convalidar cualquier reclamo fiscal que le sea formulado en algún momento, más allá de que éste pueda resultar a todas luces irrazonable;

b) Si en cambio opta por pagar y repetir, deberá soportar de ordinario inspecciones de la Administración Tributaria, que no admite la posibilidad de su falibilidad, con la intención de producir ajustes para compensar los importes. Privado de su capital, deberá transitar un largo vía crucis al final del cual, si le dan la razón, habrá tenido acceso a la historia sobre los buenos motivos que tuvo para oponerse a un tributo que no debía, más que acceso a la justicia —v. con sentido crítico, las reflexiones del profesor Agustín Gordillo en 'Los amparos de los artículos 43 y 75, inciso 22 de la Constitución Nacional', ensayo en la obra colectiva *La Aplicación de los Tratados sobre Derechos Humanos por los Tribunales Locales*, 2ª edición, ps. 201 y ss., Capítulo X: 'Un día en la justicia', ps. 227 y ss., en especial p. 228, publicación especial 50 Aniversario – Declaración Universal de Derechos Humanos, Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo, C.E.L.S., Buenos Aires, 1998—, y su victoria será pírrica ya que a pesar de la privación ilegítima de su capital, la restitución se verá disminuida por una aguda inflación —que todos esperamos se corrija en el futuro—, a la cual se añadirán intereses puramente simbólicos —carácter, este último, incontestable, frente al incremento sustantivo que han experimentado los que tutelan las acreencias del Fisco—, y de los contribuyentes ha escrito una breve y clásica obra que puede servirnos de referencia para establecer las coordenadas respecto de cuál debe ser la conducta de los distintos actores en el ámbito tributario. cita a Tipke en su obra: "Moral tributaria del Estado".

En efecto, de la lectura de sus votos podrá extraerse su pensamiento, en parte adelantado a lo largo de sus obras. En los siguientes decisorios se referirá

principalmente a las retenciones bancarias y las problemáticas que ello presenta. Y al respecto destaca como eje central que, si bien los regímenes de retención y percepción aseguran la regular recaudación y generan un efecto analgésico en el contribuyente, no deben superar la cuantía de la obligación tributaria.

Asimismo, quiero destacar que muchas de las causas en las que Casás se expidió, fueron interpuestas como acciones de inconstitucionalidad (art. 113, 2º párr., Constitución de la CABA, y art. 17 y ss., ley 402), referidas a un control de constitucionalidad concentrado, y en general, la mayoría de los vocales del Tribunal Superior, dispuso su denegación por cuestiones formales. En cambio, lucen interesantes disidencias en el voto del Maestro que dejan nutrida doctrina respecto de los regímenes de retenciones y percepciones, y que además hacen prevalecer la tutela judicial efectiva por sobre las formas<sup>40</sup>.

**"SA Importadora y Exportadora de la Patagonia s/ queja por recurso de inconstitucionalidad"** (causa citada). Afirma que los regímenes de retención y percepción respecto de los contribuyentes del Convenio Multilateral que no respetan dicho convenio, excediendo el monto retenido a la obligación tributaria debida, lo violan, y conjuran contra una atribución adecuada de la base imponible. En ese marco introduce su criterio de la "materia retenible" que tiene, por la ley 23.548 —al exigir el cumplimiento del Convenio Multilateral— jerarquía constitucional (art. 75, inc. 2º, CN y jurisprudencia de la Corte Suprema nacional).

Reitera que la designación de los agentes de retención y percepción debe establecerse por ley formal. Afirma que por el principio irrestricto de la reserva de ley no puede haber una habilitación genérica, ni delegarse la

---

<sup>40</sup> Ver por más en este punto el excelente trabajo: SCHAFFRIK DE NUÑEZ, Fabiana H, "Cuando las formas importan", en revista digital *Pensar JUSBAIRES*, 28/08/2017, consultado en: <http://pensar.jusbaires.gob.ar/ver/nota/160>

creación de agentes de retención. Sostiene que constituye derecho tributario material tanto la sujeción pasiva como los pagos a cuenta. Asimismo, la ley debe cumplir también con el principio de razonabilidad.

Enseña que el límite de tales retenciones, percepciones o pagos a cuenta es la cuantía de la obligación tributaria debida. Así afirma: *“el establecimiento de cualquier ‘ante pago’ desproporcionado y abusivo importaría la creación ‘ex novo’, en la excedencia de una prestación pública coactiva distinta del impuesto mismo, regularmente instituido, con afectación al principio multiseccular de reserva de ley tributaria, desatendiendo el imperativo de que sólo cabe aprehender la capacidad contributiva ponderada en el presupuesto de hecho definido por el legislador al caracterizar la hipótesis de incidencia tributaria (en términos de tipicidad y taxatividad) y fijar la cuantía de la obligación resultante en este caso de la aplicación de la tarifa a la base imponible, elementos todos que actúan en el campo del derecho tributario sustantivo donde queda excluido todo margen de discrecionalidad de parte del Organismo Recaudador. Toda prestación pública que se exija sistemáticamente por la Administración Fiscal, por encima del monto del tributo definido por el legislador que, en definitiva, se adeude, perdiendo su fundamento esencialmente impositivo para convertirse en un fenómeno exclusivamente financiero a partir de deudas inexistentes, importa alterar las bases éticas y jurídicas del derecho de recaudar, transfigurando, por medio de artilugios técnicos propios de alquimistas, la contribución común exigida por la ley a todos los ciudadanos para el levantamiento de las cargas públicas, en un verdadero despojo (v. en lo pertinente doctrina desarrollada in re: “La Biznaga SAACIF y M. c/Dirección General Impositiva” -Fallos: 310:714-, Sent. del 31 de marzo de 1987)”*.

Afirma que los permanentes saldos a favor que exceden la obligación tributaria constituyen un despojo y violan el principio de ejemplaridad del estado: *“Desde otro ángulo, establecer retenciones que se apropian progresivamente del capital de trabajo del contribuyente al estar estimadas en términos*

*desproporcionados con la obligación fiscal definitiva generando permanentes saldos a favor del obligado tributario, importa, de parte del Fisco, incurrir en actos de despojo, desnaturalizando la sustancia técnica del apuntado régimen de pagos a cuenta, lo que debe ser revertido si se toma nota de las palabras de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en otro caso tributario, si bien diverso, en donde se señaló en la sentencia que se dirigía a remediar la incoherencia del actuar del Estado, cuando obraba ‘con lesión al principio de ejemplaridad que debe presidir sus actos’ (cfr. ‘Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado c/Provincia de Buenos Aires’, Fallos: 308:2153, Sent. del 13 de noviembre de 1986)”*.

Y desnuda la cruda realidad acerca de que la repetición de dichas sumas no soluciona el perjuicio que genera y es, además, tortuosa y mientras tanto viola el derecho de usar y disponer de la propiedad. Con enorme acierto jurídico –siguiendo en este punto la sugerencia ya volcada en el voto por el ministro Losada– afirma que estas retenciones en exceso y sin devolución constituyen un verdadero empréstito forzoso –sin perjuicio de su *nomen iuris*–, sin ley (viola el art. 75, incs. 4° y 7° de la CN). Y convierten al contribuyente en acreedor permanente. El que, por otra parte, tal como se desarrolló al tratar esta causa en la temática de la cláusula del comercio, afirma su violación conjuntamente con la igualdad cuando establece alícuotas mayores a los sujetos que realizan operaciones interjurisdiccionales.

En ese marco fustiga el no otorgamiento de certificados de no retención –como acontecía en el caso– como una medida “desafortunada”, ya que erige al contribuyente en acreedor permanente del fisco, y así, con sus infaltables citas bíblicas o literarias afirma: *“Vinieron también los publicanos a bautizarse, y le dijeron: ‘Maestro, ¿qué debemos hacer?’. Él les dijo: ‘No exijáis más de lo que os está fijado’ En el caso lo fija la ley. ‘Pretender acrecentar la obligación fiscal por conducto de retenciones desproporcionadas, importa, ni más ni menos, que reclamar del contribuyente –acreedor de los saldos a favor en el impuesto a los ingresos brutos conformados por el*

*propio Fisco— que siga sufriendo retenciones a favor del Estado —en este caso, el verdadero deudor tributario—, lo cual, por irrazonable, me recuerda los versos de una canción de María Elena Walsh: ‘El Reino del Revés’, los que bien podrían reescribirse, usando como inspiración el presente caso: ‘Me dijeron que en el Reino del Revés el contribuyente paga una y otra vez, ya que el Fisco no comprende y cree que dos y dos son tres’”* (lo subrayado es del presente).

Postula la responsabilidad de los funcionarios frente al exceso.

*“Barilati, Juan Ignacio c/ GCBA s/ ADI”<sup>41</sup>. En esta causa se efectúa el planteo de una acción de inconstitucionalidad contra el SIRCRESB: “que establecen una apropiación por parte del Gobierno de la Ciudad, de un determinado porcentaje de cada depósito en pesos o en moneda extranjera, que los contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos, efectúen en cuentas en instituciones bancarias que revistan calidad de contribuyentes de la ciudad de Buenos Aires” y, “funciona como un nuevo impuesto que se imputa al pago de los anticipos sobre ingresos brutos” que por ser creado “por simples resoluciones administrativas resulta manifiestamente inconstitucional en su confrontación con el secular principio de reserva de ley (art. 51 Constitución de la Ciudad y 17 de la Constitución nacional)”, y “vulnera el principio aludido en la medida de que la designación de los agentes de retención o percepción sólo puede realizarla el legislador”, y finalmente “violenta el principio de razonabilidad de las leyes y describe diversas situaciones que considera ejemplificadoras de tal transgresión” y que, además “el SIRCRESB, aunque contara con sanción legislativa, contraviene a la ley de Coparticipación federal tributaria 23.548, régimen al cual la Ciudad se adhirió expresamente por ley 4, que prohíbe a los fiscos locales establecer impuestos análogos a los tributos nacionales coparticipados (art. 9, inc. 9 ley 23.548)”.*

---

<sup>41</sup> TSJ CABA, “Barilati, Juan Ignacio c/ GCBA s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 26/03/2009.

Casás, en su voto en disidencia —ya que la mayoría la declara inadmisibile—, concede la acción, en especial por “la alegada violación al sistema de coparticipación consagrado por la ley n° 23.548, creo oportuno señalar que dicho régimen, instituido mediante el mecanismo de ley-convenio, ha adquirido rango constitucional a partir de su consagración explícita en el art. 75, inc. 2 de la Ley Fundamental, y que conforme lo ha señalado la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, in re: ‘El Cóndor Empresa de Transportes S.A. v. Provincia de Buenos Aires’, sentencia del 7 de diciembre de 2001 (Fallos: 324:4226 —cfr. consid. 8—), la afectación de dicho régimen involucra, en principio, una cuestión constitucional (v. en igual sentido: Fallos: 327:1034, 1051, 1083, 1108; 1473; 328:3340, entre muchos otros). A ello cabe añadir que la prohibición de instituir impuestos locales análogos, que contempla el art. 9, inc. b) de la Ley de Coparticipación Provincial en Impuestos Nacionales a que adhiera la Ciudad mediante la ley n° 4, no requiere absoluta identidad de las hipótesis de incidencia tributaria, tal cual lo ha pregonado el Alto Tribunal desde la causa: ‘Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado v. Provincia de Buenos Aires’ (Fallos: 308:2153), sentencia del 13 de noviembre de 1986, en donde se tuvo por operada la superposición tributaria entre el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (local), como consecuencia de alterarse la matriz técnica de este tributo, y el Impuesto a las Ganancias (nacional) —v. en igual sentido: Fallos: 321:2501; 328:4198, entre otros—. (por violación a la LCI art. 75 inc. 2 CN y CSJN ‘El Cóndor’ 2001 y ‘Aerolíneas Argentinas’ 1986 por la analogía)”.

*“Barilati, Juan Ignacio c/ GCBA s/ ADI”<sup>42</sup>, es el caso que el accionante vuelve a intentar el planteo, que nuevamente es denegado por la mayoría, si bien Casás mantiene su criterio en disidencia pese a dejar reserva que: “A ello no obsta que la alegada violación al sistema de coparticipación —régimen instituido mediante*

---

<sup>42</sup> TSJ CABA, “Barilati, Juan Ignacio c/ GCBA s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 29/07/2009.

el mecanismo de ley-convenio—, haya perdido naturaleza federal como consecuencia de la modificación de la doctrina que había venido sosteniendo hasta el presente la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a partir de lo resuelto en la causa: ‘Papel Misionero S.A.I.F.C. c/ Misiones, Provincia de s/ acción declarativa’, registro de la C.S.J.N., letra “P”, n° 582, Libro XXXIX— sentencia del 5 de mayo de 2009 (v. considerando 3° la LCI ha perdido naturaleza federal)”.

“**Asociación Argentina de Compañías de seguros (AACS) c. BCBA**”<sup>43</sup>. En esta causa se promueve una acción declarativa de inconstitucionalidad contra una resolución general de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos de la Ciudad (AGIP), que establecía un sistema de “Riesgo Fiscal” para los contribuyentes responsables del impuesto sobre los ingresos brutos.

Al resolver en disidencia, Casás, en primer lugar, reitera la necesidad del cumplimiento del principio de reserva de ley para el establecimiento de estas exigencias, si bien en el caso considera que no se logra fundamentarlo (cita la doctrina de su autoría expuesta en su libro “Derechos y garantías del contribuyente” —ya expuesta en el presente— y el decisorio de la Corte nacional “Manuel Oliver”, reitera que se requiere ley y que no puede suplirse por una habilitación genérica) *obiter dictum* incorpora aspectos más que interesantes a la hora de poner en jaque este tipo de normas que implican un verdadero exceso en la recaudación tributaria en efecto, sostiene que debe analizarse si se configura el delito de exacción ilegal (art. 266 del Cód. Penal) el que sostiene, se configura por la “arbitrariedad de la demanda” al exceder el monto de la contribución. Así afirma: “*me permito efectuar algunas consideraciones particulares, todas ellas formuladas obiter dicta: En primer término, si la situación se verifica en el campo de los hechos concretamente respecto a alguno o algunos contribuyentes de modo sistemático y deliberado, y no se atendieran prestamente*

*sus reclamos desapoderándolos de su capital de trabajo, dicha conducta bien podría resultar subsumible en el Código Penal, Libro Segundo: ‘De los delitos’, Título XI: ‘Delitos contra la Administración Pública’, Capítulo IX: ‘Exacciones ilegales’, en tanto el art. 266 de tal plexo dispone: ‘Será reprimido con prisión de uno a cuatro años e inhabilitación especial de uno a cinco años, el funcionario público que, abusando de su cargo, solicitare, exigiere o hiciere pagar o entregar indebidamente, por sí o por interpuesta persona, una contribución, un derecho o una dádiva o cobrase mayores derechos que los que corresponden’. Es que, las exacciones ilegales pueden ser resultado de la acción y efecto de exigir impuestos por encima del derecho que el Estado tiene de cobrarlos, y se personaliza en el funcionario que sobreactúa su cometido recaudador por encima de lo que dispone la ley, incrementando en las arcas del Tesoro Público los ingresos a costa de aportaciones económicas en exceso de los ciudadanos, por una actividad administrativa que directa o indirectamente afecta singularmente a los mismos, lo que se traduce en una avaricia institucional de quien experimenta el encantamiento de recaudar sin límites en perjuicio de los contribuyentes particulares. La figura tiende a abarcar un reclamo ‘indebido’, no solo cuando proviene de un funcionario no autorizado a realizarlo, sino también de la ‘arbitrariedad de la demanda’; esto es, cuando el agente, a sabiendas, reclama lo que no se debe o excede holgadamente las previsiones de la contribución establecida por la ley, más aún, cuando el sistema de recupero de las sumas pagadas sin causa o en demasía podría resultar tardío o insuficiente, con una tasa de interés del 6% anual que ni siquiera cubre mínimamente la pérdida de poder adquisitivo de la moneda”.*

Este punto del voto es de vital importancia en el pensamiento de Casás, porque a partir de este decisorio, cuestiona de los regímenes de retención y percepción con sumas acumuladas sin devolución, la exigencia del reconocimiento de una tasa de interés a favor del contribuyente que vaya de la mano de la inflación.

<sup>43</sup> TSJCABA, “Asociación Argentina de Compañías de Seguros (‘AACS’) c/ GCBA s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 27/08/2014.

Finalmente, expone con brillantez un camino que debería seguirse en estos casos en base al derecho de toda persona de petionar ante las autoridades (art. 14, CN) en el caso como control del sector público de la Ciudad *“indagar, en términos de resultados, la suma total por ingreso de retenciones, percepciones y anticipos del ISIB, confrontándola con las obligaciones tributarias efectivamente devengadas por los contribuyentes”*. Así vota: *“si el comportamiento del Fisco condujera a resultados distorsionados con relación a la comunidad de contribuyentes generando abultados y sistemáticos saldos a su favor como consecuencia de los regímenes de retención y percepción, los sujetos pasivos se encontrarían habilitados, en un todo de acuerdo por lo dispuesto por el art. 14 de la Constitución Nacional y el Derecho Internacional de Derechos Humanos, a requerir de la Legislatura —en ejercicio del derecho de petionar a las autoridades— que incluya dentro del Plan Anual de la Auditoría General de la Ciudad, el indagar, en términos de resultados, la suma total por ingreso de retenciones, percepciones y anticipos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, confrontándola con las obligaciones tributarias efectivamente devengadas por los contribuyentes, todo ello con sustento en los cometidos asignados a dicho ente por la ley n° 70 de Control del Sector Público de la Ciudad —económico, financiero, patrimonial, de gestión y de legalidad— que se extiende, incluso a los organismos descentralizados o, lo que podría verse reforzado mediante un examen especial a pedido de la Legislatura (art. 136, inc. g) del respectivo plexo legal”*.

Reitera su doctrina expuesta en su voto en la causa *“Importadora Exportadora”*, la exigencia del principio de razonabilidad como escrutinio entre los medios empleados y los fines perseguidos en el establecimiento de estos mecanismos por parte del fisco, y el rechazo de criterios presuntivos que se aparten de la obligación tributaria, con cita a las causas de la Corte Nacional *“Mera, Miguel Ángel”*<sup>44</sup> y

*“Hermitage”*<sup>45</sup>. En efecto: *“En este orden de ideas adquiere un valor relevante la doctrina sentada por el Alto Tribunal in re: ‘Mera, Miguel Ángel (TF 27.870-I) c/ DGI’, registro de dicho Estrado: Letra: M, N°: 1328, Libro: XLVII, sentencia del 19 de marzo de 2014, cuando se pronunció por la inconstitucionalidad de la aplicación en el caso del art. 2° de la ley n° 23.545, conocida como ‘ley antievasión’, a resultas de la cual se impugnaron gastos deducidos por el contribuyente por compras efectuadas a sus proveedores por sumas superiores a mil pesos, sin bancarización, así como los créditos fiscales respectivos contenidos en las facturas. En el caso reseñado estaba acreditado, sin márgenes de duda, la veracidad de las respectivas operaciones y para así decidir se tomó en consideración el precedente en que también se afirmó la exigencia de razonabilidad, demandando la no aplicación de ciertas normas a partir de un uso inteligente, concreto y racional que limite su alcance, sustrayéndolas de aquellos casos en que no existan circunstancias especiales que lo justifiquen (in re: ‘Hermitage S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional–Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos –título 5– Ley n° 25.063’, —Fallos: 333:993—, sentencia del 15 de junio de 2010), causa en que se debatía la constitucionalidad del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, en la cual el pronunciamiento fue estimatorio de los agravios constitucionales llevados ante dicho Estrado, al no tomar en cuenta el Fisco los pasivos de los sujetos alcanzados por la norma y desatender la existencia de utilidades efectivas”*.

Pese a sus aportes *obiter dicta*, se suma esta vez al rechazo de la acción en razón de su generalidad y debilidad argumentativa concreta, no resulta formalmente admisible en los términos del art. 113, inc. 2°, de la Constitución de CABA.

---

<sup>44</sup> CSJN, M. 1328. XLVII., 19/03/2014.

---

<sup>45</sup> CSJN, Fallos: 333:993.

**“Minera IRL Patagonia SA c/ GCBA s/ amparo”<sup>46</sup>**. En esta causa la actora solicitaba la inmediata exclusión de todos los regímenes de retención y percepción instituidos por la CABA, mediante los cuales se habían generado saldos a favor recurrentes, crecientes, y que no podrían ser absorbidos o compensados en el futuro, y el cese de las retenciones de anticipos del impuesto sobre los ingresos brutos practicadas por medio del SIRCREB<sup>47</sup>.

En su voto, Casás introduce una cuestión novedosa en esta causa no expuesta en los anteriores. En efecto, sostiene, más allá del *nomen iuris* (dando siempre prevalencia a la sustancia), que constituye un verdadero impuesto a las acreditaciones bancarias y así viola la ley 23.548, que prohíbe la analogía, en el caso se advierte respecto del impuesto a los débitos y créditos vigente a nivel nacional.

Aparece su infaltable cita literaria y la explicación por el absurdo: *“Tratando de seguir idéntica línea de razonamiento podría sostenerse, incluso con mayor certeza, que el Estado al percibir una tasa por la expedición de la partida de nacimiento de una persona, podría cobrar simultáneamente de modo anticipado otro importe equivalente por la emisión de futuro de la partida de defunción, ya que en este caso no estamos en presencia de un juicio probabilístico sino de una apreciación irrefutable. Recuérdese en tal sentido, la frase contenida en una carta remitida a un amigo por Benjamin Franklin, reflexionó: ‘Nuestra Constitución está en vigencia, todo parece indicar que durará, pero lo único cierto es la muerte y los impuestos’”*.

Reitera que este tipo de regímenes de retención bancaria constituyen verdaderas exacciones ilegales, que se apartan de las bases éticas de la tributación y que ostentan la naturaleza de empréstito forzoso (sin ley).

Efectúa una cierta y triste reflexión acerca de la repetición tributaria que indica el sentimiento de temor a repetir en el contribuyente. Así fundamenta: *“en algunos países, los contribuyentes rara vez articulan acciones de responsabilidad contra el Estado y se autocensuran, por cuanto cualquier planteo en tal sentido puede obrar como un disparador de represalias, traducidas en ajustes impositivos e, incluso, en severas multas”*, para agregar: *“piénsese que un simple reclamo de repetición de pagos indebidos suscita, de ordinario, la verificación de la situación fiscal del obligado por todos los períodos o ejercicios no prescriptos”*.

Profundiza la condena a la asimetría de intereses frente a la devolución lo que implica un “demérito económico”.

Deja en claro su pensamiento acerca del apartamiento que efectúan estos regímenes del hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, afirmando que se exige en base a un acto administrativo sin ley. Así sostiene: *“Es mi parecer que, frente a los extremos acreditados en autos (depósitos en cuentas bancarias que no responden a rubros alcanzados por el impuesto en cuestión, de lo que resulta la generación de un permanente saldo a favor del contribuyente que no logra ser absorbido por deudas en el mismo gravamen para anticipos sucesivos), se evidencia un avance injustificado del GCBA sobre el principio de reserva de ley en materia tributaria, consagrado en el art. 51 de la Constitución de la Ciudad —en sintonía con lo dispuesto por la Constitución Nacional, arts. 4°, 17, 19, 52, 75 incs. 1°, 2° y 3°, 76, 99 inc. 3°—. En efecto, la aplicación en la especie del régimen de retención cuestionado se traduce en el ingreso de recursos al erario público con sustento único en la pretendida verificación de un hecho diferente del previsto por el legislador como hecho imponible del gravamen, el que genera el pago a cuenta, sin razonable vinculación con el presupuesto de hecho que pretende ser captado en la propia fuente. Se sustenta el ingreso público, de tal manera, en la verificación de una hipótesis de incidencia novedosa, no prevista como tal en la ley formal y mediante la que, sin embargo, se asegura parte del financiamiento del*

<sup>46</sup> TSJCABA, “Minera IRL Patagonia SA c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, 12/11/2014.

<sup>47</sup> No me detendré en el desarrollo de los pormenores de la causa y sobre sentencia dictada por la Cámara en lo Contencioso Administrativo, ya que escapa al objeto del presente si bien resulta interesante si el lector desea profundizar.

*Estado local a través del adelanto de sumas, en concepto de aportes a cuenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Esta detracción se practica por hechos que no se corresponden con la matriz con que legalmente se ha diseñado el hecho imponible previsto en el Código Fiscal de la Ciudad para el apuntado gravamen (conf. art. 170 del Código Fiscal, t.o. para el año 2014, y los correlativos correspondientes a los textos ordenados para años anteriores que registraron idéntica redacción). De tal modo, se produce la inobservancia, en el caso, de la directiva constitucional que ordena satisfacer el “principio de reserva de ley” como límite formal al poder de imposición, toda vez que la fuente en la que se pretende justificar dicha recaudación, mediante un presupuesto de hecho totalmente desvinculado de la causa del Impuesto sobre los Ingresos Brutos se pretende respaldar normativamente con el lábil sustento de la mentada resolución”.*

Fundamenta el Maestro que, en definitiva, se trata de otro hecho imponible establecido sin ley, por lo que además infringe el principio de reserva de ley tributaria.

*“Trata de generar recursos al erario, aunque sea de modo no definitivo, especulando con la erosión del poder adquisitivo de la restitución que mucho tiempo después pudiera llegar a practicarse, respecto de los pocos contribuyentes que persuadidos de sus derechos no se inhiban —frente a los riesgos que de ello pudiera derivarse— de efectuar el pertinente reclamo, ni bien se compare la exigua tasa de interés del 6% —que debiera ser retribución pura, sobre un capital incólume—, por la indisponibilidad de los recursos por parte del contribuyente, confrontándola con la evolución que marca la pérdida del valor adquisitivo de la moneda según reconocimiento expreso y público del propio Estado Local”. Con cita a todos los países y normas que establecen la igualdad de intereses en materia tributaria a lo que suma también dictámenes de la PGN (ya citados en el presente).*

Afirma que la retención bancaria constituye un tributo adicional encubierto (con cita a la causa “Ventura”<sup>48</sup>).

*Obiter dictum* postula la exigencia del principio de reserva de ley en la selección y establecimiento de los agentes de retención y/o percepción, exigencia que, destaca, se cumpla en todas las normas que regulaban tales sujetos incluso en sus orígenes, sin embargo, en la actualidad advierte al respecto un retroceso al ser fijadas administrativamente y se explaya en fundamentar la actual “degradación institucional” al respecto. Afirma: “se hace necesario un muy prudente ejercicio de la facultad de designación de agentes de retención y percepción en tanto se la pretenda fundar en una habilitación genérica otorgada a la Administración General de Ingresos Públicos. En tal sentido, formulé esta advertencia, antes de ahora, en mi voto recaído en la causa ‘Asociación Argentina de Compañía de Seguros (‘AACS’) c/ GCBA s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”.

Reitera su consideración respecto a que la función recaudatoria es un cometido público estatal y de esta forma se terceriza a la comunidad toda.

Si bien en el marco de una sentencia ordenatoria al Gobierno de la Ciudad para dar solución efectiva a esta problemática al resolver, no admite la sentencia de Cámara con una prohibición *sine die* de retener.

**“Oliveto Lago, Paula Mariana y otro c/ GCBA s/ ADI”<sup>49</sup>.** En el caso se cuestionaba, a través de una acción de inconstitucionalidad, el régimen de retención de servicios *on line* películas, TV y otros. Si bien su voto se suma al mayoritario declarando la inadmisibilidad de la acción por ausencia argumentativa, reitera su postura acerca de la necesidad de reserva de ley, lo que no se fundamentó para Casás en el caso, y agrega que: “bien pudieron argumentar en el sentido de que el régimen de retención impugnado **importa un**

---

<sup>48</sup> CSJN, Fallos: 294:152.

<sup>49</sup> TSJCABA, “Oliveto Lago, Paula Mariana y otro c/ GCBA s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 26/11/2014.

**apartamento por la Ciudad del perfil del Impuesto sobre los Ingresos Brutos tal como se encuentra definido en el art. 9°, inc. b, numeral 1, de la ley n° 23.548 de Coparticipación Provincial en Impuestos Nacionales**, en especial en cuanto allí se establecen **pautas relacionadas con el sustento territorial** de la respectiva hipótesis de incidencia del gravamen, así como con relación a los momentos de vinculación y atribución de la misma; o bien desplegar razones que tuvieran apoyatura en el carácter de pago único y definitivo que a la retención en la fuente cuestionada le asigna el propio art. 6° de la resolución objetada, lo que permitiría sostener que **quita al régimen la característica condición de consistir en un pago a cuenta del impuesto que, en definitiva, el contribuyente deba abonar, para transformarlo en un mecanismo de lisa y llana determinación e ingreso del gravamen**" (lo subrayado es del presente).

"Gutiérrez Delia, Magdalena y otros c/ GCBA s/ amparo"<sup>50</sup>. En el caso se postulaba la inconstitucionalidad de las resoluciones SIRCREB por conculcar los derechos de propiedad, reserva de ley y de razonabilidad de las leyes. Casás concede el recurso de inconstitucionalidad en disidencia, y en su voto sostiene: "los diferentes principios constitucionales que constituyen el Estatuto de Derechos y Garantías del Contribuyente deberían incidir en el diseño y aplicación de los distintos regímenes de retención y percepción". Reitera todo su pensamiento acerca de los regímenes de retención y percepción expuestos en sus votos de los decisorios anteriormente expuestos.

Y efectúa, a la manera de una sentencia ordenatoria, la siguiente sugerencia y recomendación: "corresponderá que los jueces de la sala I, previa audiencia de los actores y de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos, definan cómo se implementará en la práctica el mandato contenido en esta sentencia (...) Y es que no se trata de que existan mecanismos correctores,

ex post, de los efectos de la realización de una retención ilegítima —sea mediante su aplicación al pago del impuesto sobre los ingresos brutos que se deba por el ejercicio de otra actividad o una rápida devolución— sino de que aquella, directamente y en tanto afectación del derecho de propiedad del retenido, no suceda".

#### V. Epílogo con la pluma y pensamiento del Maestro que lo dice todo

"El Estado, al cumplir sus obligaciones, debe comportarse como gerente del bien común y no como un moderno Leviatán. En un Estado de Derecho, el norte debe estar puesto en la Justicia. Ésta es la máxima exigencia que debe plantearse ese Ente Político y no puede ser desplazada por la conveniencia de 'hacer caja' —entre otras aspiraciones contrarias a su contenido esencial—. Es que, el interés puramente recaudatorio de contar con la mayor cantidad de recursos disponibles, retaceando las repeticiones, no se compadece con el 'interés general' ni con el 'interés público', ya que este último estriba en la estricta aplicación de la ley, sin alterar los principios fundamentales de justicia que la inspiran. Como señala Tipke, todo sistema jurídico justo requiere, también, de un sistema tributario fundado en principios adecuados a la realidad, coherentes y llevados hasta sus últimas consecuencias, por cuanto dicha construcción no puede elevarse en el vacío y deriva de principios éticos fundamentales"<sup>51</sup>.

Resulta deseable que se encuentre una solución definitiva a la problemática de las retenciones bancarias provinciales en general sin ley, sin obligación tributaria al excederla, en violación a la ley de coparticipación y sin que se respete la tutela judicial efectiva ni el proceso equitativo para asegurar la inmediata devolución de lo que excede la carga tributaria y que garantice una reparación integral y que la sentencia se cumpla. Es inadmisibles que el propio Estado no se someta al bloque constitucional y a la ley por el principio de buena fe y la vigencia de la república.

<sup>50</sup> TSJCABA, "Gutiérrez Delia, Magdalena y otros c/ GCBA s/ acción meramente declarativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido", 27/06/2018.

<sup>51</sup> Voto de Casás en la citada causa "Aranovich, Fernando Carlos", del TSJCABA de fecha 19/09/2017.

## EL ASPECTO TEMPORAL DEL HECHO IMPONIBLE Y LA EXIGIBILIDAD DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. ¿CUÁNDO OPERA EL FUERO DE ATRACCIÓN DE LA LEY DE CONCURSOS Y QUIEBRAS?

Anahí F. Pérez y Juan J. Albornoz

### I. Introducción

En este trabajo examinaremos una cuestión de orden teórico, pero con claras consecuencias prácticas según la solución que se adopte. Como se desprende ya del título, el análisis involucra tanto el aspecto temporal del presupuesto de hecho en el impuesto al valor agregado como su forma de liquidación y, a su vez, el alcance del término “causa o título anterior a la presentación” que trae la ley de concursos y quiebras como requisito para la verificación de los créditos.

Para circunscribirlo al método de casos, si una empresa dedicada a la comercialización de artefactos eléctricos solicita la apertura del concurso preventivo a mediados de mes, ¿qué tratamiento corresponde otorgarle a las ventas que se produjeron durante esos primeros quince días, pero que recién serán liquidadas al mes siguiente? En otras palabras, ¿rige el fuero de atracción para esas operaciones?

En cuanto a la conducta seguida por el Fisco, en la práctica suelen observarse contradicciones. ¿Cuáles? Pues encontramos casos en que el organismo les otorga el tratamiento de créditos post concursales (y ante su falta de pago inicia ejecución fiscal en otro fuero) a todas las ventas realizadas en ese período mensual, sin distinguir fecha de corte alguna, lo que ha dado lugar a que los ejecutados opongan la excepción de incompetencia, pero también existe la contracara, es decir, cuando acude al fuero de atracción bajo el argumento de diferenciar, por un lado, la causa de dicha acreencia (que sostiene que es anterior conforme el art. 32 de

la LCQ<sup>1</sup>), y por el otro, el vencimiento del plazo para su pago (que es posterior).

Como se desprende del planteo, establecer si se trata de un crédito de “causa o título anterior” exigirá determinar el aspecto temporal del impuesto y deslindarlo de su faz liquidatoria<sup>2</sup>, así como diferenciar el vencimiento del pago de la obligación —que habilita al Fisco a ejecutarla— de la posibilidad de verificarla aún sin ser exigible. No puede pasarse por alto que una respuesta lineal (que sólo contemple el debate teórico respecto del aspecto temporal o del nacimiento de la obligación tributaria) podría dejar aristas sin contestar ya que, aún calificando de instantáneo al hecho imponible del IVA<sup>3</sup>, su liquidación será mensual y ello implicará que no sea “exigible” hasta entonces. Ahora bien, ¿la ley de concursos exige tal requisito, esto es, que se trate de una deuda líquida o exigible<sup>4</sup>. El art. 32, cuando menciona “causa o título

<sup>1</sup> Que, en lo que aquí interesa, dispone: “*Solicitud de verificación. Todos los acreedores por causa o título anterior a la presentación y sus garantes, deben formular al síndico el pedido de verificación de sus créditos, indicando monto, causa y privilegios (...)* El pedido de verificación produce los efectos de la demanda judicial, interrumpe la prescripción e impide la caducidad del derecho y de la instancia.”

<sup>2</sup> Lo cual ya conlleva tomar una postura, que no es unánime, respecto del momento en que se verifica la hipótesis de incidencia de este tributo y cuándo nace la obligación tributaria.

<sup>3</sup> Cuestión que, veremos, algunos autores critican.

<sup>4</sup> Un debate similar se presenta cuando el hecho es anterior pero la determinación de oficio posterior y sin embargo se ha dicho al respecto que el hecho de que no pueda el fisco promover juicio de ejecución fiscal no obstaría a que se presente a verificar el crédito respectivo, pudiendo en todo caso realizar una “determinación provisoria” con la que pueda insinuar el crédito.

anterior a la presentación”, ¿qué alcance tiene? ¿Le impide verificar en los casos de hechos imponibles producidos con anterioridad? Obsérvese que incluso para quienes afirman que cada hecho imponible ya se produjo y que lo que es posterior es el devengo (entendido en este caso, no con la acepción que le da Sainz de Bujanda, sino como un modo de liquidación mensual que facilita el aglutinamiento de hechos imponibles) la respuesta podría variar según se dé relevancia a la configuración de la hipótesis de incidencia o al método de sustracción que finalmente arroja el monto a pagar.

## II. El factor tiempo

### II.A. El factor tiempo en términos teóricos, con especial referencia a la doctrina clásica

Conocida es la importancia del “factor tiempo en la génesis de las obligaciones tributarias”<sup>5</sup>, es decir, determinar el momento en que se configura el hecho imponible y nace la obligación tributaria (aún cuando esta se sujete a un plazo para su cumplimiento) es fundamental para varias cuestiones, entre ellas, Sainz de Bujanda identifica cuatro problemas principales: 1º La estructura temporal del hecho imponible; 2º El momento de nacimiento de la obligación tributaria; 3º El momento de exigibilidad de la prestación tributaria, y 4º La ley aplicable para la determinación del origen de la obligación<sup>6</sup>.

Con relación al primer problema, ¿qué estructura temporal puede ofrecer el hecho imponible? El estudio de este aspecto es el que permite clasificar a los tributos en instantáneos o periódicos. Los primeros son aquellos que se producen y se agotan, por su propia naturaleza, en un momento

---

<sup>5</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando, “El nacimiento de la obligación tributaria. Análisis jurídico del hecho imponible,” en *Temas de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Editorial: Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas, colección, Colección temas de Derecho Tributario, 1968, p.280.

<sup>6</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando, “Concepto del Hecho Imponible” en *Hacienda y Derecho (Fragmentos)*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2015, p. 412.

determinado y exacto, en tanto los segundos se prolongan a lo largo del tiempo y la ley los segmenta en períodos a fin de establecer cuándo se tiene por realizado el hecho imponible. Cada vez que se produce un presupuesto instantáneo surge una obligación tributaria autónoma a diferencia de lo que sucede con las de duración prolongada en las que recién transcurrido el período se configura el hecho imponible y nace la obligación tributaria<sup>7</sup>. Araujo Falcao nos recuerda la importancia de esta distinción, que excede lo meramente académico y se adentra en la solución de problemas prácticos o concretos<sup>8</sup>. En lo que hace al segundo problema, Sainz de Bujanda se introduce en los efectos que la dimensión temporal del hecho imponible tiene en relación con el momento de nacimiento de la obligación tributaria y, en el caso de los tributos periódicos, en el método que permita asociar un efecto necesariamente instantáneo (el nacimiento de la obligación tributaria) a un hecho que tiene una prolongada duración. Será entonces la norma, nos dice el español, la que fije el momento en que la obligación nace. Cabe señalar que Cortés Domínguez no coincide en este punto con el autor ya que entiende que la norma (el artículo 28 de la LGT que están analizando) no “ordena” que la obligación nazca cuando se realice el hecho imponible, sino que su sentido es que “*del hecho imponible se origina la obligación tributaria. El cuándo no está previsto en la norma*”<sup>9</sup>. Para Ataliba, la función más importante del aspecto temporal es la que hace referencia “*al momento en que se reputa*

---

<sup>7</sup> El autor menciona también aquellos casos en los que el período impositivo no sirve para fraccionar temporalmente un hecho imponible duradero (SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *ob.cit.*, en nota al pie 5, p. 303).

<sup>8</sup> ARAUJO FALCAO, Amilcar, *El hecho generador de la obligación tributaria*, Buenos Aires, Depalma, 1964.pp.99-101.

<sup>9</sup> CORTÉS DOMINGUEZ, Matías, *Ordenamiento Tributario Español*, Madrid, Tecnos, 1968, p 317. Más adelante, el autor se refiere a la liquidación y al art. 126 de la LGT y señala que el sentido de la ley parece ser el de que no basta con la realización del hecho imponible “*es necesario algo más: la liquidación del tributo*” (p.322).

*ocurrido el hecho imponible (es, pues, nacida la obligación tributaria)*<sup>10</sup>.

Será trascendente a los fines de este trabajo, detenernos en el análisis que Sainz de Bujanda hace del tercer problema, el referido a la exigibilidad de la prestación tributaria ya que el mero nacimiento de la obligación no siempre la vuelve exigible, lo que supone que el acreedor no podrá ejercer su pretensión de cobro en ese momento. Este distanciamiento entre devengo (nacimiento de la obligación<sup>11</sup>) y exigibilidad es perfectamente posible, sostiene el madrileño, “*por obra exclusiva de la ley en las obligaciones que nacen y se rigen ex lege*”<sup>12</sup>.

A diferencia de esta postura, Cortés Domínguez entiende que varias de estas cuestiones, en especial las expresiones referidas, por un lado, al “nacimiento” de la obligación tributaria y, por otro, al de exigibilidad, sólo oscurecen. En cuanto a la primera expresión, la tilda de ambigua y la acusa de haber generado “*dudas y dificultades en el debate*”<sup>13</sup>. Otro tanto dice de la segunda, “*que para algunos significa que la obligación ha nacido, pero no puede ser exigida, y para otros quiere decir que la obligación no ha nacido*”.

Por último, el cuarto problema que presenta Sainz de Bujanda es el de los efectos de la dimensión temporal del hecho imponible en la determinación de la ley aplicable, cuestión ligada a la eficacia temporal de las normas y en la que no nos extenderemos aquí<sup>14</sup>.

## **II.B. El factor tiempo en términos legales, con especial referencia al IVA**

<sup>10</sup> ATALIBA, Gerardo, *Hipótesis de incidencia tributaria*, Lima, Ara Editores, 2011, p.119.

<sup>11</sup> Cortés Domínguez disiente también con esta asociación del profesor de Madrid.

<sup>12</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *ob.cit.*, en nota 5, p.297.

<sup>13</sup> CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, *ob.cit.*, p. 328.

<sup>14</sup> Salvo que pretendiese hacerse un análisis que implique que el artículo 32 de la LCQ se aplicará conforme el momento en que se entienda realizado el hecho imponible o nacida la obligación, pero creemos que este tipo de razonamiento no conllevaría a un resultado diferente de la cuestión y sólo aportaría confusión.

Nos recuerda Jarach, al hablar del aspecto temporal del hecho imponible, que en el caso del impuesto al valor agregado los hechos imponibles se verifican cada uno en una fecha, pero, a los efectos de la liquidación periódica por posiciones mensuales, se suman los montos que hacen al débito fiscal y aquellos que representan los créditos fiscales, “*sin tener en cuenta la fecha aislada de cada operación*”<sup>15</sup>. Muchas páginas más adelante, ya analizando el IVA en particular, el autor señala que “*se agrupa un conjunto de operaciones individuales, cada una de las cuales constituye un hecho imponible cuya realización da origen a una parte constitutiva de dicha obligación*”<sup>16</sup>. En este punto, con relación a la técnica legislativa, el recordado autor observa “*una tendencia a usar mal los términos técnicos con los que la doctrina jurídica ha elaborado el derecho tributario*”<sup>17</sup> pues el artículo 5° trae una discordancia entre su título y su contenido ya que el primero hace referencia al nacimiento del hecho imponible cuando la terminología correcta hubiera debido ser “nacimiento de la obligación tributaria” porque ese es el contenido de su texto. Luego, con su agudeza habitual, el autor distingue entre nacimiento y exigibilidad y, con referencia a la liquidación y pago, advierte que la determinación del momento en que nacen las obligaciones tributarias no significa, en el caso, la exigibilidad inmediata de la deuda tributaria. Por ello, aún tratándose de un hecho imponible instantáneo el que hace nacer la obligación, la ley ha establecido un sistema “complejo” en sus palabras, de liquidación y pago. ¿Cuál es este sistema? Pues recordemos que se trata de una liquidación mensual y que se adopta el llamado “método de sustracción” por el cual por un lado se obtiene —operación por operación— el débito fiscal (ventas, locaciones, etc.) y por el otro, de igual forma, el crédito (que proviene del gravamen que se le hubiera facturado al contribuyente por

<sup>15</sup> JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, segunda edición, p.388.

<sup>16</sup> JARACH, Dino, *ob. cit.*, p.840.

<sup>17</sup> JARACH, Dino, *ob. cit.*, p.846.

compra o importación definitiva de bienes, locaciones o prestaciones de servicios). El débito fiscal se calcula aplicando la alícuota correspondiente sobre el “precio neto”, término que ha traído más de una controversia, pero en el que no ahondaremos a los fines de este trabajo<sup>18</sup>.

Oklander destaca como característica sobresaliente y particular estos aspectos (temporal y cuantitativo) que hacen al modo de determinación del gravamen toda vez que, a diferencia de la mayoría de los tributos, no surge de aplicar la alícuota sobre el total de materia gravada, sino que “se recurre a un mecanismo que, en su momento, fue sumamente novedoso, por obligar a introducir elementos de tipo contable en la determinación”<sup>19</sup>. Sin embargo, debemos aclarar que este autor disiente con la mayoría de la doctrina en cuanto a la naturaleza instantánea del impuesto, y pregona su periodicidad<sup>20</sup>. En similar sentido se expresa Villegas, al señalar que, si bien el artículo 5 de la ley pareciera indicar que se trata de un impuesto instantáneo, ello no es así “ya que la ley le da el carácter de periódico al reunir todos los hechos imposables e imputarlos a un período que es mensual”<sup>21</sup>. Cardozo, en cambio, señala que el hecho imponible nace en un determinado momento y que ese momento de vinculación es independiente del plazo para el pago<sup>22</sup>. Espeche también se

inclina por la característica de instantáneo del impuesto<sup>23</sup>. Marchevsky, por su parte sostiene, “que la obligación tributaria no necesariamente se configura al mismo tiempo en que se produce el hecho imponible; sin embargo, la relación jurídico-tributaria existe a partir de ese momento y se mantendrá latente hasta el momento en el que se verifiquen las pautas que marca la propia ley para que nazca y se satisfaga la obligación tributaria”<sup>24</sup>. Para Ruiz de los Llanos, el artículo 5 “no determina ni cuándo nace la obligación tributaria en el I.V.A. ni el momento en que se ‘perfecciona’ el hecho imponible, sino que tal artículo contempla los momentos en que deben considerarse generados los débitos fiscales por la realización de hechos imposables previstos en la L.I.V.A.”<sup>25</sup> Agrega que la obligación tributaria en este impuesto no nace “sino en el momento en que lo dispone la ley, con independencia del momento en que se verificó el hecho imponible”.

Por último, Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López, analizando el problema del nacimiento de la obligación tributaria (o, en los términos de la LGT, del devengo del tributo) del IVA en España –de similar estructura al de nuestro país–, lo califican de instantáneo ya que “se devenga operación por operación”, es decir, por cada entrega de bienes, prestación de servicios, etc.<sup>26</sup>. En sentido similar Sainz de Bujanda, al ejemplificar los presupuestos instantáneos, menciona la venta de un producto<sup>27</sup>.

---

<sup>18</sup> Para conocer estos debates, puede verse: PÉREZ, Anahí F., “Impuesto al Valor Agregado”, en NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo y REVILLA, Pablo (dirs.), *Corte Suprema de Justicia de la Nación. Máximos precedentes. Derecho Tributario y Aduanero*, Tomo III, Buenos Aires, La Ley, 2014, pp.3-369.

<sup>19</sup> OKLANDER, Juan, *Ley del Impuesto al valor Agregado*, Buenos Aires, La Ley, 2005, p.14.

<sup>20</sup> OKLANDER, Juan, *ob. cit.*, p.15.

<sup>21</sup> VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Astrea, 9na. Edición, 2005, p.786.

<sup>22</sup> CARDOZO, Horacio F., “Impuesto al Valor Agregado”, en NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J., NIETO, Marcelo A., REVILLA, Pablo J. M., SCHAFFRIK de Nuñez, Fabiana H. y VÁZQUEZ, Marisa (coords.), *Régimen Tributario Argentino*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2010, p.271.

---

<sup>23</sup> ESPECHE, Sebastián P., *Curso de Derecho Financiero*, Buenos Aires, Erreius, 2019, p. 987.

<sup>24</sup> MARCHEVSKY, Rubén A., *Impuesto al Valor Agregado. Análisis integral*, Buenos Aires, Macchi, 1997, p.91.

<sup>25</sup> RUIZ DE LOS LLANOS, Gabriel S., “El hecho imponible y el nacimiento de la obligación tributaria en el impuesto al valor agregado”, publicado en: LA LEY 2000-F, 1060.

<sup>26</sup> QUERALT, Martín, LOZANO SERRANO, Carmelo, CASADO OLLERO, Gabriel y TEJERIZO LÓPEZ, José, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Editorial Tecnos, 1996, 7º edición, p. 630.

<sup>27</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *ob. cit.*, en nota 5, p.302.

La jurisprudencia de la CSJN también lo ha interpretado de este modo, como veremos más adelante.

### **II.C. El factor tiempo en el caso concreto, con especial referencia a la ley de concursos**

En lo que aquí interesa, establece el artículo 32 de la LCQ que *“Todos los acreedores por causa o título anterior a la presentación y sus garantes, deben formular al síndico el pedido de verificación de sus créditos, indicando monto, causa y privilegios (...) El pedido de verificación produce los efectos de la demanda judicial, interrumpe la prescripción e impide la caducidad del derecho y de la instancia”*.

Planteábamos en la introducción que, incluso calificando de instantáneo al hecho imponible del IVA, su liquidación será mensual y ello implicará que no sea “exigible” hasta entonces y a renglón seguido nos preguntábamos si la ley de concursos exigía tal requisito, esto es, que se trate de una deuda líquida o exigible. El art. 32, cuando menciona *“causa o título anterior a la presentación”*, ¿qué alcance tiene? ¿Le impide verificar en los casos de hechos imponibles producidos con anterioridad, pero que no resultan exigibles? En otras palabras, ¿exige que se trate de deudas líquidas y exigibles?

Pues bien, es tiempo de mencionar algunos precedentes jurisprudenciales de interés, pero no a los fines de validar respuestas ya que este es un trabajo de corte más académico y casi al filo de nuestra labor como docentes de la materia Derecho Tributario Sustantivo de esta Facultad. Es decir, pretendimos plantear un interrogante y analizar posibles soluciones sin atarnos, de un modo binario, a optar por una u otra respuesta. El foco no estuvo puesto en el resultado final de encontrar una “única y mejor respuesta”, sino en el proceso que implica esa búsqueda, en los razonamientos utilizados para llegar a una u otra conclusión.

Dicho esto, encontramos un dictamen interesante en una causa que finalmente fue fallada por la mayoría de los Ministros por la fórmula del artículo 280<sup>28</sup>. En el marco de una

<sup>28</sup> CSJN, causa A.1165.XXXIX, “AFIP c/Curi Hermanos S.A.”, del 6 de mayo de 2008.

ejecución fiscal, el magistrado federal de primera instancia había rechazado las defensas de incompetencia, inhabilidad de título, cosa juzgada y pago que había opuesto la ejecutada. Para así decidir había señalado que la deuda reclamada era post-concursal ya que el tributo reclamado requería ser determinado y liquidado al vencimiento del período de que se trate y el período discutido en la causa se había vuelto exigible con posterioridad a la apertura del concurso preventivo de la demandada. Contra esta decisión, la ejecutada dedujo recurso extraordinario y queja por denegación, lo que motivó el dictamen bajo análisis. La pieza fiscal, suscripta por el Procurador fiscal subrogante, Dr. Ricardo Bausset, se adentra en dilucidar si el crédito perseguido por el Fisco era pre o post concursal y para ello analiza en detalle cuándo se produce el hecho imponible del impuesto al valor agregado puesto que la postura que al respecto se adopte conllevará admitir o denegar, en el proceso de ejecución fiscal, la excepción de incompetencia —por fuero de atracción— planteada por el contribuyente. El Procurador opinó entonces que la sentencia debía ser confirmada y, entre sus argumentos, señaló que, conforme la ley vigente, el acaecimiento del hecho imponible del tributo no genera, automáticamente, el impuesto resultante, sino que éste nace cuando a los débitos fiscales del mes se le sustraen los créditos fiscales del mismo período, hecho que aconteció al cierre del mes calendario, de modo que la deuda es post-concursal.

Si bien la mayoría del Tribunal desestimó el recurso por aplicación del artículo 280 del CPCCN, es dable mencionar que la disidencia (Highton, Maqueda y Zaffaroni) propiciaron revocar la sentencia por la falta de tratamiento que el a quo hizo de la posible existencia del instituto de la cosa juzgada.

Otro dictamen interesante y actual, pero que a la fecha no cuenta con sentencia<sup>29</sup> aborda la misma cuestión pero en un proceso concursal

<sup>29</sup> CSJ 851/2019/RH1. ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS – DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA C/ ARCE S.R.L. s/ casación – incidente de revisión.

y por un recurso interpuesto, en ese caso, por el organismo fiscal ante el rechazo de un incidente de verificación tardía. La AFIP pretende distinguir, con relación a la deuda en concepto de IVA (período fiscal 08/09), por un lado, la causa de dicha acreencia, respecto de la cual sostiene que es anterior a la fecha de presentación en concurso de la empresa de acuerdo con lo previsto en el art. 32 de la ley de concursos y quiebras; y, por el otro, el vencimiento del plazo para su pago, que operó con posterioridad al inicio del proceso concursal. Las instancias anteriores no le hicieron lugar y el dictamen aconseja confirmar dicha postura. En su apoyo, cita el precedente de Fallos: 314:745 donde el máximo tribunal sostuvo “[q]ue el punto de partida en torno del cual deberá girar todo el esquema interpretativo en esta materia está constituido por dos circunstancias esenciales que han sido contempladas por el legislador: a) el nacimiento del hecho imponible (título I, art. 5); y b) la liquidación del tributo. En la solución de la controversia debe cuidarse el mantenimiento de la simetría y preservación de dichas circunstancias” (considerando 8º)<sup>30</sup>.

La Procuradora Fiscal, Dra. Laura Monti, en un razonamiento similar al mencionado en el primer dictamen de este punto, explica entonces que el perfeccionamiento del hecho imponible se produce en las diferentes oportunidades que enumera el art. 5 pero, por la diferencia entre “nacimiento del hecho imponible” y “liquidación del tributo”, “el acaecimiento del primero no genera, automáticamente, el impuesto resultante, el

*cual nace —en el mecanismo adoptado en nuestro país— recién cuando a los débitos fiscales del mes calendario se le sustraen los créditos fiscales del mismo período, como lo establece el art. 27 de la ley”. En este mismo sentido, agrega que el denominado “débito fiscal” por impuesto al valor agregado “no reviste el carácter de una verdadera deuda del sujeto pasivo de la obligación tributaria, cuya satisfacción pueda reclamar en todo supuesto el organismo recaudador, sino que constituye tan solo uno de los términos de la sustracción prevista por la ley dentro del sistema de liquidación del gravamen, lo que requiere, para su virtualidad que deba operar en relación necesaria con el elemento restante, constituido por el crédito, ya que sólo de la conjugación de ambos podrá resultar un saldo susceptible, en su caso, de exigibilidad por parte del Fisco”.*

### III. Algunas reflexiones y varios interrogantes finales

Como mencionamos, la metodología de este trabajo sigue el modo de enseñanza de la asignatura que dictamos en la Maestría, por lo que corresponde sacar algunas conclusiones, pero se admite hacerlo con el modo interrogante. Aclarado esto, el caso presentado, ¿es un debate sobre el primero de los problemas que plantea Sainz de Bujanda? Es decir, ¿sobre la estructura temporal del hecho imponible? De ser así, esto es, de tratarse la discusión de establecer si el IVA es un impuesto instantáneo o periódico, aquellos autores que lo califiquen de periódico resolverán el problema de manera sencilla. En efecto, puesto que no se habrá configurado aún el hecho generador ni, en consecuencia, habrá nacido la obligación tributaria, las operaciones no quedarán atraídas por el fuero del concurso.

A diferencia de ello, quienes entiendan que se trata de un tributo instantáneo deberán profundizar en el análisis de lo que ello implica con relación a las operaciones realizadas antes de la fecha en cuestión, pero que aún no son exigibles y aquí tomarán protagonismo los problemas planteados por

<sup>30</sup> También menciona el precedente más antiguo de Fallos: 308:673 donde el Tribunal señaló que: “para resolver la cuestión debatida ha de acudirse a las disposiciones de la ley 20.631 que fijan la naturaleza de los créditos y débitos fiscales, y en especial, al art. 8º, inc. a) que se refiere a la esencia del gravamen al establecer que para arribar al crédito fiscal computable deberá sustraerse del impuesto que resulta al aplicar la alícuota establecida sobre las operaciones gravadas en una determinada etapa del ciclo económico, el monto de impuesto que corresponda a las operaciones gravadas en la etapa precedente. Se logra así que en cada estadio el impuesto obtenido recaiga sólo sobre el valor añadido en él” (considerando 5º).

Sainz de Bujanda en los puntos 2 y 3 (nacimiento y exigibilidad de la obligación tributaria) y podrán abrirse, al menos, dos interpretaciones posibles en lo que hace al tercer problema planteado por el español, esto es, el de exigibilidad de la obligación: y estarán quienes sostengan que lo que opera como fuero de atracción (y permite la verificación del crédito en el concurso) es el momento en que la obligación se vuelve exigible (postura que vimos a través de los dictámenes de la PGN) o, por el contrario, quienes sostengan que la “causa es anterior” (conforme el artículo 32 de la LCQ) por haberse configurado el hecho imponible antes de la fecha de presentación en concurso, más allá de que el vencimiento del plazo para su pago opere con posterioridad al inicio del proceso concursal (postura del Fisco en el segundo de los precedentes relatados).

Aquí se vuelven entonces relevantes las consideraciones de Sainz de Bujanda sobre el factor tiempo que resulta decisivo entonces, no solo para la determinación del momento de nacimiento de la obligación, “*sino también para la fijación del momento en que el acreedor pueda ejercitar su crédito y exigir, consiguientemente, el pago del tributo*”<sup>31</sup>. Al no ser exigible el IVA en cuestión hasta un momento posterior al de la presentación en concurso del contribuyente, ¿podrán verificarse igualmente estas operaciones o el fisco deberá ejercitar su derecho a cobro en otra instancia, por efecto del distanciamiento temporal que, en el caso y por disposición de la ley, opera entre el nacimiento de la obligación tributaria (devengo para la doctrina española<sup>32</sup>) y su exigibilidad? Si el fisco no puede iniciar una ejecución fiscal de una obligación no vencida, ¿podría verificarla en un concurso? ¿qué justificaría ese disímil tratamiento? ¿la causa “anterior”? Por las particularidades del IVA y el “aglutinamiento” de hechos imponibles que mencionábamos y que genera “*muchas obligaciones autónomas*” en palabras de Sainz de Bujanda, tal vez

podría simplificar y ayudar al razonamiento despejarnos de tanto ruido e imaginarnos un supuesto en el que el contribuyente haya realizado una sola venta o locación y ninguna compra en esos primeros 15 días.

Por último, ¿podría trasladarse o presentarse este mismo conflicto con otros impuestos instantáneos en los que, aún sin las particularidades de la ley de IVA respecto del débito y crédito, la obligación haya nacido, pero no se encuentre vencida? Es decir, sin entrar en el debate sobre el efecto (constitutivo o declarativo) de las declaraciones juradas, si el fisco no puede exigir su cumplimiento aún, ¿podría verificarla? La LQC, ¿permite la verificación de obligaciones no vencidas, es decir, pendientes de plazo?<sup>33</sup> ¿La doctrina civilista postula, en casos “no tributarios”, que se deban vencer anticipadamente los plazos no caídos? Quienes lo admiten fundan su postura en la remisión que hace el artículo 20 de la LCQ al artículo 753 del Código Civil anterior<sup>34</sup> y también lo dispuesto por el artículo 572 de ese ordenamiento<sup>35</sup>. ¿Puede trazarse un paralelismo?

Como se vio, el planteo y análisis del caso exigió examinar cuestiones generales de derecho tributario sustantivo, así como las disposiciones de la ley impositiva y articularlas con la normativa concursal.

<sup>33</sup> Me refiero aquí al concurso y no a la quiebra.

<sup>34</sup> Que establecía: “*Puede el acreedor exigir el pago antes del plazo, cuando el deudor se hiciese insolvente, formando concurso de acreedores. Si la deuda fuese solidaria, no será exigible contra los deudores solidarios, que no hubiesen provocado el concurso.*”

<sup>35</sup> Art. 572. El deudor constituido en insolvencia y los que lo representen no pueden reclamar el plazo para el cumplimiento de la obligación.

<sup>31</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *ob.cit.*, en nota 5, p.297.

<sup>32</sup> Aunque recordemos que Cortés Domínguez critica este término.

## APUNTES CRÍTICOS VINCULADOS CON LA PRETENDIDA INTERPRETACIÓN RESTRICTIVA O ESTRICTA DE LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS

Guillermina Gamberg y Patricio E. Urresti

### I. Introducción

La interpretación de las normas tributarias —y, en particular, de las exenciones— constituye un capítulo espinoso del derecho tributario sustantivo.

En ese marco, la presente colaboración tiene por objeto determinar si existen razones válidas para justificar la preferencia de criterios particulares que guíen dicha tarea hermenéutica, como derivación de alguna nota o característica singular de esta técnica desgravatoria<sup>1</sup>.

La formulación de la pregunta que orienta el trabajo obedece, en buena medida, a la existencia de algunas posturas que, sin acierto ni suficiente reflexión, se pueden apreciar en esta temática.

Sucede que un ligero repaso de algunas normas, de parte de la doctrina, así como también de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, revela que aún subsisten dos corrientes, demasiado extendidas, que sostienen la premisa de que las exenciones deben ser interpretadas de manera “estricta”, o incluso, de forma “restrictiva”.

En ese contexto, para intentar dar respuesta al interrogante propuesto, resulta imprescindible determinar la naturaleza de las normas de exención, aspecto que condiciona la tarea del intérprete y permite poner en pugna las tesis mencionadas, las cuales, a nuestro modo de

ver, tienen como premisa conceptual su categorización como normas excepcionales o bien que se trata de disposiciones que consagran privilegios.

### II. Dos tesis erróneas que subsisten en materia de interpretación de las exenciones tributarias

#### II.A. La interpretación estricta

En primer término, es conocida la postura de aquellos que defienden una interpretación “estricta”<sup>2</sup> de las exenciones, criterio que, incluso, adopta en varias oportunidades un anclaje positivo.

En ese sentido, algunos Códigos Fiscales provinciales contemplan conceptos generales en materia de interpretación de las normas tributarias, y concretamente, respecto de los preceptos exonerativos, señalan que las exenciones se interpretan de manera “estricta” (art. 2° del Código Fiscal de Catamarca; art. 5° del Código Fiscal de Corrientes; art. 9° del Código Fiscal de Chaco, Art. 5° del Código Fiscal de Chubut, art. 20 del Código Fiscal de Salta; art. 7° del Código Fiscal de Santiago del Estero; art. 2° del Código Fiscal de Río Negro; art. 5° del Código Fiscal del Chubut; art. 7° del Código Fiscal de Santa Cruz).

En el ámbito del derecho comparado, el Código Tributario de Brasil limita la interpretación al método literal, por ejemplo, en los casos de las normas que otorgan

<sup>1</sup> Parte de estas ideas ya han sido expuestas en URRESTI, Patricio E., “El impuesto al valor agregado y la crisis alimentaria: algunas notas sobre la interpretación de las exenciones tributarias”, nota favorable al fallo CNFed. Contenciosoadministrativo, sala IV, 12/9/2002, “Prodecom S.A. c/Dirección General Impositiva”, JA 2003-III, ps. 491 a 498, cita online TR LALEY 2003300. Cabe destacar que, varios años después, la Corte Suprema de Justicia confirmó el citado pronunciamiento (8/2/2011, “Prodecom S.A. TF-20862-I c/DGI”, Fallos 334:5).

<sup>2</sup> Cabe señalar que, de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, “estricto” (adj.) significa “estrecho, ajustado enteramente a la necesidad o a la ley y que no admite interpretación”.

exenciones (art. 111)<sup>3</sup>. Con análogo espíritu, el Código Tributario de Bolivia enuncia que “*las exenciones tributarias serán interpretadas de acuerdo al método literal*” (art. 8º, punto I).

Desde la doctrina, Giannini entiende que las normas tributarias poseen una elasticidad mínima, cuyo carácter se acentúa especialmente en las disposiciones que establecen exenciones tributarias o particulares facilidades para el contribuyente, condicionando unas y otras a la concurrencia de presupuestos de hechos taxativamente indicados, los cuales deben, por tanto, producirse en los términos precisos en que el legislador los haya previsto para que el contribuyente pueda disfrutar del beneficio. En consecuencia, sostiene que es evidente que en este caso el intérprete queda vinculado a la letra de la ley, no porque esté constreñido a ello por un principio general de interpretación de las normas tributarias, sino porque, en este supuesto, el texto y el espíritu de la ley inducen al intérprete, según la técnica jurídica normal, a entender a la disposición en su significado literal<sup>4</sup>.

En ese sentido, argumenta Villegas que las normas que establecen exenciones y beneficios tributarios, al constituir límites al principio constitucional de generalidad, son taxativas y deben interpretarse en forma “estricta”, sin que resulte admisible la interpretación extensiva, ni tampoco la

integración por vía de analogía<sup>5</sup>, aspecto este último sobre el que volveremos más adelante. Una postura semejante adopta García Vizcaíno al señalar que la interpretación de las normas de derecho tributario sustantivo —entre ellas, las que se refieren a las exenciones— tiene que ser estricta, esto es, no puede ser extensiva ni restrictiva<sup>6</sup>.

En la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia —tras una ligera evolución, aunque no de manera continuada e irreversible—, se estimó que “*la intención de acordar una excepción a un impuesto no debe considerarse sobreentendida, cuando el lenguaje empleado por el legislador admita otra razonable interpretación*”, ya que “*es principio firme que una situación de excepción que se reclama bajo un régimen legal debe ser interpretado estrictamente en contra del interesado y a favor del Estado*”. Asimismo, agregó que “*las excepciones nunca se presumen y el que las invoca debe probarlas claramente, no pudiendo creárselas por implicancia o inferencias, sino que deben aparecer fuera de razonable duda*”<sup>7</sup>. Al respecto, sostiene Casás que la doctrina de la interpretación estricta constituye una familia jurisprudencial de dilatada vigencia en los pronunciamientos del máximo tribunal federal<sup>8</sup>.

---

<sup>3</sup> En la legislación citada se establece: “*Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I. suspensão ou exclusão do crédito tributário; II. outorga de isenção; III. dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias*”.

<sup>4</sup> GIANNINI, Achille Donato, *Instituciones de Derecho Tributario, traducción y estudio preliminar de Fernando Sainz de Bujanda*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1957, ps. 33/34. En sentido contrario, Calvo Ortega afirma que la idea de que un presupuesto de hecho esté taxativamente determinado no excluye, obviamente, la necesidad de interpretación ni restringe a ésta a la sola utilización del método gramatical (CALVO ORTEGA, Rafael, “La interpretación de las exenciones tributarias”, *Revista de Hacienda Pública Española*, nº 13, 1971, p. 117).

---

<sup>5</sup> VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 10 edición, Astrea, Buenos Aires, 2016, p. 287.

<sup>6</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas*, t. I, Depalma, Buenos Aires, 1996, ps. 175/176; y, en el mismo sentido, GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Manual de Derecho Tributario, cuarta edición ampliada y actualizada*, La Ley, Buenos Aires, 2019, p. 172. Sin embargo, menciona que ello no obsta a que sean considerados los fines que las informan a efectos de que el propósito de la ley se cumpla.

<sup>7</sup> CSJN, 14/6/1937, “Compañía Ferrocarrilera de Petróleo c/La Nación s/repeticón”, Fallos: 178:75.

<sup>8</sup> CASÁS, José O., *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de la ley tributaria*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002, p. 741 y ss.; y sus citas de Fallos: 208:258; 224:935; 235:462; 236:483; 258:17; 307:1083; 308:378; 314:1824; 320:1909; 320:1915; 320:2669; entre muchos otros.

En ese sentido, el máximo tribunal federal ha afirmado que *“la exégesis del régimen de exenciones debe formularse en términos estrictos, por manera que en ellas sólo se amparen las que resulten de la letra del texto legal, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de la norma que las establezca”*<sup>9</sup>.

Asimismo, se ha sostenido que *“es de aplicación constante el criterio conforme al cual las exenciones impositivas deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador, o de la necesaria implicación de las normas que la establezcan, y que fuera de esos casos corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas (Fallos, 277:373; 279:226; 283:61, 284:341, 286:340, 289:508, 292:129, y 302:1599)”*<sup>10</sup>.

## II.B. La interpretación restrictiva de las exenciones

Por otra parte, inquieta en mayor medida la tesis que propugna la interpretación “restrictiva”<sup>11</sup> de los preceptos exonerativos,

<sup>9</sup> CSJN, 26/4/1971, “Prato Hermanos S.R.L.”, Fallos: 279:226. No podemos dejar de mencionar que, en muchos pronunciamientos, la Corte Suprema alude, de un modo genérico, a la interpretación estricta de las exenciones tributaria, pero, simultáneamente, destaca la necesidad de que el propósito de la norma se cumpla, afirmaciones que, a nuestro modo de ver, pueden entrar en tensión. En efecto, muchas veces, para que el fin de la norma se cumpla es necesario darle un alcance más amplio que la mera literalidad de su texto.

<sup>10</sup> CSJN, 19/12/1991, “Fisco Nacional DGI c/Asociación Empleados de Comercio de Rosario, Fallos: 314:1842; ver, asimismo, 18/10/1973, “Mellor Goodwin, S.A.C.I. y F.”, Fallos: 287:79; 9/5/2006, “Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A. c/Mendoza Provincia de s/acción declarativa”, Fallos: 329:1586; 21/11/2006, “Alba Angélica Invernizzi -TF 16764-I c/DGI s/recurso extraordinario”; Fallos: 329:5210; 25/2/2021, “Montero, Abelardo (TF 34431-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, Fallos: 344:140.

<sup>11</sup> Según el Diccionario de la Real Academia Española, “restrictivo” (adj.) designa la *“virtud o fuerza para restringir y apretar”*; *“que restringe, limita o acorta”*. Cabe agregar que el término “restrictivo” se presenta como relacional, en el

criterio que, en la actualidad, aún encuentra adeptos y, en ocasiones, sustento normativo.

Dentro de la doctrina nacional, cabe mencionar que, entre otros autores, De Juano sostiene que *“una ley que establezca las exenciones en materia tributaria, o que sancione beneficios no generales, debe ser objeto de interpretación restrictiva”*<sup>12</sup>. Por su parte, Ahumada explica que *“las ventajas acordadas, por ejemplo, como privilegios fiscales fundadas en el principio de capacidad contributiva, para industrias, comercios o personas, con grados de excepción a la norma general, deben ser interpretadas restrictivamente”*<sup>13</sup>.

En el plano del derecho positivo de nuestro país, ciertos Códigos Fiscal provinciales propician una exégesis “restrictiva” de las exenciones tributarias (art. 19 del Código Fiscal de San Juan; y art. 4º del Código Fiscal de Formosa).

Asimismo, el Código Tributario de Venezuela señala que *“las exenciones, exoneraciones, rebajas, desgravámenes y demás beneficios o incentivos fiscales se interpretarán en forma restrictiva”* (art. 5º, segundo párrafo).

La postura que propicia la interpretación restrictiva de las exenciones es fácilmente observable en parte de la jurisprudencia de la Corte Suprema de la Nación y de otros tribunales nacionales<sup>14</sup>, exégesis que, desde

sentido de que presenta una cualidad de un objeto en relación con otro, esto es, que tiene un menor alcance que otro.

<sup>12</sup> DE JUANO, Manuel, *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*, t. I, Ed. Molachino, Rosario, 1969, p. 419.

<sup>13</sup> AHUMADA, Guillermo, *Tratado de Finanzas Públicas*, t. I, 4ta. edición, Ed. Plus Ultra, Buenos Aires, 1969, p. 334.

<sup>14</sup> Los ejemplos al respecto son numerosos. En este sentido, se ha afirmado que *“la exención a pagar un gravamen debe ser incluida en forma expresa en la norma y ser interpretada con carácter restrictivo por tratarse de una excepción a las reglas generales”* (CNac. Civ., sala F, 11/5/1998, “Banco de la Provincia de Buenos Aires c/Brunelli, Nelson A. J.”, LL 1998-B-252). Ver, en similar sentido, CNFed. Contencioso administrativo, sala IV, 7/4/1998, “Su Supermercado S.A. c/Administración Nac. de Aduanas”, La Ley cita online: TRLALEY AR/JUR/2035/1998; y 14/5/1998, “Baker Hughes

nuestra perspectiva, constituye una derivación de su consideración como “privilegios”, contrarios al principio de generalidad que guía la imposición, y que exigen su reducción a una expresión mínima. Esta postura se apoya en la aplicación del brocardo latino *plus dixit quam voluit*, que traduce que el legislador ha dicho más de lo que en realidad quería expresar, extremo que aconseja restringir el sentido de las palabras a efectos de acotar al mínimo su campo de aplicación.

Es conocida la preferencia por este enfoque en la temprana jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia e, incluso, creemos que no es posible sostener que tal criterio se encuentre definitivamente superado, dada su sinuosa reiteración en tiempos más cercanos.

Ya desde fines del siglo XIX, la Corte Suprema de Justicia —al examinar la facultad del Congreso de la Nación para exonerar tributos locales, en virtud de la denominada “cláusula del progreso”—, aludía a las exenciones como verdaderos “privilegios”<sup>15</sup>.

En ese sentido, el máximo tribunal federal sostuvo que “*las disposiciones legales tendiendo a eximir de la carga pública general que representan los impuestos son strictissimi iuris y deben interpretarse muy restrictivamente, como lo enseña la doctrina y*

*la jurisprudencia, de tal suerte que lo que no está expresamente concedido, queda sometido al derecho común*”<sup>16</sup>. Por otra parte, señaló que constituyen una excepción a la norma impositiva, de modo que “*la interpretación de la exención del impuesto ha de ser restrictiva*”<sup>17</sup>.

Como lo recuerda Casás, la interpretación restrictiva de las exenciones y beneficios tributarios fue mantenida en innumerables pronunciamientos posteriores<sup>18</sup>.

A la vez, luego de aludir a las exenciones tributarias como “privilegios”, se entendió que la ley 23.549 contenía un régimen de “excepciones” propio que debía ser interpretado restrictivamente y que, en esta materia, “*corresponde tener por configurada la hipótesis de excepción al impuesto sólo cuando ella surja de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador, o de la necesaria implicancia en la norma (Fallos: 286:340; 287:79; 289:508; 291:41; 292:357 y 296:253)*”<sup>19</sup>.

Por otra parte, se ha afirmado que “*las exenciones fiscales configuran un privilegio que solo en situaciones de verdadera excepción y beneficio general admiten respaldo constitucional, por agravar el principio de igualdad de las cargas públicas. Además, la exigencia de una participación en el esfuerzo de afrontar los gastos generales obliga a una interpretación contraria a toda conclusión que excluya a algunos del trabajo conjunto a favor de la Nación*”<sup>20</sup>.

---

Argentina c/Administración Nac. de Aduanas”, LL 2000-B-843).

<sup>15</sup> CSJN, 3/7/1897, “Ferrocarril Central Argentino c/Provincia de Santa Fe”, Fallos: 68:227. Ver, en el mismo sentido, CSJN, 14/3/1930, “Compañía Andina de Electricidad c/Provincia de San Juan”, Fallos: 156:417; 22/3/1939, “Municip. de La Banda c/Ferrocarril Central Argentino”, Fallos: 183:181; 6/10/1939, “Municip. de Neuquén c/F. C. Sud. F. C. Central Córdoba c/Municip. de San Francisco. F. C. Central Argentino c/Municipalidad de Cañada de Gómez”, Fallos: 185:24; 22/3/1939, “Ferrocarriles del Sud c/Municip. de Juárez”, Fallos: 183:190; 10/6/1942, “S.A. Sudamericana de Servicios Públicos c/F. C. Sud”, Fallos: 193:38; 23/8/1946, “Ferrocarriles del Estado c/Municipalidad de San Juan”, Fallos: 205:461; 22/12/1960, “C.O.P.I.C.A., S. R. L.”, Fallos: 248:736; 29/3/1977, “Provincia de Buenos Aires c/ Nación”, Fallos: 297:236; 22/5/1984, “Prieto Alonso, Emilio y otro”, Fallos: 306:467; 2/4/1985, “Marwick S.A. c/Provincia de Misiones”, Fallos: 307:360.

<sup>16</sup> CSJN, 7/6/1910, “Municipalidad de Tucumán c/Ferrocarril Central Argentino y Buenos Aires y Rosario s/cobro de impuesto”, Fallos: 113:165.

<sup>17</sup> CSJN, 15/2/1946, “S.A. Puerto del Rosario c/Dirección General del Impuesto a los Réditos”, Fallos: 204:110.

<sup>18</sup> Fallos: 151:135; 181:412; 182:349; 198:18; 211:864; 216:474; 218:231; 279:247; 304:422. Ver CASÁS, José O., *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de la ley tributaria*, op. cit., ps. 737/740.

<sup>19</sup> CSJN, 6/10/1998, “Unola de Argentina Ltda.”, Fallos: 321:2683.

<sup>20</sup> CSJN, 31/8/1999, “Superinox S.A. c/Ministerio de Economía de la Nación”, Fallos: 322:1926, voto del juez Moliné O'Connor.

Cabe agregar que, en fecha cercana, se ha sostenido que las normas que contemplan exenciones a los tributos deben ser interpretadas con criterio restrictivo, dado que “*las excepciones de los preceptos generales de la ley, obra exclusiva del legislador, no pueden crearse por inducción o extenderse por interpretación a casos no expresados en la disposición excepcional*”<sup>21</sup>. Y entrado este siglo, la Corte Suprema de Justicia advirtió que “*las exenciones a las leyes impositivas deben interpretarse restrictivamente, pues cuando sus términos son claros no cabe una interpretación judicial que les atribuya un alcance distinto o mayor*”<sup>22</sup>.

No podemos dejar de mencionar que, incluso, el máximo tribunal *añadió* que las exenciones, “*en caso de duda, deben ser resueltas en forma adversa a quien invoca el beneficio fiscal*”<sup>23</sup>, afirmación que, desde nuestra perspectiva, supone asignar como resultado predeterminado un alcance restrictivo, es decir, que acote el sentido del precepto.

Al respecto, se ha destacado que uno de los sentidos que la doctrina tributaria suele acordar a la “interpretación restrictiva” es el que alude “*a la operación y resultado de un aplicador del derecho de haber resuelto un caso de vaguedad semántica mediante la*

*exclusión del caso individual (hecho o acción particular)*”. Entonces, cuando el intérprete no puede (por indeterminación lingüística) clasificar un determinado conjunto de personas, acciones u objetos como ejemplificación o no ejemplificación de una exención, debe excluir el caso y sólo aplicar la exoneración a los supuestos lingüísticamente determinados<sup>24</sup>.

### III. Aproximación a la técnica desgravatoria de la exención: notas acerca de su función delimitadora del presupuesto de hecho y su carácter ordinario

#### III.A. Las exenciones y el principio de reserva de ley

Sabido es que las exenciones quedan amparadas por el principio de reserva de ley —el cual supone apartar la regulación de una porción del ordenamiento al Poder Legislativo—, de modo que únicamente pueden ser establecidas mediante una ley en sentido formal y material.

La necesidad de la ley para la regulación de las exenciones deriva, en todo caso, del propio principio de legalidad tributaria, ya que “*formulada constitucionalmente la ‘reserva de ley’ para el establecimiento del tributo, esa reserva se extiende inevitablemente (...) a las exenciones*”. Se trata, pues, de una materia que entra de lleno en el ámbito del apuntado principio<sup>25</sup> y que ha motivado diversos pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia.

<sup>21</sup> CSJN, 23/11/1999, “Masciotta, José y otros c/Entidad Binacional Yacretá”, Fallos: 322:2890, y sus citas de Fallos: 306:467; 314:1027; 316:1754; 316:3129; 317:381; 318: 1226; 319:161 y 29.

<sup>22</sup> CSJN, 9/5/2006, “Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A. c/Mendoza Provincia de s/acción declarativa”, Fallos: 329:1586. Destacamos que si bien el pronunciamiento, expresamente, alude a una interpretación “restrictiva”, la argumentación se exhibe más coherente con la interpretación estricta o declarativa.

<sup>23</sup> CSJN, 15/2/1946, “S.A. Puerto del Rosario c/Dirección General del Impuesto a los Réditos”, Fallos: 204:110; 25/9/1997, “Distribuidora de Gas Pampeana S.A. y otro c/Ministerio de Economía y Servicios Públicos”, Fallos: 320:1915; 21/11/2006, “Alba Angélica Invernizzi -TF 16764-I c/DGI s/recurso extraordinario”; Fallos: 329:5210; y 25/2/2021, “Montero, Abelardo (TF 34431-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, Fallos: 344:140.

<sup>24</sup> GARCÍA YZAGUIRRE, Víctor y OSORIO MORALES, Hugo, “Interpretación restrictiva de las exenciones tributarias: una propuesta de análisis”, *Revista Chilena de Derecho*, vol. 49, n° 3, ps. 117 y 130, disponible *online* en el sitio: [Revista Chilena de Derecho](#). Los autores agregan que el otro sentido que la doctrina tributaria le asigna a la “interpretación restrictiva”, se trata de un “meta criterio interpretativo” para prescribir una interpretación literal a-contextual junto con rechazar cualquier interpretación extensiva o analógica como método para determinar su alcance.

<sup>25</sup> PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho financiero y tributario*, parte general, Civitas, Madrid, 1991, p. 129.

En ese sentido, el máximo tribunal federal ha destacado que el principio de legalidad o de reserva de ley, de raigambre constitucional, no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes, y que la garantía alcanza a los elementos esenciales que componen el tributo, entre los que se hallan las exenciones<sup>26</sup>.

En efecto, la atribución de crear los tributos —que se complementa con la de fijar las exenciones correspondientes— es una derivación del poder rentístico y es la más esencial a la naturaleza del régimen representativo y republicano de gobierno<sup>27</sup>.

A su vez, el máximo tribunal federal destacó que *“no pueden haber dudas en cuanto a que los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (art. 76), autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo”*<sup>28</sup>.

Por otra parte, entendió que las exenciones no pueden ser previstas en un reglamento del Poder Ejecutivo, sin mengua al principio de reserva de ley tributaria que gobierna la materia y que *“si bien el Congreso Nacional está facultado para consagrar —dentro del ámbito de su competencia constitucional— excepciones fiscales en el orden provincial o municipal, éstas deben ser dispuestas de modo inequívoco, porque las excepciones revisten carácter excepcional, requieren de una manifestación cierta de voluntad legislativa y no pueden ser resueltas sobre la base de meras inferencias (Fallos: 248:736 y 324:933)”*<sup>29</sup>.

Conectado con ello, cabe tener presente que, de acuerdo con la doctrina de la Corte Suprema, el citado principio de legalidad veda la posibilidad de que se excluyan de la norma que concede una exención, situaciones que tienen cabida en ella con arreglo a los términos del respectivo precepto. En ese sentido, no pueden establecerse por vía interpretativa restricciones a los alcances de una exención que no surgen de los términos de la ley, ni pueden considerarse implícitas en ella, pues tal pauta hermenéutica no sería adecuada al referido principio de reserva o legalidad<sup>30</sup>.

No puede obviarse que varias legislaciones provinciales, al enumerar los aspectos que deben ser establecidos por la ley, incluyen a las “exenciones” (art. 2° del Código Fiscal de Catamarca; art. 3° del Código Fiscal de Entre Ríos; art. 5° del Código Fiscal de Santa Fe; art. 2° del Código Fiscal de San Luis; art. 3° del Código Fiscal de Tucumán; art. 3° del Código Fiscal de Formosa; y art. 1° del Código Fiscal de La Pampa).

Finalmente, acerca de la conexión entre el principio de reserva de ley y la tarea hermenéutica, afirma Casás que, a pesar de que la interpretación de los textos tributarios debe realizarse usando todas las herramientas propias del derecho, la ley tributaria sustantiva merece un tratamiento especial, ya que *“si bien no constituye una regulación odiosa o excepcional, debemos hacernos cargo de un principio jurídico multiseccular, de rango constitucional, que preside esta rama jurídica: el de ‘reserva de ley, a cuyo tenor las obligaciones tributarias y sus exoneraciones solamente pueden ser establecidas, ampliadas, reducidas, dispensadas, o liberadas, por los órganos del Estado a los que el pueblo ha investido de la representación general y de la potestad legislativa, con lo cual no es posible llevar sus*

---

<sup>26</sup> CSJN, 9/5/2006, “Nación AFJP S.A. c/Tucumán Provincia de”, Fallos: 329:1554.

<sup>27</sup> Fallos: 182:411; y 6/10/1998, “Unola de Argentina Ltda.”, Fallos: 321:2683.

<sup>28</sup> CSJN, 21/10/2003, “Selcro”, Fallos: 326:4251.

<sup>29</sup> CSJN, 12/8/2003, “Gas Natural Ban S.A. c/Municipalidad de Campana”, Fallos: 326:2653; ver, asimismo, 3/4/2001, “Adm. Nac. de Aduanas c/Municipalidad de Bahía Blanca s/acción meramente declarativa”, Fallos: 324:933.

---

<sup>30</sup> CSJN, 1/6/1993, “Multicambio S.A.”, Fallos: 316:1115; 9/6/2015, “Cascos Blancos c/AFIP - resol. 278/00 y 286/00 s/proceso de conocimiento”; ver, asimismo, CSJN, 12/11/1996, “Sedamil”, Fallos: 319:2694; y 14/9/2004, “Fundación Médica de Bahía Blanca c/Fisco Nacional-Dirección General Impositiva”, Fallos: 327:3660.

previsiones más allá de las contenidas en el texto de la ley”<sup>31</sup>.

### III.B. Acerca de la naturaleza de la exención

Dentro del examen del presupuesto de hecho al que se anuda el nacimiento de la obligación tributaria, cabe necesariamente el estudio de las exenciones<sup>32</sup>, cuya caracterización y estructura ha enfrentado a la doctrina tributaria, aspectos que no pretendemos agotar en el marco de esta colaboración<sup>33</sup>.

<sup>31</sup> CASÁS, José Osvaldo, “La analogía en el derecho tributario sustantivo y la interpretación de las exenciones y beneficios”, en *Interpretación económica de las normas tributarias*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2004, ps. 280/281.

<sup>32</sup> RAE. “exención fiscal”. Der. Ventaja fiscal de la que por ley se beneficia un contribuyente y en virtud de la cual es exonerado del pago total o parcial de un tributo.

<sup>33</sup> El deslinde con otras figuras cercanas, pero diversas, resulta esencial. La exención no puede ser confundida con la técnica delimitadora de la “no sujeción”, en la cual es el propio legislador quien, realizando una interpretación auténtica de la hipótesis de incidencia, regula de manera positiva situaciones o sujetos no alcanzados por el tributo, aunque sin ninguna eficacia jurídica. En ese sentido, enseña Sainz de Bujanda que el concepto de no sujeción adopta, en ocasiones, un perfil más estricto dentro del ordenamiento, que deriva de la existencia de normas positivas que efectivamente se ocupan de atribuir ese carácter —el de no sujetos— a determinados hechos o personas. Las razones que inducen al legislador a adoptar dicho criterio de regulación positiva de la no sujeción se vinculan con acotar las “zonas de peligro” mediante disposiciones que, explícitamente, declaran la no sujeción al tributo de los hechos o personas que se encuentren comprendidas en ella. Desde luego, tales disposiciones no tienen ninguna eficacia constitutiva, pues se trata de meros preceptos didácticos (SAINZ DE BUJANDA, Fernando, “Teoría jurídica de la exención tributaria”, *Hacienda y Derecho*, tomo III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, p. 428 y ss.; dicho texto se encuentra reproducido en SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho [Fragmentos]*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2015, p. 151 y ss.). Cabe agregar que esta técnica delimitadora es referida en diversos cuerpos normativos (cfr. art. 20 de la Ley General Tributaria

Con la apuntada limitación, cabe mencionar que el Modelo de Código Tributario para América Latina define a la exención como “la dispensa legal de la obligación tributaria”<sup>34</sup>, mientras que el Modelo de Código Tributario del CIAT, en su versión del año 2015, enuncia que se tratan de supuestos en los cuales, a pesar de realizarse el hecho generador, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal (art. 21, inc. 4º), definición que resulta idéntica a la que ofrece la Ley General Tributaria española (art. 22).

Como lo mencionaba hace varias décadas Sainz de Bujanda —quien insinúa a la exención como envés del tributo—, no puede encontrarse en las obras de esta disciplina jurídica una definición unitaria de la exención tributaria, de modo que resulta necesario confesar la dificultad de reducir dicha figura a una unidad jurídico-formal<sup>35</sup>. Ocurre que los diversos mecanismos normativos, generadores de múltiples situaciones jurídicas, explican los inconvenientes que presenta elaborar un concepto unitario de exención o determinar su naturaleza jurídica.

Aunque no es propósito de este trabajo agotar el contenido de ese punto, existe consenso acerca de que las normas de exención constituyen preceptos dotados de una eficacia singular: enervar, respecto de determinados supuestos o personas, la eficacia constitutiva general de las normas que ordenan el tributo<sup>36</sup>.

española, y art. 21 del Modelo de Código Tributario del CIAT, versión del año 2015).

<sup>34</sup> Una previsión análoga incluye el Código Fiscal de Tucumán (art. 64).

<sup>35</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando, “Teoría jurídica de la exención tributaria”, op. cit., ps. 425/426. Incluso, se sostuvo que, en nuestra disciplina, “quizá la palabra más equívoca sea la de exención” (EINAUDI, Luigi, *Mitos y paradojas de la justicia tributaria*, Ariel, Barcelona, 1963, p. 155).

<sup>36</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando, “Teoría jurídica de la exención tributaria”, op. cit., ps. 448/449. En el mismo sentido, explica Ferreiro Lapatza que las exenciones son normas que contienen un mandato concreto: privar al hecho imponible de su eficacia para generar la obligación tributaria (FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Instituciones de Derecho Financiero*, Marcial Pons, Madrid, 2010, p. 267).

El efecto desgravatorio especial que produce —y que se erige en su auténtica sustancia— acontece por la concomitancia, junto con la propia del presupuesto de hecho que determina la sujeción al gravamen, de una norma que lo acota y delimita hacia su *interior*<sup>37</sup>, moldeando de esta forma la valoración legislativa que subyace en todo hecho imponible.

Si la norma de imposición se nutre de un verdadero *juicio de valor sobre la aptitud para contribuir*, el precepto de exención decididamente lo perfecciona o enriquece. Específica, entonces, la valoración del presupuesto de hecho.

En ese sentido, la propia existencia de las exenciones deriva de valoraciones de orden funcional, esto es, internas a la mecánica del hecho imponible<sup>38</sup>. Es que implica una valoración más rica, aunque más compleja, en razón de motivos de capacidad contributiva, o de otras finalidades ajenas a la justicia fiscal pero que resultan igualmente loables desde una perspectiva constitucional, ponderación que se concreta en una depuración del alcance del hecho imponible<sup>39</sup>.

Como lo explica Herrera Molina, la exención constituye una técnica —o, mejor, un conjunto de técnicas configuradoras del tributo—, la cual permite modular la incidencia del gravamen, excluyendo supuestos especiales o bien reduciendo en ciertas hipótesis la cuantía del gravamen, lo que revela que se constituye

en una *situación objetiva configuradora del tributo*<sup>40</sup>.

En definitiva, se trata de una especificación positiva del presupuesto de hecho —cualquiera que sea la razón, fiscal o extrafiscal, que inspira su establecimiento y que afina su ámbito de actuación mediante la introducción de nuevas valoraciones—, apta para generar el aludido efecto desgravatorio. La exención no es sino una auténtica modalidad del deber de contribuir.

En efecto, las causas que pueden inspirar al legislador a establecer exenciones pueden fundarse en motivos de justicia tributaria, o bien encontrar sustento en razones de orden extrafiscal. Con todo, sea que obedezcan a consideraciones de capacidad contributiva o de extrafiscalidad, las exenciones delimitan y especifican al tributo, categoría jurídica que, en último término, también responde a finalidades de ambos órdenes.

### III.C. Los preceptos de exención y el rechazo a su naturaleza excepcional

Más allá de los matices que exhibe la doctrina que ha examinado el tema, en lo que nos ocupa en esta ocasión, la labor del intérprete radica en reconstruir el mandato de la norma tributaria partiendo de los preceptos que la configuran, entre los que pueden encontrarse las disposiciones exoneradoras<sup>41</sup>. En cualquier caso, consideramos que las exenciones no son preceptos excepcionales, ni

---

<sup>37</sup> Al respecto, se enseña que las exenciones resultan genuinos componentes especificadores de los hechos imposables que actúan *ab initio*, sin que quepa entenderlas como una salvedad o un suplemento. Se trata de un momento lógico —pero no temporal— al interior de la misma construcción jurídica del hecho imponible (CORTI, Horacio, *Derecho Financiero*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1997, p. 378).

<sup>38</sup> PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria, Salamanca, 1994, p. 201.

<sup>39</sup> En similar sentido, ver SACCONI, Mario A., “Imposición y exención tributaria”, *Periódico Económico Tributario*, vol. 401, 2008, La Ley, p. 1.

---

<sup>40</sup> HERRERA MOLINA, Pedro M., *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990, ps. 72/73 y 83/84. Con algún matiz, apunta el autor que no puede, a su juicio, hablarse de una “norma de exención”, sino de meros preceptos que delimitan el hecho imponible o los elementos cuantitativos del tributo, disposiciones exoneradoras que no contienen un mandato independiente de la norma de sujeción.

<sup>41</sup> HERRERA MOLINA, Pedro M., *La exención tributaria*, op. cit., p. 218.

mucho menos privilegios<sup>42</sup>, ideas de las que decididamente cabe apartar al instituto jurídico que examinamos.

Al resultar normas ordinarias, no constituyen una excepción, un hecho impeditivo o una restricción, pues, como hemos visto, su eficacia obedece a los mismos principios que inspiran el tributo. De ahí que, bajo ningún punto de vista, pueden ser consideradas como una contradicción interna al sistema tributario, muy al contrario, permiten que este último plasme criterios de igualdad y solidaridad más profundos<sup>43</sup>.

Acontece que es preciso distinguir, siguiendo a Herrera Molina, *“el derecho excepcional ‘que se opone a la regla general (para que el principio que preside ésta no reciba aplicación en el caso exceptuado)’, del derecho especial, que ‘se aparta de la regla general (para así mejor aplicar a casos particulares el principio que preside ésta)’”*<sup>44</sup>.

Además, la propia noción de norma excepcional es un concepto relacional y acaso insuficiente, que depende del ámbito jurídico en que se mida (v. gr. la estructura de cada tributo, el sistema tributario, el ordenamiento jurídico en su conjunto). En ese sentido, para Moschetti, una cosa es la derogación a nivel de un tributo singular y otra la calificación de una norma como “excepcional”, ya que, para

poder establecer si determinada norma derogatoria es, a su vez, excepcional, resulta preciso efectuar un extenso examen acerca de las reglas generales y los valores constitucionales. Sucede que si una exención deroga el principio que inspira determinado tributo, pero es al mismo tiempo el resultado de la aplicación de un principio mucho más amplio, no puede considerarse como una “excepción a un principio general”, dado que su carácter relativo supone que se trata de un principio general únicamente en la medida en que no entre en conflicto con aquel cuyo radio de acción es más amplio<sup>45</sup>.

Incluso, se ha postulado que no es posible establecer, con rigurosidad, las diferencias entre “norma excepcional”, “norma especial” y “norma derogatoria”, lo que ha supuesto que se dude del carácter excepcional de las disposiciones que establecen exenciones y, más aún, que se ponga en tela de juicio la propia categoría de “norma excepcional”<sup>46</sup>.

Desde nuestra perspectiva, sea que se apoyen en motivos de capacidad contributiva o de extrafiscalidad, los preceptos ordenadores de la exención son tan comunes y ordinarios como los de imposición, ya que no puede dudarse acerca de que, junto con la justicia fiscal, existen otros valores constitucionales igualmente merecedores de protección.

En definitiva, pensamos que no puede ser considerado excepcional aquello que viene, precisamente, a modular el alcance del deber de contribuir, sin que tal caracterización pueda derivarse de su incuestionable aptitud para modificar, en supuestos bien determinados, el régimen general de un tributo.

#### **IV. El carácter ordinario de la norma tributaria y su implicancia en la tarea hermenéutica**

La premisa que considera que la norma tributaria no es limitativa, odiosa ni excepcional, sino que, por el contrario, es una

<sup>42</sup> Incluso, mucho tiempo atrás, Grizzioti ya alertaba acerca de la profunda diferencia entre exenciones y privilegios, al señalar que *“la exención se motiva y justifica o en el reconocimiento de la falta de capacidad contributiva o en los fines de utilidad general o de oportunidad política que la exención trata de conseguir”*, mientras que *“los privilegios, en cambio, se fundamentan únicamente en el favor que se quiere otorgar a clases y contribuyentes que tienen plena capacidad contributiva”* (GRIZZIOTI, Benvenuto, *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*, Reus, Madrid, 1935, p. 135). Por su parte, Bielsa también advertía que, a pesar de que a veces se confunden, el privilegio y la exención son cosas distintas (BIELSA, Rafael, *Los conceptos jurídicos y su terminología*, segunda edición, Depalma, Buenos Aires, 1954, p. 118).

<sup>43</sup> VELARDE ARAMAYO, María Silvia, *Beneficios y minoraciones en derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid 1997, p. 28.

<sup>44</sup> HERRERA MOLINA, Pedro M., *La exención tributaria*, op. cit., p. 88.

<sup>45</sup> VELARDE ARAMAYO, María Silvia, *Beneficios y minoraciones en derecho tributario*, op. cit., p. 175.

<sup>46</sup> VELARDE ARAMAYO, María Silvia, *Beneficios y minoraciones en derecho tributario* op. cit., p. 167.

norma jurídica ordinaria como cualquiera de las restantes que integran el derecho vigente, condiciona la tarea hermenéutica en nuestra disciplina jurídica.

Esta afirmación, que hoy en día parece redundante u obvia, fue producto, sin embargo, de una intensa labor doctrinaria encaminada a sentar las bases del Derecho Tributario moderno. En este sentido, la obra de Ezio Vanoni<sup>47</sup>, tal como es reconocido unánimemente, constituye un hito fundamental en la materia. Sucede que el citado autor expresó, con todo rigor, que no puede ser odioso lo que es necesario para la existencia misma del Estado y que tiene como finalidad única la utilidad de los ciudadanos, ya que la atribución estatal de obtener los medios necesarios para su propia existencia y, por ende, para la tutela y el mantenimiento del ordenamiento jurídico, se perfila así como un elemento esencial de la misma afirmación del derecho<sup>48</sup>.

En consecuencia, no puede hablarse del carácter excepcional de la ley tributaria por implicar restricciones a los derechos patrimoniales de los ciudadanos o limitaciones a su libertad, porque la obligación de tributar tiene, además de una causa formal superior—la Constitución y las leyes que se dictan en consecuencia—, una causa motivo que se encuentra en el deber ético, político y social de

contribuir<sup>49</sup> al Estado con los medios de subsistencia y del cumplimiento de sus propios fines, que son los de la colectividad<sup>50</sup>.

La relevancia del enfoque propuesto en la labor del intérprete resulta elocuente y fue necesario el transcurso de un tiempo para poder afirmar la superación de las dos concepciones contrapuestas que existieron en la interpretación de las normas tributarias<sup>51</sup>.

Como derivación lógica del carácter ordinario de las normas tributarias se desprende que ellas han de interpretarse de acuerdo con todos los métodos reconocidos por la teoría general del derecho. En ese sentido, si concluimos que la norma tributaria no tiene más singularidad que la que le confiere su propio contenido, es obvio que los métodos aplicables en su interpretación serán los mismos que, con carácter general, guían la hermenéutica de cualquier otra norma jurídica<sup>52</sup>.

---

<sup>49</sup> Cabe aclarar que, dentro de las declaraciones, convenciones y pactos internacionales sobre derechos humanos que han adquirido jerarquía constitucional por imperio del art. 75, inc. 22, de la Constitución Nacional, se encuentra la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, la cual en su art. XXXVI dispone que: “*Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos*”. Asimismo, en el ámbito local, varias constituciones provinciales han receptado con modalidades y alcances diversos el deber de contribuir. Consultar, al respecto, CASÁS, José O., “El principio de generalidad en materia tributaria”, *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, n° 1, 1996, Ed. de Derecho Reunidas S.A., Madrid, p. 174 y ss.

<sup>50</sup> GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., *La interpretación de la ley tributaria*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1959, p. 17.

<sup>51</sup> Nos referimos a los principios *in dubio pro Fisco* e *in dubio pro contribuyente*. No es del caso ahondar en los orígenes, fundamentos y alcances de tales criterios, pero sí es menester dejar en claro que esas posturas apriorísticas son descartadas en la actualidad por la doctrina nacional y extranjera.

<sup>52</sup> QUERALT, Juan Martín; LOZANO SERRANO, Carmelo; TEJERIZO LÓPEZ, José M.; CASADO OLLERO, Gabriel, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 25 edición revisada y puesta al día, Tecnos, Madrid, 2014, p. 168.

---

<sup>47</sup> VANONI, Ezio, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, Cedam, Padua, 1932.

<sup>48</sup> VANONI, Ezio, *Naturaleza e interpretación de las normas tributarias*, versión traducida al español y estudio introductorio de Juan M. Queralt, Colección “Obras básicas de Hacienda Pública”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973, ps. 182 y 183.

No es otra la solución que consagra el Modelo de Código Tributario para América Latina<sup>53</sup>, en cuanto establece, en su art. 5º, primer párrafo, que “*las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en aquéllas*”. Destacamos que la norma no se refiere a interpretaciones extensivas o restringidas, sino a resultados extensivos o restringidos<sup>54</sup>.

A pesar de la notable influencia que ejerció el citado Modelo en las legislaciones latinoamericanas y al elogio de destacados tributaristas, lamentablemente, nuestro

ordenamiento tributario vigente no contiene, en el ámbito nacional<sup>55</sup>, una norma semejante.

Por su parte, en el art. 5º, segundo párrafo, el Modelo remarca que “*la disposición precedente es también aplicable a las exenciones*”<sup>56</sup>. Aparentemente, tal prescripción podría resultar sobreabundante, ya que a nadie se le ocurriría pensar que las exenciones no son normas jurídicas. Sin embargo, la inclusión quizás encuentre justificación en la ya aludida corriente doctrinaria y jurisprudencial —suficientemente extendida— en el sentido de interpretar restrictivamente las exenciones. Sucede que, como lo menciona González García, parece que la aclaración no está de más, dada la incomprensible tendencia hermenéutica apuntada<sup>57</sup>.

No es posible olvidar que el Anteproyecto de Código Tributario Nacional de 1963, redactado por Giuliani Fonrouge, luego de establecer que “*resultan admisibles todos los métodos para la interpretación de las normas tributarias*”, enuncia que las exenciones no deben necesariamente interpretarse de manera restrictiva, sino en forma tal que se cumpla en el tiempo la finalidad determinante de su institución (cfr. art. 2º). Como aclara su autor en las notas al citado Código, tal referencia habría sido innecesaria de no mediar una corriente jurisprudencial que sustenta el criterio restrictivo, orientación que —según señalaba hace décadas— carece de

<sup>53</sup> Reforma tributaria para América Latina: *Modelo de Código Tributario para América Latina*, Unión Panamericana, Secretaría General de la Organización de Estados Americanos, Washington D.C., 1967. El modelo tuvo como origen las brillantes plumas de Rubens Gomes de Sousa (Brasil), Ramón Valdés Costa (Uruguay) y Carlos M. Giuliani Fonrouge (Argentina), síntesis de la mejor doctrina de la región.

<sup>54</sup> En algunas normas latinoamericanas se adoptan soluciones análogas. En ese sentido, el Código Tributario de Uruguay también admite la aplicación de todos los métodos reconocidos por la ciencia jurídica y enuncia que, en virtud de ellos, puede “*llegarse a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en aquéllas, a los efectos de determinar su verdadero significado*” (art. 4º). Similares consideraciones pueden encontrarse en el Código Tributario de Bolivia en cuanto estipula, en lo pertinente, que “*las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho, pudiendo llegar a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en aquéllas*” (art. 8º, punto I). Lo propio establece la legislación de Paraguay al regular que “*en la interpretación podrán utilizarse todos los métodos reconocidos por la ciencia jurídica y llegarse a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en las normas de la presente ley, a los efectos de determinar su verdadero significado*” (art. 246 de la ley 125/91). Por su parte, el Código Tributario de Venezuela dispone que “*las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, atendiendo a su fin y a su significación económica, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en las normas tributarias*” (art. 5º, primer párrafo).

<sup>55</sup> En el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires se observa una norma similar, ya que el art. 5º, en su parte pertinente, dispone que “*son admisibles todos los métodos para la interpretación de las disposiciones de este Código y demás leyes fiscales*”. Dicha previsión ya se encontraba presente en el primer Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires de 1948, sancionado por la ley 5246, bajo la inspiración de Dino Jarach.

<sup>56</sup> La doctrina especializada en el tema coincide en que todos los métodos interpretativos son aplicables a las exenciones. Puede consultarse, al respecto, HERRERA MOLINA, Pedro M., *La exención tributaria*, op. cit., p. 239, y LANZIANO, Washington, *Teoría general de la exención tributaria*, Depalma, Buenos Aires, 1979, p. 195.

<sup>57</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *La interpretación de las normas tributarias*, Editorial Aranzadi, Navarra, 1997, p. 57.

apoyo doctrinal y únicamente se mantiene por inercia.

Arribados a este punto se impone una aclaración. No es posible sostener simultáneamente la tesis de que las normas tributarias son odiosas y, paralelamente, interpretar las exenciones en forma restrictiva, ya que ello demuestra una falta de lógica intelectual<sup>58</sup>. Si la norma de imposición debe ser interpretada restrictivamente, lo coherente será que la norma de exención se interprete extensivamente, dentro de un razonamiento que es equivocado en la teoría que sostiene, pero al menos resulta congruente en sí mismo. Sería de aplicación el aforismo *favorabilia amplianda, odiosa restringenda*, es decir, las normas que conceden liberalidades o favorecimientos deben ser interpretadas extensivamente, mientras que las normas limitadoras de la libertad u otros derechos humanos, deben ser restringidas<sup>59</sup>.

Tal como lo adelantamos, el error de la tendencia restrictiva se origina, a nuestro modo de ver, en la equivocada concepción que considera a las normas exentivas como privilegios o excepciones irritantes del principio de generalidad<sup>60</sup>.

En efecto, la concepción de la exención como normas “excepcionales”, se hallaba íntimamente ligada a su consideración como un mero instituto “neutralizador” de la totalidad o parte de los efectos del tributo, y que, por consiguiente, entraba en pugna con los principios de generalidad, igualdad y capacidad contributiva<sup>61</sup>. Se las trataba,

entonces, como una excepción al tributo y, por ende, se procuraba evitar cualquier tipo de flexibilidad en su interpretación. Sucede que, calificando a las exenciones como normas de carácter “excepcional” —por constituir una aparente desviación con relación a los principios del derecho tributario y a los generales del ordenamiento—, se apuntaba la necesidad de aplicarlas de la manera más estricta posible, haciéndose hincapié en que su interpretación fuera restrictiva o, cuanto menos, literal. Asimismo, dicha concepción derivaba en el rechazo a su interpretación extensiva, ya que se creía que las exenciones carecían de fuerza expansiva y, claro está, se intentaba no ampliar la norma más allá de lo estrictamente necesario<sup>62</sup>. En similar sentido, se ha destacado que el pretendido carácter excepcional de las exenciones supone someterlas a una interpretación restrictiva<sup>63</sup>.

No puede soslayarse que Vanoni defiende la plena juridicidad de las normas reguladoras de exenciones<sup>64</sup> —las cuales, a su juicio, pretenden atemperar el contenido de otras

---

*sujetos ya contemplados por una norma general que instituye tributos, pero en sentido contrario a la ratio de esta última*”. Asimismo, agrega que “*si no se considerase excepcional una norma que contraste con otra constitucional, se confundiría la norma ilegítima con la excepcional*” y que “*las normas sobre exenciones que toman en consideración situaciones ya reguladas, previendo la producción de efectos contrarios a los que habrían sido desplegados sin su emanación, contrastan con el espíritu del sistema jurídico tributario, en el sentido de que no se trata de una norma excepcional cualquiera*” (AMATUCCI, Andrea, “La interpretación de la ley tributaria”, en la obra colectiva bajo su dirección *Tratado de Derecho Tributario*, t. I, 2001, Ed. Temis S.A., Bogotá, p. 586).

<sup>62</sup> VELARDE ARAMAYO, María Silvia, *Beneficios y minoraciones en derecho tributario*, op. cit., ps. 166/167.

<sup>63</sup> HERRERA MOLINA, Pedro M., *La exención tributaria*, op. cit., ps. 72 y 90/91.

<sup>64</sup> Si bien alude a ellas como “normas excepcionales”, tal catalogación no lo conduce a propugnar la aplicación de criterios interpretativos e integrativos específicos (VANONI, Ezio, *Naturaleza e interpretación de las normas tributarias*, op. cit., p. 46).

---

<sup>58</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *La interpretación de las normas tributarias*, op. cit., p. 57.

<sup>59</sup> JARACH, Dino, “La hermenéutica en el Derecho Tributario”, en *Estudios de Derecho Tributario*, 1998, Ed. CIMA, Buenos Aires, p. 156.

<sup>60</sup> En algunas obras de impuestos en particular, también se alude a las exenciones como genuinos “privilegios” (FERNÁNDEZ, Luis Omar, *Impuesto a las Ganancias. Teoría, técnica y práctica*, t. I, 4ta. edición, La Ley, Buenos Aires, 2019; y MARCHEVSKY, Rubén, *Impuesto al Valor Agregado. Análisis integral*, Errepar, Buenos Aires, 2006, p. 342).

<sup>61</sup> Cabe destacar que para Amatucci, “*las normas que prevén exenciones regulan situaciones y*

normas superiores insertas en el mismo ordenamiento o bien satisfacer el principio de igualdad ante el tributo, sustituyendo los criterios generales de imposición por nuevos índices que posibiliten una más exacta valoración del principio de capacidad contributiva—, razón por la cual afirma la aplicabilidad de los criterios interpretativos generales<sup>65</sup>.

Para comprender de forma más global el aparente conflicto entre el principio de generalidad y las exenciones, debe recordarse que la institución tributaria, al igual que las demás instituciones jurídicas que integran nuestro ordenamiento, no puede ser suficientemente comprendida si no es a la luz de la perspectiva constitucional, pues el programa constitucional ilumina y condiciona de tal manera las concretas instituciones jurídicas que ellas, para responder al criterio de justicia, no deben estar sólo al servicio de sus fines y objetivos específicos, sino también al servicio de los fines y objetivos constitucionales<sup>66</sup>. Tal programa constitucional

<sup>65</sup> VANONI, Ezio, *Naturaleza e interpretación de las normas tributarias*, op. cit., p. 46. El autor, quien incluso no se opone al empleo de la interpretación analógica, menciona que “como el juez es consciente de que, en el Estado moderno, la exención no es un privilegio, sino el reconocimiento de la existencia de una menor capacidad contributiva, con frecuencia le repugna negar el tratamiento favorable que permite la ley para casos particulares a hipótesis en que concurren las mismas circunstancias que en aquellas en relación a las cuales la ley ha previsto expresamente un trato de favor. De aquí el espíritu favorable que anima la interpretación judicial de algunas exenciones, al que en vano ha tratado de oponerse la administración financiera. Si se leen algunas de tales resoluciones, se observa cómo en ocasiones el juez, con el fin de legitimar la conclusión formulada en el supuesto particular y que responde a principios de equidad, se esfuerza por atribuir a lo que constituye una verdadera y estricta aplicación analógica el nombre de interpretación extensiva” (VANONI, Ezio, *Naturaleza e interpretación de las normas tributarias*, op. cit., p. 350).

<sup>66</sup> LEJEUNE VALCARCEL, Ernesto, “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, en la obra colectiva *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Ed. de Derecho Reunidas, Madrid, 1980, p. 180.

no es previo ni externo a la Constitución sino que está dentro de ella<sup>67</sup>.

De este modo, las exenciones que respeten las directrices del texto constitucional no podrán interpretarse como “normas excepcionales” aunque respondan a intereses distintos al meramente recaudatorio<sup>68</sup>. Es decir, en la medida en que estén fundamentadas en principios, derechos o cláusulas de raigambre constitucional, las exenciones no pueden ser consideradas como privilegios fiscales y, por ende, tampoco resultan contrarias al principio de generalidad<sup>69</sup>.

Ocurre que el deber de contribuir es un deber genérico de sujeción al sistema tributario en los términos que éste indique,

<sup>67</sup> CASÁS, José O, “El principio constitucional de generalidad en materia tributaria”, op. cit., ps. 184/185.

<sup>68</sup> HERRERA MOLINA, Pedro M., *La exención tributaria*, op. cit., p. 91. Al respecto, menciona Jarach que las exenciones no necesariamente resultan “excepciones” ni “privilegios” (JARACH, Dino, “Exenciones, exclusiones del objeto o no sujeción, materia no gravada”, en *Estudios de Derecho Tributario*, CIMA, Buenos Aires, 1998, p. 150).

<sup>69</sup> LALANNE, Guillermo, “El principio de generalidad”, en GARCÍA NOVOA, César y HOYOS JIMÉNEZ, Catalina (coords.), *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, t. I, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, p. 610. En el mismo sentido, se apunta que, desde un enfoque constitucional, no está vedada la concesión de exenciones o bonificaciones tributarias y se agrega que “en ocasiones el establecimiento de tales beneficios fiscales puede ser constitucionalmente legítimo e, incluso, venir exigido bien para la realización efectiva de otros principios constitucionales (como la igualdad, capacidad económica o la progresividad tributaria) o bien para la consecución de otros bienes u objetivos constitucionalmente protegidos (singularmente, los denominados ‘derechos económicos y sociales’...). En tales casos, la desigualdad del trato que la exención o el beneficio supone ha de ofrecer una justificación razonable y ser proporcionada al fin perseguido” (RODRIGUEZ BEREIJO, Álvaro, “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, *Civitas - Revista Española de Derecho Financiero*, nº 100, 1998, p. 613, citado por LALANNE, Guillermo, “El principio de generalidad”, op. cit., ps. 610/611).

tesis que permite configurar a las exenciones “como modalidad integrante del deber de contribuir, cuando respeten su contenido esencial”<sup>70</sup>. En efecto, la exención constituye una previsión más detallada del alcance de la imposición en ciertos supuestos concretos, es decir, una proyección específica, para tales casos, de los principios de justicia o de política tributaria, y del contenido que confieren al deber de contribuir<sup>71</sup>.

Como lo explica Herrera Molina con absoluto acierto, los preceptos que establecen exenciones pueden considerarse especiales en cuanto a que su efecto desgravatorio solo recae sobre supuestos específicos, carácter que, en rigor, no tiene ninguna relevancia interpretativa<sup>72</sup>.

#### V. Las “interpretaciones” restrictiva, estricta y extensiva

Como conclusión de lo expuesto, podría afirmarse que la norma tributaria—incluido, claro está, el precepto que otorga una exención— se interpreta de la misma forma que cualquier otra norma jurídica, es decir, de conformidad con todos los métodos reconocidos por el derecho.

La interpretación se mueve, básicamente, entre dos grandes barreras que no puede sobrepasar; por un lado, la letra de la ley, y por el otro, el fin de la norma. Se puede afirmar, entonces, que, al desentrañar el significado de las normas, la interpretación nunca será estricta, ni restringida, ni extensiva, sino por el contrario: neutra. Es decir, luego del proceso interpretativo, lo que podrá ser—con relación al texto de la norma— estricto, extensivo o restrictivo es el resultado al que conduce dicha interpretación, pero si se admite la tarea hermenéutica, ello implica aceptar todas las consecuencias que pueda

conllevar, razón por la cual nunca se pueden prohibir resultados<sup>73</sup>.

Para graficar lo expuesto, resulta adecuado mencionar que puede ocurrir que el legislador haya dicho menos de lo que pensaba, o bien que haya usado términos que no se ajustan estrictamente al propósito de la ley. En este caso, el intérprete puede hacer lo que se denomina “interpretación extensiva”, cuya premisa es el brocardo *minus dixit quam voluit*, es decir, que dijo menos de lo que tenía efectiva intención de decir. En sentido opuesto, es posible que el legislador se haya extralimitado al formular la norma y que, por ello, sea tarea del hermeneuta su reconducción a los cauces por los que debió circular según los fines que la informan, lo que conducirá a un resultado restrictivo. Por último, también puede presentarse el supuesto en que se aplique el texto de la ley tal cual ha sido concebido en su sentido literal, de modo que se llegará a un resultado estricto<sup>74</sup>.

Al respecto, apunta Amatucci que la norma jurídica podrá gozar de un ámbito mayor o menor del resultante del significado literal y, entonces, se evidenciará la interpretación como “extensiva” o “restrictiva”. Incluso, resulta infundado el convencimiento por el cual, para ciertas normas, corresponde imponer una interpretación restrictiva, como si ésta constituyese una metodología que se debe adoptar preliminarmente y no uno de los posibles resultados imprevistos de la interpretación de una norma. Por ello, afirma

---

<sup>70</sup> HERRERA MOLINA, Pedro M., *La exención tributaria*, op. cit., p. 95.

<sup>71</sup> QUERALT, Juan Martín; LOZANO SERRANO, Carmelo; TEJERIZO LÓPEZ, José M.; CASADO OLLERO, Gabriel, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., p. 255.

<sup>72</sup> HERRERA MOLINA, Pedro M., *La exención tributaria*, op. cit., p. 238.

---

<sup>73</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *La interpretación de la normas tributarias*, op. cit., p. 21. No puede soslayarse que, como lo mencionamos, tanto el Modelo de Código Tributario para América Latina, así como también otras legislaciones comparadas (ver los casos de Uruguay, Bolivia, Paraguay y Venezuela, ya citados) aluden a tales términos como resultados del proceso de interpretación.

<sup>74</sup> Es necesario dejar sentado que nunca se va a dar un caso de aplicación automática de la ley. La labor interpretativa siempre es necesaria debido a que la realidad destinada a ser regulada por la norma es más rica y compleja que la hipótesis abstracta prevista por el legislador, la que en ningún caso podrá englobar todos los matices posibles.

que “la norma que establece los tributos no puede interpretarse solo restrictivamente con el argumento de que es odiosa; ni pueden ser interpretadas in extenso las normas de exención”<sup>75</sup>.

Ocurre que, como explica Calvo Ortega, una norma jurídica y, por tanto, una exención puede arrojar una “interpretación extensiva” como resultado del empleo de un método interpretativo concreto y, por el contrario, pueden ofrecer un resultado declarativo o restrictivo como consecuencia de la utilización de un método diverso. Luego, agrega que la distinción entre interpretación restrictiva, declarativa y extensiva se considera superada, ya que tales figuras no son propiamente métodos o criterios interpretativos, sino resultados de la interpretación<sup>76</sup>.

A pesar de que resulta un lugar común, en palabras de Vanoni, “es pura ilusión el hablar de interpretación extensiva o estricta”, pues “en realidad, la norma, como voluntad inmanente del Estado, ni se extiende ni se restringe como consecuencia de la labor interpretativa, sino que se identifica su sustancia, partiendo de la expresión formal, a través de la que se manifiesta el mandato legislativo, para llevar a comprender la efectiva voluntad del ente que la establece”, lo que conduce a restarle toda importancia a la fórmula tradicional tipificadora de los resultados de la interpretación. Aún más, sea cual fuere la naturaleza de la norma, el intérprete debe tratar únicamente de poner de manifiesto la voluntad de la ley, sin preocuparse si con ello excede el texto de la ley o atribuye al precepto un contenido más restringido de aquel que la fórmula empleada podría propiciar<sup>77</sup>.

Reconoce Casás que, si bien a partir del principio de generalidad se ha propuesto una interpretación restrictiva o, cuanto menos, estricta de las exenciones o beneficios fiscales, hoy se admite que incluso las normas relativas a las exenciones, “deben ser entendidas

<sup>75</sup> AMATUCCI, Andrea, “La interpretación de la ley tributaria”, op. cit., ps. 577 y 587.

<sup>76</sup> CALVO ORTEGA, Rafael, “La interpretación de las exenciones tributarias”, op. cit., p. 120 y ss.

<sup>77</sup> VANONI, Ezio, *Naturaleza e interpretación de las normas tributarias*, op. cit., ps. 335/336.

computando la totalidad de los preceptos que las regulan, en forma tal que el propósito de la ley se cumpla mediante una razonable interpretación, lo que vale tanto como admitir que las exoneraciones tributarias pueden resultar de la letra de la ley, del indudable propósito de la norma o de su necesaria implicancia”<sup>78</sup>.

En la postura de Tarsitano, las exenciones motivadas en el principio de capacidad contributiva “deben ser interpretadas como la ley tributaria en su versión positiva”, de modo que, lejos de imponer la recortada visión formalista que se somete a la concepción literal estricta, o restrictiva, todos los métodos de interpretación son aplicables. A su vez, en materia de exenciones y otros beneficios fiscales fundados en razones de política extrafiscal, el contenido debe surgir de la razón inspiradora que motivó el régimen<sup>79</sup>.

En similar sentido, señala Altamirano que la exención no es un privilegio per se, ya que el legislador ha tenido un criterio determinado para considerar que cierta situación debe ser exonerada de la imposición a través de un precepto, de igual estructura e importancia, como lo es la exención. Tal temperamento, es igualmente predicable con relación a los beneficios promocionales, pues el legislador, al crearlos, tuvo en vista criterios de oportunidad y razones fundadas para concederlos, pero no por ello son privilegios cuya interpretación deba hacerse con estrictez<sup>80</sup>.

Por su parte, Soler se pronuncia por acompañar el criterio que propugna que la interpretación de las exenciones no está

<sup>78</sup> CASÁS, José O., “El deber de contribuir como presupuesto para la existencia misma del Estado (notas preliminares en torno de la justicia tributaria)”, *Revista Jurídica*, Facultad de Jurisprudencia, Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, 2008, p. 1040, disponible online en el sitio: <https://www.revistajuridicaonline.com/>.

<sup>79</sup> TARSITANO, Alberto, “Interpretación de la ley tributaria”, en GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. (dir.), *Tratado de Tributación*, t. I, vol. 2, Astrea, Buenos Aires, 2003, p. 461.

<sup>80</sup> ALTAMIRANO, Alejandro, *Derecho tributario. Teoría general*, Marcial Pons Argentina, Buenos Aires, 2012, p. 297.

sometida a criterios interpretativos especiales, de modo que revisten particular trascendencia el elemento teleológico y sistemático, por cuyo imperio la hermenéutica jurídica puede conducir tanto a una interpretación estricta, cuanto a un resultado restrictivo o extensivo. En todo caso, lo importante es que el propósito de la ley se cumpla, e incluso, al tratar de acomodar la interpretación al espíritu y finalidad de la norma, en ocasiones, procede acudir a la interpretación extensiva cuando la letra de la ley es insuficiente para abarcar acabadamente su espíritu o finalidad<sup>81</sup>.

Para Krause Murguiondo, si bien la Corte Suprema Nacional en diversos fallos pareció indicar que debía prevalecer la interpretación estricta o declarativa, ya que debe evitarse que situaciones excepcionales se conviertan en regla general, excluyendo entonces la interpretación extensiva<sup>82</sup>, lo cierto es que, por otra parte, también ha mencionado pautas que, a su juicio, de ninguna manera excluyen la interpretación extensiva. En ese sentido, “*ha sostenido que no deben entenderse por fuerza con el alcance más restringido que el 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. O también ha dicho que pueden resultar del propósito indudable de la norma y de su necesaria implicancia*”. Tales expresiones, dan lugar a la admisión de resultados interpretativos no sólo “estrictos” de las exenciones, sino también a los de carácter “restrictivo” o “extensivo”, dependiendo del propósito de la norma y del contenido real de la voluntad del legislador. Asimismo, coincide con el Modelo de Código Tributario para América Latina en tanto admite en la interpretación de las normas tributarias—incluyendo aquellas que establecen exenciones—, “*la aplicación de todos los métodos generales admitidos en el derecho, como así también tanto la interpretación*

*restrictiva como a la extensiva (u, obviamente, a la declarativa o estricta)*”<sup>83</sup>.

Como lo señala Damarco, de acuerdo con la jurisprudencia del máximo tribunal federal, todos los métodos son admisibles para interpretar las normas que establecen exenciones, razón por la cual también lo son los resultados de esas interpretaciones, ya sean estrictos, restringidos o extensivos<sup>84</sup>.

Se ha señalado que no existe ninguna vinculación conceptual entre las exenciones y la interpretación restrictiva, sino que se debe únicamente a decisiones valorativas que satisfacen, en última instancia, preferencias axiológicas. Sin embargo, se trata de una opción, dentro de muchas, respecto de cómo tratar las exenciones tributarias, lo que supone que quien quiera adoptar tal interpretación deberá, a efectos de ofrecer una motivación satisfactoria, exponer las razones normativas para tal preferencia, ya que, en caso contrario, estaría incurriendo en un supuesto de arbitrariedad<sup>85</sup>.

Sucede que, tal como lo comenta González García, “*aparece un error bastante extendido, consistente en sostener que como el fin de la norma tributaria es la recaudación, las exenciones deben interpretarse restrictivamente. Ello no es correcto, pues quienes así piensan parten de una premisa falsa. El fin de la norma tributaria no es pura y simplemente la recaudación, sino que el fin de la norma de imposición es la recaudación, pero*

---

<sup>81</sup> SOLER, Osvaldo H., *Tratado de Derecho Tributario*, quinta edición, La Ley, Buenos Aires, 2014, p. 481.

<sup>82</sup> Fallos: 200:88; 242:207; 264:137; 302:1116; entre muchos otros.

---

<sup>83</sup> KRAUSE MURGUIONDO, Gustavo A., *La Interpretación de la ley y el derecho tributario*, La Ley, Buenos Aires, 2000, ps. 195/196; y, en igual sentido, DAMARCO, Jorge H., “Notas para el estudio de la interpretación de las normas del Derecho Tributario material, de las normas que describen las infracciones fiscales y de la analogía”, *Revista de Tributación de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales*, n° 10, 2022.

<sup>84</sup> DAMARCO, Jorge H., “Notas para el estudio de la interpretación de las normas del Derecho Tributario material, de las normas que describen las infracciones fiscales y de la analogía”, op. cit.

<sup>85</sup> GARCÍA YZAGUIRRE, Víctor y OSORIO MORALES, Hugo, “Interpretación restrictiva de las exenciones tributarias: una propuesta de análisis”, op. cit., p. 133.

*basada en la capacidad contributiva de las personas llamadas a satisfacer los tributos*<sup>86</sup>.

Desde nuestra perspectiva, no corresponde referirse en rigor a interpretación restrictiva, estricta o extensiva, ya que no constituyen métodos sino resultados<sup>87</sup> interpretativos que dependerán, en gran medida, de qué criterio hermenéutico se utilice<sup>88</sup>, al tiempo que resulta equivocada cualquier tentativa de predeterminar el desenlace al que conduce el proceso hermenéutico.

En definitiva, como bien sostiene la Corte Suprema de Justicia, los jueces pueden —y deben— superar las imperfecciones técnicas de las normas<sup>89</sup> y desentrañar la indudable intención del legislador.

## VI. La aplicación analógica

La tarea interpretativa tiene, sin embargo, un límite más allá del cual no se puede extender, circunstancia que conduce a establecer, entonces, cuál es dicha frontera en materia tributaria.

La doctrina mayoritaria, que compartimos, sostiene que no pueden crearse<sup>90</sup> hechos

imponibles ni exenciones mediante la aplicación analógica.

En este sentido, el art. 6° del Modelo de Código Tributario para América Latina establece que *“la analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones”*. Por su parte, el Modelo de Código Tributario del CIAT, en su versión del año 2015, prevé que *“no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones, o el de los ilícitos tributarios”* (art. 9°, ap. 3).

La proscripción de la analogía en materia de Derecho Tributario sustantivo tiene, en algunas legislaciones, expreso sustento normativo. En el ámbito nacional, a partir de la reforma introducida por la ley 27.430<sup>91</sup>, la ley 11.683 dispone de modo expreso que *“no se admitirá la analogía para ampliar el alcance del hecho imponible, de las exenciones o de los ilícitos tributarios”* (art. 1°, segundo párrafo), modificación legislativa que, a nuestro modo de ver, resulta elogiada. Incluso, algunas legislaciones provinciales prevén que la analogía no tiene lugar en materia de exenciones (cfr. art. 2° del Código Fiscal de Catamarca; art. 4° del Código Fiscal de Entre Ríos; art. 4° del Código Fiscal de Mendoza; art. 2° del Código Fiscal de San Luis; art. 5° del Código Fiscal de Tucumán; art. 1° del Código Fiscal de La Pampa; y, en similar sentido, art. 4° del Código Fiscal de Formosa).

En el derecho comparado, merece citarse la Ley General Tributaria española en cuanto dispone que *“no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones”*<sup>92</sup> (art. 23, inc. 3°, de la LGT), directriz que también es receptada en varias legislaciones latinoamericanas<sup>93</sup>.

embargo, la consideración de la aplicación analógica como una actividad creativa no es una cuestión pacífica en la doctrina.

<sup>91</sup> B.O. 29/12/2017.

<sup>92</sup> La doctrina española está dividida con respecto a si la norma veda sólo la analogía o si abarca tanto a ella como a la “interpretación” extensiva.

<sup>93</sup> La legislación uruguaya es muy similar a la del Modelo, aunque se afirma que en virtud de la

<sup>86</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *La interpretación de las normas tributarias*, op. cit., p. 61.

<sup>87</sup> En igual sentido, Krause Murguiondo entiende que las expresiones declarativa, estricta, extensiva, o restrictiva califican al resultado del proceso de interpretación, frente al significado corriente o usual de las expresiones lingüísticas utilizadas por la ley (KRAUSE MURGUIONDO, Gustavo A., *La interpretación de la ley y el derecho tributario*, op. cit., p. 56). Con alcances similares, ver DAMARCO, Jorge H., “Notas para el estudio de la interpretación de las normas del Derecho Tributario material, de las normas que describen las infracciones fiscales y de la analogía”, op. cit.

<sup>88</sup> CALVO ORTEGA, Rafael, “La interpretación de las exenciones tributarias”, op. cit., p. 120 y ss. Cabe agregar que el autor propone la utilización del método principalista, es decir, la utilización del principio de capacidad contributiva como elemento interpretativo.

<sup>89</sup> Ver, entre muchos otros, CSJN, 23/12/2004, “Delphian S.A. (TF 15.294-I) c/DGI”, Fallos: 327:5649; 5/9/2006, “Ategam S.A. c/Provincia del Chubut”, Fallos: 329:3546.

<sup>90</sup> Esta afirmación implica, de nuestra parte, entender a la analogía como una forma de crear derecho y no como un método interpretativo. Sin

En la misma línea, Amatucci —quien, como lo mencionamos, postula que las exenciones entran en conflicto con la *ratio* de la norma general configuradora del tributo—, entiende que la prohibición de la analogía no opera sólo sobre las normas que establecen tributos, sino sobre todo el sector inorgánico del Derecho Tributario, compuesto también por exenciones. Acontece que, en su planteamiento, las normas de exención no son susceptibles de aplicación analógica, pues ésta comprometería la organicidad del sistema con una expansión incontrolada de dicha normativa<sup>94</sup>.

Sucede que en materia de exenciones, no existen vacíos normativos que llenar pues su esencia es producir el efecto desgravatorio en determinadas hipótesis comprendidas lógicamente en el supuesto de hecho de una norma de sujeción tributaria. Si la ley no exonera determinado hecho, éste se encuentra alcanzado por el precepto de sujeción, lo cual

---

analogía no pueden crearse “tributos, infracciones ni exoneraciones”. Por otra parte, el Código Tributario de Guatemala establece, en lo pertinente, que “por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias” (cfr. art. 5°). A su vez, el Código Tributario de Costa Rica dispone que, en virtud de la analogía, “no pueden crearse tributos ni exenciones” (cfr. art. 6°). Asimismo, el Código Tributario de El Salvador enuncia que “no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones” (art. 7°). En la misma línea, el Código Tributario de Bolivia prevé que la analogía “será admitida para llenar los vacíos legales, pero en virtud de ella no se podrán crear tributos, establecer exclusiones ni exenciones...” (art. 8°, punto III). Por otra parte, el Código Tributario de Honduras establece que no es admisible la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones y exoneraciones, entre otros (art. 12, punto 1). Asimismo, el Código Tributario de Venezuela indica que la analogía es admisible para colmar los vacíos legales, pero que, en virtud de ella, no pueden crearse tributos, exenciones, exoneraciones ni otros beneficios (art. 6°).

<sup>94</sup> AMATUCCI, Andrea, “La interpretación de la ley tributaria”, op. cit., ps. 392, 586 y cc.

excluye la existencia de lagunas normativas en este aspecto<sup>95</sup>.

La prohibición de la aplicación analógica en el Derecho Tributario sustantivo<sup>96</sup>, es consecuencia inevitable del principio de reserva de la ley que recoge la Constitución Nacional.

El verdadero problema estriba en distinguir aquellos supuestos en donde se arriba a un resultado extensivo —perfectamente admisible, según lo que se expuso— de aquellos en los que se realiza una aplicación analógica, la cual, desde nuestra óptica, se encuentra vedada.

El académico Horacio A. García Belsunce sostiene, refiriéndose a este punto, que si bien se entrelazan en la aplicación práctica tan profundamente que es difícil establecer dónde termina una y comienza la otra, hay interpretación extensiva cuando un determinado hecho cae bajo la norma expresa de la ley, si bien la forma usada no corresponde a la comprensión literal del precepto jurídico; y, en cambio, hay interpretación analógica cuando si bien la relación a regular no cae bajo la norma expresa, entra no obstante bajo el mismo principio de derecho revelado en aquella norma<sup>97</sup>.

En efecto, la analogía presupone la existencia de una laguna jurídica o un vacío normativo que llenar, mientras que la interpretación extensiva —que da por sentado la inexistencia de aquel hueco—, está destinada a adecuar la letra al espíritu de la ley<sup>98</sup>.

En definitiva, la analogía consiste en un procedimiento por el cual se aplican los principios ordenadores extraídos de un determinado supuesto regulado en la ley a

---

<sup>95</sup> SOLER, Osvaldo H., *Tratado de Derecho Tributario*, op. cit., p. 481.

<sup>96</sup> Ello no ocurre, por ejemplo, en materia de Derecho Procesal Tributario, Administrativo Tributario, etc.

<sup>97</sup> GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., *La interpretación de la ley tributaria*, op. cit., ps. 28 y 29.

<sup>98</sup> SOLER, Osvaldo H., *Tratado de Derecho Tributario*, op. cit., p. 482.

otro supuesto esencialmente igual, pero distinto en los accidentes, que no aparece contemplado por ella. La base de la analogía, en consecuencia, está en determinar esa *eadem ratio*, ya que el procedimiento analógico no radica en la semejanza de los supuestos de hecho, regulado el uno y por regular el otro, sino en la razón de esa semejanza<sup>99</sup>.

No puede soslayarse que, como destaca Villar Palasí, la analogía es un argumento lógico decisonal pues su aplicación lleva aparejada una auténtica decisión del juez y no una simple inferencia lógica, como lo son los silogismos. En efecto, *“apreciar la existencia o inexistencia de un círculo de semejanzas entre la hipótesis legal y el hecho no previsto, implica, por de pronto, una selección por parte del juez de los elementos relevantes de uno y otro (norma y laguna)”*, apreciación que, en el fondo, es una decisión del juez<sup>100</sup>.

En síntesis, la interpretación de las exenciones podrá conducir a un resultado extensivo, declarativo o restrictivo, todos ellos válidos. Sin embargo, debido a que las hipótesis exentas siempre están englobadas en el supuesto fáctico de una disposición tributaria —de modo que si el legislador no exonera cierto hecho éste vendrá regulado por el precepto de sujeción—, esta circunstancia excluye la exigencia de lagunas en su ámbito de aplicación, impidiendo, por ende, el uso de la analogía.

Por ello, no puede establecerse una exención tributaria por analogía, ampliando los límites fijados expresamente por el legislador, pues ello sólo puede hacerse por disposición expresa de la ley, ya que, tal como lo mencionamos, en materia tributaria, el principio de reserva de ley impide que se exija un tributo no contemplado en la ley o incluir en una exención tributaria a situaciones no previstas en la norma.

## VII. Conclusión

<sup>99</sup> LEJEUNE, Ernesto y GONZÁLEZ, Eusebio, *Derecho tributario*, t. I, Ed. Plaza Universitaria, Salamanca, 2000, ps. 114/115.

<sup>100</sup> VILLAR PALASÍ, José Luis, *La interpretación y los apotegmas jurídico-lógicos*, Tecnos, Madrid, 1975, p. 184.

Es bien conocido el escepticismo que tradicionalmente ha rodeado a las exenciones, afirmación que no parece requerir mayores demostraciones.

En nuestra disciplina jurídica constituye un lugar común la desconfianza hacia ellas, razonamientos que han servido a la justificación de las tesis que propician su interpretación “estricta” o, peor aún, “restrictiva”, términos que incluso, la jurisprudencia suele emplear de un modo errático.

Impregnadas las exenciones de una mala reputación, las preferencias —normativas, doctrinales y jurisprudenciales— a favor de la adopción de criterios singulares que guíen la tarea del intérprete resultan casi predecibles. Sucede que la percepción de que dicha técnica desgravatoria constituye una excepción o un privilegio ha contaminado en buena medida la labor hermenéutica. Se parte, en el proceso interpretativo, de una premisa falsa e, indefectiblemente, se llega a resultados también equivocados desde una perspectiva lógica y jurídica.

En el mismo sentido, reconoce Casás que la interpretación de las exenciones es, sin duda, una de las cuestiones que están más marcadamente teñidas por la predisposición a adoptar criterios *“apriorísticos, de raíz ideológica y, por ende, acientíficos desde el punto de vista jurídico”*<sup>101</sup>.

La propia jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia peca de una notable falta de claridad, deficiencia que, asimismo, agrede la seguridad jurídica de los contribuyentes, principio de reconocida jerarquía constitucional<sup>102</sup>. En efecto, a pesar de los signos de avance que en ocasiones demuestra, la doctrina del máximo tribunal federal es todavía inorgánica y no pueden establecerse principios rectores, ya que parece ser el producto de una casuística que ha determinado que, en la resolución de cada

<sup>101</sup> En estos términos se expresa CASÁS, José O., *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de la ley tributaria*, op. cit., p. 734.

<sup>102</sup> Fallos: 220:5; 243:465; 251:78; 253:47; 254:62; 316:3231; 317:218; y 332:1531.

caso en particular, se haya recurrido a distintos métodos para proceder a su fundamentación<sup>103</sup>.

Desde nuestra perspectiva, el convencimiento de que las exenciones constituyen verdaderos componentes especificadores o delimitadores del presupuesto de hecho al que el legislador anuda el nacimiento de la obligación tributaria trae —debe traer— aparejadas repercusiones en materia interpretativa.

Hemos visto que las exenciones no son sino preceptos o normas ordinarias, tanto como las propias de imposición, sin que de ningún modo pueda atribuírseles un carácter excepcional o derogatorio de los principios de justicia material que rigen la tributación. Son, pues, igualmente comunes a las que establecen el tributo. Su incuestionable virtualidad para modificar —en los supuestos determinados por el legislador— el régimen general del tributo no consiente de ninguna manera el carácter excepcional que, en no pocas ocasiones, se le ha querido atribuir a dicha técnica desgravatoria.

Su adecuada instauración —sea por razones de capacidad contributiva, o de extrafiscalidad— no supone ninguna contradicción hacia el interior del sistema tributario, ni del ordenamiento jurídico en general. Al contrario, la concreción del mandato constitucional de contribuir, de acuerdo con los postulados que orientan la tributación, e incluso, la realización de los valores constitucionales superiores del ordenamiento jurídico, requieren ciertamente de la eficacia de las exenciones, como normas

especificadoras del hecho generador, ausentes de cualquier matiz excepcional.

Tanto las denominadas exenciones fiscales como las extrafiscales depuran el alcance del hecho de imponible, pues no puede dudarse que los intereses tutelados por la exención —sea que se apoyen en consideraciones de capacidad contributiva o ajenas al tributo— son igualmente dignos a los de la imposición.

Por otra parte, hemos alertado que su única singularidad viene dada por el efecto *desgravatorio* que conllevan; pero tal efecto, que no es sino su propia sustancia jurídica, no tiene ninguna gravitación a la hora de interpretar tales preceptos.

En cambio, la consecuencia para el intérprete de este enfoque no es fortuita ni forzada: las normas de exención —carentes de cualquier viso excepcional y ajenas a la idea de supuestos privilegios—, deben interpretarse de acuerdo con todos los métodos admitidos en el derecho, directriz que incluso, ya había sido adoptada en el Modelo de Código Tributario para América Latina, de indiscutido valor doctrinal, hace más de medio siglo. En efecto, no es posible desechar ningún método interpretativo a la hora de desentrañar el sentido y alcance de las exenciones previstas por el legislador.

Derivación lógica de lo anterior, es que también son aceptados cualesquiera que sean los resultados a los que conduzca el empleo de tales métodos. Como ya lo hemos advertido, siguiendo a la mejor doctrina, las expresiones restrictiva, estricta, o extensiva califican al resultado del proceso de interpretación. En consecuencia, la proscripción apriorística de resultados —los cuales únicamente resultan observables *ex post*—, con fundamento en supuestas características o notas particulares de la exención, no exhibe ningún sustento lógico ni jurídico y, por ende, resulta naturalmente objetable.

A nuestro modo de ver, la finalidad del legislador a la hora de establecer los preceptos exonerativos debe presidir todo el proceso interpretativo. En ese sentido, resulta necesario una interpretación que tenga como meta el conocer y expresar el propósito y el fin

---

<sup>103</sup> Vinculado con ello, se ha sostenido que el método de interpretación es, en general, “*sólo un expediente argumentativo para demostrar que la regla extraída del ordenamiento es una regla posible, es decir, justificable en un ordenamiento dado*”. Es decir, la búsqueda de la regla no viene determinada por el método, sino que es el método el que está en función de la dirección de la búsqueda, dependiendo de lo que se quiera encontrar (ZAGREBELSKY, Gustavo, *El derecho dúctil: ley, derechos, justicia*, Editorial Trotta, Madrid, 2016, p. 134).

de la ley, su sentido, su espíritu; en otros términos, es la razón de ser de la norma legal —que se invoca como *ratio juris*—, pero dentro del sistema general del derecho, lo que debe dominar en materia de interpretación<sup>104</sup>.

En definitiva, batallar por el cumplimiento del propósito de la ley, ya que las exenciones “*no deben entenderse con el alcance más restringido que su texto admita, sino en forma que el propósito de la regulación se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación*”<sup>105</sup>.

---

<sup>104</sup> LINARES QUINTANA, Segundo V., *El poder impositivo y la libertad individual*, Alfa, Buenos Aires, 1951, p. 30.

<sup>105</sup> Fallos: 179:337; 232:254; 252:139; 267:267; 268:58; 279:226; 308:2554; 319:2624; 322:2624; 329:2975; 329:5210; 344:140; entre muchos otros.

## EL IMPUESTO DE SELLOS Y LOS INSTRUMENTOS GENERADOS POR MEDIOS ELECTRÓNICOS

José C. Bocchiardo (h.)

### I. Introducción

A nadie escapan los grandes avances tecnológicos sucedidos en los últimos años, que se vieron incrementados exponencialmente a partir del año 2020 con motivo de la pandemia generada por el virus Sars Cov 2, en el marco de la cual los gobiernos decretaron una serie de medidas tendientes a evitar la propagación de dicho virus, entre ellas, el aislamiento social obligatorio.

Las nuevas tecnologías tuvieron sin dudas un alto impacto en la manera de concertar los negocios, admitiendo cada vez más que los actos jurídicos se plasmaran en otro tipo de soporte documental que no fuera el papel y se utilizara otra firma que no fuera la ológrafa, supuestos éstos reconocidos expresamente en el Código Civil y Comercial, la Ley de Firma Digital N° 25.506 y otras leyes especiales (Ley de Tarjetas de Crédito, Ley de Cheques, etc.).

Lo arriba expuesto tiene consecuencias en el campo del derecho tributario, y particularmente en lo que al Impuesto de Sellos se refiere, debido al carácter esencialmente formalista del mismo y al principio de objetividad o abstracción que lo rodea, lo que hace que la obligación de pagar el tributo nazca con la sola creación de un documento portante de actos, contratos u operaciones onerosas, sin considerar la validez jurídica del acto ni las ulteriores derivaciones jurídicas que pudieran atacar la sustancia de aquel.

En dicho contexto, analizaremos si los documentos electrónicos que contienen actos, contratos y operaciones onerosas pueden considerarse un instrumento alcanzado por el Impuesto de Sellos, a la luz de la descripción del hecho imponible de dicho tributo que hace la Ley de Coparticipación Federal N° 23.548.

### II. Definición<sup>1</sup>

En nuestra opinión, el Impuesto de Sellos grava los instrumentos públicos y privados que contienen actos, contratos u operaciones que implican una transmisión de riqueza a título oneroso.

Parte de la doctrina, entiende que el Impuesto de Sellos recae sobre el negocio económico o transferencia de riqueza que se deriva de los actos instrumentados. Así, se ha dicho que se trata de una gabela que grava la circulación económica en el momento en que se plasma en un acto, contrato, documento u operación onerosa instrumentada, revelando esta circulación económica, de manera indiciaria o presunta, una determinada capacidad contributiva de los sujetos que intervienen en el acto, presupuesto necesario para el cobro del tributo<sup>2</sup>.

El Máximo Tribunal de nuestro país tiene dicho que el fundamento para gravar es la garantía que el Estado presta a las transacciones sociales que en su territorio se realizan; gracias a la protección de aquél, a su policía, a sus tribunales, los bienes pueden pasar con seguridad, de padres a hijos, del propietario vendedor al capitalista adquirente, del donante al donatario. El impuesto a los actos de mutación vendría a ser el precio de un servicio que sólo el Estado puede prestar<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Algunos pasajes del presente trabajo fueron extraídos de una obra de mi propia autoría: "Impuesto de Sellos", en SPISSO, Rodolfo R. (dir.), *Tributos Provinciales*, Córdoba, Ed. Mediterránea y UNC, 2018.

<sup>2</sup> REVILLA, Pablo J.M., "Impuesto de Sellos", en *Régimen Tributario Argentino*, Buenos Aires, Ed. Abeledo Perrot, 2010, pág. 565)

<sup>3</sup> CSJN, Fallos 184:5. *Ana M. Saffores de Doumeq, Sucesión*, Junio 1939.

### III. Hecho imponible

A los fines de precisar el hecho imponible del Impuesto de Sellos no nos referiremos a un código tributario provincial en particular, ya que el mismo es similar en todas las Provincias, en cuanto debe seguir las líneas conceptuales establecidas en el art. 9, inc. b), ap. 2, de la Ley de Coparticipación Federal N° 23.548, según la cual, las provincias que adhieran a la citada ley y decidan establecer el Impuesto de Sellos, deberán hacerlo recaer *“sobre actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados, sobre contratos a título oneroso formalizados por correspondencia, y sobre operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuadas por entidades financieras regidas por la Ley 21.526.*

*Se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionados en la primera parte del párrafo anterior, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes.*

*La imposición será procedente, tanto en el caso de concertaciones efectuadas en la respectiva jurisdicción, como en el de las que, efectuadas en otras, deban cumplir efectos en ella, sean lugares de dominio privado o público, incluidos puertos, aeropuertos, aeródromos, estaciones ferroviarias, yacimiento, y demás lugares de interés público o utilidad nacional sometidos a la jurisdicción del Estado Nacional, en tanto esa imposición no interfiera con tal interés o utilidad.*

*Cuando se trate de operaciones concertadas en una jurisdicción que deban cumplimentarse en otra u otras, la nación y las provincias incorporarán a sus legislaciones respectivas cláusulas que contemplen y eviten la doble imposición interna”.*

La Ley de Coparticipación Federal de Impuestos es la herramienta más importante de coordinación de facultades tributarias entre la Nación y los estados locales, de allí que la

inclusión de la norma transcripta en la Ley N° 23.548, tiene como finalidad primera, evitar la regulación dispar del Impuesto de Sellos en las diversas jurisdicciones, es decir, fijar las pautas caracterizadoras del gravamen para restringir, dentro de cauces uniformes, el ejercicio del poder tributario local, y, por otro lado, evitar la eventual superposición del Impuesto de Sellos con otros tributos nacionales coparticipados.

Estas pautas o directrices que debe seguir el Impuesto en cuanto a sus características básicas, para nuestro Tribunal Címero, no son meras líneas orientadoras para las provincias y la Nación, sino que se trata de una norma plenamente eficaz, que integra cada uno de los ordenamientos locales que han adherido a la Ley de Coparticipación.

Ello se debe a que la Ley de Coparticipación es una creación legal del federalismo de concertación, que hace que ésta se torne de observancia obligatoria para una provincia que se ha adherido a ella. La CSJN tiene dicho que la Ley de Coparticipación, en tanto es una ley-convenio, hace parte, aunque con diversa jerarquía, del derecho público local y se incorpora a dicho ordenamiento una vez ratificado por la legislatura, pero con un rango distinto que es dado por su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: Nación y provincias<sup>4</sup>.

En razón de lo arriba expuesto, los fiscos locales deben respetar y aplicar dichas pautas obligatorias trazadas por la Ley de Coparticipación, digan lo que digan los códigos tributarios provinciales; y si estos se apartan de esas directrices, pueden ser declarados inconstitucionales, como lo ha hecho la CSJN en las causas *“Banco Río de la Plata S.A. c/ Provincia de La Pampa y/o quien resulte responsable”, “Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c. Provincia del Neuquén”,* entre tantas otras.

#### III. A. Aspecto objetivo o material

Como expresamos más arriba, el Impuesto de Sellos grava la instrumentación de actos, contratos u operaciones onerosas, y así se ve

<sup>4</sup> CSJN, doctrina de Fallos 314:862, 322:1781, etc.

reflejado en la descripción del hecho imponible que realiza la norma intrafederal transcrita precedentemente. De ello se desprende que hay dos elementos esenciales que hacen al aspecto material del hecho imponible: la instrumentación y la onerosidad.

### III. A. 1. Instrumentación

En el Impuesto de Sellos la instrumentación es un requisito esencial e ineludible para acreditar la existencia del hecho imponible, ya que si no existe instrumento no corresponde la procedencia del Impuesto, por más que, por la sumatoria de diversos elementos, se pruebe la existencia del acto, contrato u operación.

De esta forma, la ley del Impuesto condiciona la existencia del hecho imponible a exteriorizaciones formales, sin las cuales no se manifiesta la obligación impositiva. Jarach expresa que, si bien para todos los impuestos la relación económica privada es el presupuesto de hecho de la obligación, a veces el derecho tributario vincula ese hecho económico presupuesto de la obligación con características formales cuya existencia depende de la voluntad de las partes. Tal es precisamente el caso del Impuesto de Sellos, en que la ley del Impuesto vincula el hecho económico con su exteriorización formal<sup>5</sup>, esto es, con el instrumento, que es el documento que contiene y exterioriza el negocio jurídico llevado a cabo por las partes<sup>6</sup>.

<sup>5</sup> SOLER, Osvaldo, FRÖHLICH, J.R. y ANDRADE, J.A., "El Impuesto de Sellos", CABA, Ediciones Macchi, 1988, pág. 23.

<sup>6</sup> En este sentido resultan interesantes las palabras Dino Jarach cuando expresa que "*Nada impide, en efecto, al legislador, considerar taxativamente como representativo de una relación económica el negocio jurídico, en su conjunto, como ha sido creado por las partes o hasta como resulta de un determinado documento.*

*Cuando esto ocurre no cambia el fundamento dogmático de la relación impositiva; el negocio queda como simple presupuesto de hecho de la obligación impositiva; la fuente queda en la ley y la causa en la capacidad contributiva; hecho imponible es también la relación económica; pero se asume taxativamente como una determinada relación económica el negocio jurídico que sirve para crearla o como aparece de un documento determinado.*

En palabras de Dino Jarach<sup>7</sup>, no existe impuesto sin que el acto no esté instrumentado. Así, observamos que el principio instrumental es de capital importancia en el tributo bajo examen, ya que es el elemento que identifica al hecho imponible, lo que trae aparejado que queden al margen del Impuesto aquellos actos jurídicos perfectamente válidos pero no instrumentados y, en cambio, incluidos en su ámbito otros que, aunque nulos o ineficaces, nacieron con la existencia material del instrumento, a los efectos tributarios<sup>8</sup>.

El Impuesto de Sellos es un típico tributo de formalización que incide sobre el documento y es exigible desde su otorgamiento, con exclusión de las derivaciones jurídicas posteriores que pudieran atacar la sustancia contenida en aquél. En otros términos, los eventos que pueden desvanecer el vínculo jurídico expresado en el instrumento, no alteran los preceptos tributarios<sup>9</sup>.

En esta línea de razonamiento, el Tribunal Superior de Justicia de Córdoba tiene dicho que la configuración del hecho imponible en el Impuesto de Sellos se sustenta en el principio instrumental. Esto supone que un instrumento público o privado que contenga un acto o un contrato es el elemento determinante para la configuración del hecho imponible. Por consiguiente, el hecho generador de la obligación es el documento o instrumento que exterioriza los actos jurídicos de contenido económico. Como destaca la doctrina: "*Dicho principio instrumental ha sido aceptado uniformemente por la jurisprudencia de*

*Hay que admitir la posibilidad de este fenómeno, porque hay que admitir que el legislador puede abstraer al intérprete el poder de investigar sobre la relación económica que constituye el presupuesto de la obligación impositiva, fijando taxativamente en características formales lo que queda para su investigación. (...) podemos decir que encontramos, en estos casos, hechos abstractos o formales".*

<sup>7</sup> JARACH, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, T II, 1ª Edición, Buenos Aires, Ed. Liceo Profesional Cima, 1957, pág. 452.

<sup>8</sup> DIAZ, Vicente Oscar, *Impuesto de Sellos*, 3ª edición, Buenos Aires, Ed. Errepar, 2009, pág. 5.

<sup>9</sup> DIAZ, Vicente Oscar, *Ob. Cit.*, pág. 11.

*diversos tribunales del país, incluyendo los de jurisdicciones cuyas legislaciones no contemplan una definición expresa de instrumento a esos efectos. La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal sostuvo que 'el impuesto de sellos no grava el contenido de los actos, contratos u operaciones, sino el instrumento o documento a través del cual se exteriorizan los respectivos negocios jurídicos' y que, 'en materia de impuestos de sellos, los actos jurídicos son gravables en tanto y en cuanto resulta de su instrumentación por la virtualidad jurídica y económica que surge de los respectivos instrumentos, siempre que éstos presenten los caracteres exteriores de un título jurídico alcanzado por el impuesto'*<sup>10</sup>.

### III. A. 2. Onerosidad

Señalamos más arriba que otro elemento esencial del hecho imponible es la onerosidad, es decir, que no alcanza con la existencia material del instrumento, sino que este debe exteriorizar un acto, contrato u operación onerosa.

Según el art. 967 del Código Civil y Comercial de la Nación, los contratos son a título oneroso cuando las ventajas que procuran a una de las partes les son concedidas por una prestación que ella ha hecho o que se obliga a hacer a la otra, en cambio, son a título gratuito, cuando aseguran a uno o a otro de los contratantes alguna ventaja, independiente de toda prestación a su cargo.

Conforme el concepto de onerosidad que se deriva de la normativa de fondo referida, la prestación de una de las partes se da en razón de la contraprestación que realiza o realizará la otra, y, por lo tanto, no interesa el fin de lucro que persigan en la operación, siendo menester la existencia de reciprocidad de prestaciones y ventajas para que el acto sea oneroso y opere el Impuesto.

Así, por ejemplo, en el caso de las donaciones, no caben dudas que son gratuitas y, por lo tanto, quedan al margen del tributo,

salvo que sean remuneratorias o con cargo, en cuyo caso se tornan onerosas y alcanzadas por el Impuesto.

Sin embargo, no siempre existe consenso respecto a cuándo un acto debe considerarse oneroso o gratuito<sup>11</sup>.

### III. B. Instrumento

El artículo 9, inc. b), apartado 2), segundo párrafo, de la Ley de Coparticipación específica qué se entiende por instrumento y señala que es toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionados en la primera parte del párrafo primero de esa norma, siendo necesario que el mismo cumpla los siguientes requisitos:

- que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones;
- sin necesidad de otro documento;
- y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes.

Ahora bien, como señala Osvaldo Soler, cabe preguntarse si la norma conceptualiza los instrumentos de un modo particular y apartado de las disposiciones del derecho común o si por el contrario se conforma con las previsiones de esa rama del derecho. Para dar respuesta a la cuestión debemos recurrir al concepto central de la definición "*que revista los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones*" ¿Cuándo nos hallamos ante un título jurídico? Eso no lo dice la ley tributaria, por lo que debemos recurrir a las ramas del derecho que regulan los diversos actos sometidos a imposición<sup>12</sup>.

De este modo, obtenemos un concepto claro: estaremos en presencia de un instrumento sujeto al Impuesto de Sellos toda vez que uno de los actos jurídicos previstos en las diversas legislaciones se encuentre documentado de manera tal que, con ese solo documento, el

<sup>10</sup> TSJCbA., *Banco Velox S.A. c/ Provincia De Córdoba - Plena Jurisdicción - Recurso de Apelación*, Sentencia N° 002/2008.

<sup>11</sup> Se recomienda la lectura del dictamen de la Procuración General de la Nación de fecha 02/09/2005, en la causa *Aguas Argentinas S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa* (CSJN, Fallos 331:310).

<sup>12</sup> SOLER, Osvaldo y otros, *Ob. Cit.*, pág. 41.

acreedor pueda compeler a su deudor a ejecutar la prestación debida<sup>13</sup>.

En base a lo expuesto, subyace como trascendente en la cuestión bajo examen, el concepto de acto jurídico, el que conforme la ley de fondo<sup>14</sup>, es el acto voluntario lícito que tiene por fin inmediato la adquisición, modificación o extinción de relaciones o situaciones jurídicas.

Entre las formas de exteriorización de los actos jurídicos, la que a nosotros concierne es la expresión escrita, que puede tener lugar por instrumentos públicos, o por instrumentos particulares, y pueden hacerse constar en cualquier soporte, siempre que su contenido sea representado con texto inteligible, aunque su lectura exija medios técnicos.

Por su parte, los instrumentos particulares pueden estar firmados o no, si lo están se llaman instrumentos privados, y si no lo están se los denomina instrumentos particulares no firmados, esta categoría comprende todo escrito no firmado, entre otros, los impresos, los registros visuales o auditivos de cosas o hechos y, cualquiera que sea el medio empleado, los registros de la palabra y de información<sup>15</sup>.

La firma, entendida como trazos escritos con que una persona se identifica para manifestar su voluntad en un documento, es componente esencial en el instrumento privado, ya que cumple dos funciones fundamentales: probar la declaración de voluntad consignada en el instrumento e imputar la autoría, y debe consistir en el nombre del firmante o en un signo.

Ahora bien, teniendo en cuenta que la imposición es consecuencia de la existencia de un instrumento que configura un acto jurídico, de cuyo texto surja el perfeccionamiento del contrato que goce de autosuficiencia jurídica, no cualquier instrumento particular estará alcanzado por el gravamen, sino los instrumentos privados, es decir, aquellos que llevan la firma de las partes, ya que sólo estos podrán ser ejecutados sin necesidad de otro

documento y con prescindencia de los actos que realicen las partes.

Los instrumentos particulares no firmados podrán servir para probar o presumir la existencia de un contrato, pero no revestirán los caracteres de un instrumento a efectos de aplicar el gravamen. Ello en razón de que se gravan los instrumentos como forma de los actos jurídicos y no como simple prueba de los mismos.

Como corolario de lo hasta aquí expuesto, podemos afirmar que para que un instrumento se encuentre alcanzado por el Impuesto de Sellos debe reunir las siguientes condiciones:

- 1) tener por fin inmediato la adquisición, modificación o extinción de relaciones o situaciones jurídicas;
- 2) los elementos tipificantes del acto jurídico gravado deben hallarse reunidos anterior o concomitantemente con la instrumentación<sup>16</sup>;
- 3) deben estar firmados por las partes.

### III. C. Autosuficiencia del instrumento

Asimismo, la norma intrafederal citada, nos dice que el instrumento debe tener los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes.

Lo arriba expresado consagra la norma de la autosuficiencia del instrumento, que junto con la de abstracción de la validez del acto, son consecuencia del carácter formal e instantáneo del tributo, lo que trae aparejado que el gravamen se exija por la sola creación del instrumento, negando relevancia a otros elementos o circunstancias ajenos a la instrumentación misma del acto, contrato u operación. Es decir, tal como se puso de manifiesto más arriba, en el momento o instante de la creación del instrumento deben encontrarse reunidos todos los elementos tipificantes del acto jurídico que en el mismo se plasma, y estar debidamente firmado por las partes, de manera que el instrumento se baste a sí mismo y pueda exigirse el

<sup>13</sup> Idem anterior.

<sup>14</sup> Art. 259 CCyCN.

<sup>15</sup> Art. 257 CCyCN.

<sup>16</sup> SOLER, Osvaldo H. y otros, *Ob. Cit.*, pág. 42.

cumplimiento de las obligaciones en él contenidas.

Está claro que nada obsta que un contrato se celebre, por ejemplo, verbalmente o por escrito con aceptación tácita, y si bien su existencia puede probarse por la conducta posterior de las partes, como por ejemplo la emisión de facturas o su registración en el libro IVA, ello no implica que dicha operación esté alcanzada por el Impuesto de Sellos, ya que la facturación o registración mencionadas son intrascendentes para la ley del tributo. En efecto, el instrumento que interesa a los efectos de su gravabilidad con el Impuesto de marras, es el escrito contextual en que las partes intervinientes expresan su voluntad creadora de actos o contratos u operaciones a título oneroso, y no cualquier documento del que se presuponga o se pueda inferir su existencia. Este último documento podrá ser prueba incontrovertible de su existencia, pero no es el instrumento mismo.

Cuando no se acredite la materialidad del instrumento que prueba la realización del acto sujeto a Impuesto y el mismo no es de otorgamiento obligatorio, la existencia del documento no puede presumirse ni inferirse de simples presunciones, aún en el peor de los supuestos en el que llegara a probarse que el instrumento tuvo vida o existe<sup>17</sup>.

Conforme enseña Soler<sup>18</sup>, se debe distinguir entre el documento probatorio de la celebración de un contrato y el contrato mismo. Para la existencia de un contrato, perfeccionado en forma instrumental, se requiere la existencia de alguno de los siguientes elementos: a) un documento único, en el que consten los elementos esenciales del contrato, así como la firma de todas las partes contratantes; b) un documento extendido en varios ejemplares, en el que consten los elementos esenciales del contrato, quedando en poder de cada una de las partes el ejemplar en el que está inserta la firma del

cocontratante<sup>19</sup>; c) una propuesta de contrato, firmada por una de las partes, y una aceptación escrita de la otra, en la que se reproduzcan los elementos esenciales del contrato.

El supuesto contemplado en el punto c) precedente, se refiere a los actos, contratos u operaciones formalizados por correspondencia<sup>20</sup>, ya sea epistolar, telegráfica

<sup>19</sup> Consideramos oportuno señalar que, a partir de la vigencia del Código Civil y Comercial de la Nación, este supuesto puede ser objeto de controversia, ya que dicho Código no prevé una norma del tenor del art. 1013 del Código Civil de Vélez, que rezaba: “Cuando el instrumento privado se hubiese hecho en varios ejemplares, no es necesario que la firma de todas las partes se encuentre en cada uno de los originales; basta que cada uno de estos, que esté en poder de una de las partes, lleve la firma de la otra”. A pesar de ello, entendemos que en dicho supuesto el instrumento podría estar alcanzado por el Impuesto de Sellos, a raíz de que cumpliría con el requisito de revestir los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual puede ser exigido el cumplimiento de las obligaciones, sin necesidad de otro documento.

<sup>20</sup> El tema de los contratos formalizados por correspondencia ha sido uno de los que mayor cantidad de conflictos ha producido entre los contribuyentes y la administración tributaria, a raíz de que los fiscos locales –entre ellos el de la Provincia de Córdoba–, en reiteradas oportunidades quisieron ampliar indebidamente el ámbito del tributo, ya sea fáctica o normativamente, pretendiendo exigir el Impuesto frente a la aceptación tácita de la propuesta, o a documentos de aceptación que no contenían la transcripción de la propuesta aceptada o elementos esenciales que permitan determinar el objeto del contrato, o por propuestas o presupuestos firmados al sólo fin de su recepción y análisis, o a partir de la reunión de alguno o algunos de esos documentos o elementos; supuestos, todos estos, que si bien permiten inferir la existencia de un acto, contrato u operación onerosa, no reúnen los requisitos previstos en la legislación fiscal local como en la Ley N° 23548 para ser considerados instrumentos autosuficientes. La controversia arriba reseñada se vio aún más agravada por el hecho de que, en muchos casos, la errónea postura fiscal fue convalidada por los tribunales superiores de justicia provincial. Pero las causas comenzaron a llegar a la CSJN, y a partir de allí se observa una tendencia jurisprudencial del Máximo Tribunal nacional en el sentido correcto, que se ve reflejada en una familia

<sup>17</sup> DIAZ, Vicente O., *Ob. Cit.*, pág. 13.

<sup>18</sup> SOLER, Osvaldo y otros, *Ob. Cit.*, pág. 240.

o electrónica, los que, según el común de los ordenamientos tributarios provinciales<sup>21</sup>, se

de fallos de gran trascendencia, en los que la Corte se inclina por la ilegitimidad de las pretensiones provinciales de gravar contratos celebrados por aceptación tácita, como así también concluye en la irrelevancia del principio de la realidad económica, en razón de que lo que se grava es la instrumentación del acto, y en la inaplicabilidad de la teoría del complejo instrumental. Así, en la causa "Yacimientos Petrolíferos Fiscales S.A. c/ Tierra del Fuego, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad. Y. 16. XXXIV. ORIGINARIO", el Tribunal Cívero de nuestro país sostuvo que la nota enviada al oferente por la empresa destinataria de la oferta, en la que se consigna que se recibió la propuesta, que la suscribe al sólo efecto de su identificación, y que no debía ser considerada como aceptación de ninguno de los términos de la misma, no implica que haya mediado aceptación escrita y tampoco recepción por parte del emisor de la oferta conformada, y que, por lo demás, las obligaciones contraídas por la provincia al adherirse a la Ley Nº 23.548 impiden la aplicación del tributo pretendida. En igual sentido, la CSJN entendió que no está gravada la carta de aceptación de una oferta que únicamente la identifica con su número, fecha de emisión y fecha de recepción, porque si bien dichos elementos permitirían individualizar la oferta, son insuficientes para precisar el objeto del contrato.

<sup>21</sup> Citamos a título de ejemplo los artículos pertinentes de los Códigos Tributarios de Córdoba, Santa Fe y Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

#### **Código Tributario de la Provincia de Córdoba.**

**Operaciones por Correspondencia. Propuestas o Presupuestos. ARTÍCULO 263:** Los actos, contratos u operaciones realizados por correspondencia epistolar o telegráfica, estarán sujetos al pago de este impuesto, desde el momento en que se formule la aceptación de la oferta. A tal efecto, se considera como instrumentación del acto, contrato u operación la correspondencia en la cual se transcriba la propuesta aceptada o sus enunciaciones o elementos esenciales que permitan determinar el objeto del contrato. El mismo criterio se aplicará con respecto a las propuestas o presupuestos firmados por el aceptante. Las disposiciones precedentes, no regirán cuando se probare que los mismos actos, contratos u operaciones se hallaren consignados en instrumentos debidamente repuestos. **Código Tributario de la Provincia de Santa Fe. Correspondencia epistolar o telegráfica.**

considerarán gravados desde el momento de la aceptación de la oferta o propuesta. La aceptación, es entendida como una declaración unilateral de voluntad, recepticia, emitida por el destinatario de una oferta, dirigida al proponente con la finalidad de perfeccionar el contrato, y debe estar formalizada en una carta que, por su solo texto, sin necesidad de otros documentos ni actos de las partes, revista los caracteres exteriores de un título jurídico, con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones en ella consignadas<sup>22</sup>.

La norma de la autosuficiencia del instrumento fue expresamente incorporada en

**ARTÍCULO 223:** Los actos, contratos u operaciones realizadas por correspondencia epistolar, por medios electrónicos o por cualquier medio idóneo, están sujetos al pago del impuesto de sellos desde el momento en que se formule la aceptación de la oferta. A tal efecto, se considera como instrumentación del acto, contrato u obligación la correspondencia en la cual se transcribe la propuesta aceptada o sus enunciaciones o elementos esenciales que permitan determinar el objeto del contrato. El mismo criterio se aplicará con respecto a las propuestas o presupuestos firmados por el aceptante. Las disposiciones precedentes no regirán cuando se probare que los mismos actos, contratos u obligaciones se hallaren consignados en instrumentos debidamente repuestos. (Texto del artículo modificado por Ley 13525, art. 81 - B.O. 05/01/2016). **Código Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (t.o. 2023). Actos, contratos y operaciones realizados por correspondencia epistolar, telegráfica y otros medios. Artículo 307.-** Los actos, contratos y operaciones realizados por correspondencia epistolar o telegráfica, correo electrónico, con firma digital, están sujetos al pago del Impuesto de Sellos siempre que se verifique cualquiera de las siguientes condiciones: a) La correspondencia emitida reproduzca la propuesta o sus enunciaciones o elementos esenciales que permitan determinar el objeto del contrato. b) Firma, por sus destinatarios, de los respectivos presupuestos, pedidos o propuestas. A los fines del inciso a) se entiende configurado el hecho imponible con la creación del documento que exprese la voluntad de aceptación aunque no haya sido recibido por el oferente.

<sup>22</sup> RAPOPORT, Juan, *Manual práctico de la ley de sellos nacional*, Buenos Aires, Libro de Edición Argentina, 1952, p. 77

el art. 9, inc. b), apartado II, de la Ley de Coparticipación, a los fines de desterrar el criterio del "complejo instrumental", que los fiscos locales pretendieron y aún pretenden utilizar para alcanzar con el tributo actos u operaciones que, aunque existentes, no reúnen los requisitos y caracteres exigidos por las normas reguladoras en cuanto a la configuración del instrumento que resulta gravable por el Impuesto de Sellos.

En una causa sometida a tratamiento de la CSJN, en la que un Estado provincial pretendió gravar con el Impuesto de Sellos la oferta de compra emitida por la actora, en la cual se previó que el acto de entrega del material tendría los efectos de una aceptación, el Alto Tribunal entendió que tal oferta de compra no reunía los requisitos previstos por la Ley de Coparticipación, toda vez que su cumplimiento sólo podrá ser exigido por el oferente si previamente acredita que su cocontratante realizó el acto positivo de aceptación señalado en aquella pieza, esto es, la primera entrega de petróleo crudo en las condiciones allí fijadas. Ello revela que la pretensión fiscal es improcedente toda vez que se aplicaría sobre una oferta de compra que carece de la autosuficiencia requerida para el cumplimiento de las obligaciones que la integran, lo que entra en contradicción con el art. 9º, acápite II del inc. b) de la Ley N° 23.548<sup>23</sup>.

Asimismo, agregó la CSJN en el citado precedente, que el Estado provincial aceptó la definición de instrumento contenida en la Ley N° 23.548, al adherirse a la misma por medio de una ley local sin limitaciones ni reservas. Por lo tanto, su actual pretensión fiscal contraviene sus propios actos de acatamiento en una conducta que se constituye en menoscabo de la seguridad jurídica y deja de lado la sana doctrina acerca de la "necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus

conductas respectivas en materia tributaria"<sup>24, 25</sup>.

#### IV. Los instrumentos generados por medios electrónicos frente al impuesto de sellos<sup>26</sup>.

<sup>24</sup> CSJN, Fallos 253:332; 315:820; 316:1115

<sup>25</sup> Esto nos remite a un tema de trascendental importancia y que refiere a si en el Impuesto de Sellos resulta de aplicación el método de la realidad económica, cuestión ésta que ha dado lugar a un amplio debate, a partir de la conducta asumida por los fiscos locales, respaldados por jurisprudencia de los tribunales superiores de provincia, de utilizar dicho método o principio como fundamento para gravar con el Impuesto supuestos que evidentemente no reúnen los caracteres requeridos por las leyes tributarias locales y por la Ley de Coparticipación Federal para la existencia de instrumento. La CSJN tiene dicho que en materia de Impuesto de Sellos dicho principio carece de la relevancia que pueda tener respecto a otros tributos, en razón de que lo que se grava es la instrumentación del acto (CSJN, Fallos: 327:1108). No puede soslayarse que ambos conceptos, Impuestos de Sellos y realidad económica responden en esencia a dos segmentos distintos en el campo jurídico: el primero el del mundo de las formas y el segundo el de la sustancia. Si bien el concepto de la realidad económica suministra un criterio interpretativo determinante en el derecho tributario, en el Impuesto de Sellos cabe reconocerle una muy limitada aplicación. Ello es así pues se trata de un típico tributo de formalización que incide sobre el documento. La aplicación del principio de la "realidad económica" no puede conducir a desvirtuar lo establecido específicamente por las normas legales que regulan concretamente la relación tributaria. Una conclusión contraria afectaría el principio de reserva o legalidad, supondría paralelamente un serio menoscabo de la seguridad jurídica, valor al que el Tribunal le ha reconocido asimismo jerarquía constitucional (CSJN, Fallos: 220:5; 243:465; 251:78; 253:47; 254:62; 316:3231; 317:218).

<sup>26</sup> Algunos autores que han tratado el tema de las concertaciones electrónicas con firma digital en el Impuesto de Sellos, lo abordan desde la óptica de los contratos formalizados por correspondencia, considerándolos contratos entre ausentes. Sin embargo, las nociones de presencia o ausencia no son físicas o territoriales sino técnico-jurídicas, y dependen de si existe o no un plazo para la aceptación de la oferta. En el primer caso, estaremos en presencia de un contrato entre

<sup>23</sup> CSJN, *Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c. Provincia del Neuquén*, 15/04/2004, publicado en IMP 2004-A, 531.

La Ley de Coparticipación vigente en nuestro país, que data del año 1988, no contiene ninguna disposición relativa al tema del epígrafe, como así tampoco los códigos tributarios provinciales (salvo algunos que al referir a los actos formalizados por correspondencia incluyen alguna mención de los medios electrónicos), sin perjuicio de lo cual cabe preguntarse si dicha omisión acarrea que los instrumentos electrónicos queden al margen del Impuesto de Sellos o si por el contrario pueden considerarse igualmente encuadrados en el hecho imponible del Impuesto tal y como está descripto en la Ley de Coparticipación.

Vuelve a cobrar relevancia aquí lo dicho más arriba en torno a la definición de instrumento, en el sentido de que resulta trascendental el concepto de acto jurídico contenido en el Código Civil y Comercial de la Nación<sup>27</sup>, y que entre las formas de exteriorización de los actos jurídicos, la que a nosotros concierne es la expresión escrita realizada a través de

---

ausentes y en el segundo caso, de un contrato entre presentes.

Actualmente, la tecnología informática y de comunicación permite brindar una respuesta inmediata por más que nos hallemos a cientos de kilómetros de distancia, y, por lo tanto, no resultaría correcto considerar que los contratos electrónicos son contratos entre ausentes. Sólo basta pensar en un contrato de compraventa con firma digital que se envía por correo electrónico y el destinatario inmediatamente lo recibe y suscribe el mismo documento digitalmente, restituyéndolo al remitente. Más allá del medio empleado y la distancia entre las partes, el contrato es entre presentes dado que no medió un plazo para su aceptación, sino que se dio sin solución de continuidad. Pero podemos ir un poco más allá, y pensar en las plataformas informáticas (denominadas usualmente *seminars*, *web seminars*, *webinars*, en la nube, etc.), que permiten que varias personas trabajen al mismo tiempo sobre un único instrumento y, una vez todos de acuerdo, plasmen cada uno de ellos su firma digital. En ese supuesto, es evidente que el perfeccionamiento del contrato es inmediato e instantáneo, sin que haya mediado siquiera un intercambio de correo electrónico.

<sup>27</sup> CCyCN. Art. 259.- “Acto jurídico. El acto jurídico es el acto voluntario lícito que tiene por fin inmediato la adquisición, modificación o extinción de relaciones o situaciones jurídicas.”

instrumentos públicos o de instrumentos particulares, que pueden hacerse constar en cualquier soporte, siempre que su contenido sea representado con texto inteligible, aunque su lectura exija medios técnicos<sup>28</sup>.

Lo expresado en la parte final del párrafo precedente se compadece con lo dispuesto en el art. 6 de la Ley de Firma Digital N° 25.506, en tanto conceptualiza al documento digital como la representación digital de actos o hechos, con independencia del soporte utilizado para su fijación, almacenamiento o archivo, especificando que un documento digital también satisface el requerimiento de escritura.

Asimismo, en el punto 2.2. del presente trabajo, pusimos de resalto la importancia de la firma como elemento esencial de los instrumentos privados<sup>29</sup>, la que cumple dos funciones fundamentales: probar la declaración de voluntad consignada en el instrumento e imputar la autoría. Como consecuencia de ello dijimos que, dentro de los instrumentos particulares, sólo los instrumentos privados podían considerarse alcanzados por el Impuesto de Sellos, ya que al cumplir con el requisito de firma, son los únicos susceptibles de ser ejecutados sin necesidad de otro documento o acto de las partes.

Con respecto a la firma, cabe señalar que del juego armónico del Código de fondo con la Ley de Firma Digital N° 25.506, se desprende

---

<sup>28</sup> CCyCN. Art. 286.- “Expresión escrita. La expresión escrita puede tener lugar por instrumentos públicos, o por instrumentos particulares firmados o no firmados, excepto en los casos en que determinada instrumentación sea impuesta. Puede hacerse constar en cualquier soporte, siempre que su contenido sea representado con texto inteligible, aunque su lectura exija medios técnicos.”

<sup>29</sup> CCyCN. Art. 287. “Instrumentos privados y particulares no firmados. Los instrumentos particulares pueden estar firmados o no. Si lo están se llaman instrumentos privados. Si no lo están se los denomina instrumentos particulares no firmados; esta categoría comprende todo escrito no firmado, entre otros, los impresos, los registros visuales o auditivos de cosas o hechos y, cualquiera que sea el medio empleado, los registros de la palabra y de información.”

que en nuestro país existen tres tipos de firmas. La firma ológrafa o manuscrita, la firma digital y la firma electrónica.

Ahora bien, y en lo que aquí nos interesa, dichos cuerpos normativos no definen la firma electrónica y la firma digital, sino que establecen los requisitos que deben cumplir uno y otro tipo de firma para ser considerados tales.

La Ley de Firma Digital entiende por firma digital al resultado de aplicar a un documento digital un procedimiento matemático que requiere información de exclusivo conocimiento del firmante, encontrándose ésta bajo su absoluto control. La firma digital debe ser susceptible de verificación por terceras partes, tal que dicha verificación simultáneamente permita identificar al firmante y detectar cualquier alteración del documento digital posterior a su firma<sup>30</sup>.

Asimismo, la citada ley otorga a la firma digital la presunción de autoría e integridad. Al respecto, dispone que se presume, salvo prueba en contrario, que toda firma digital pertenece al titular del certificado digital que permite la verificación de dicha firma<sup>31</sup>, y, que si el resultado de un procedimiento de verificación de una firma digital aplicado a un documento digital es verdadero, se presume, salvo prueba en contrario, que este documento digital no ha sido modificado desde el momento de su firma<sup>32</sup>.

A mayor abundamiento, cabe subrayar que el segundo párrafo del art. 288 del Código Civil y Comercial de la Nación, dispone que en los instrumentos generados por medios electrónicos el requisito de la firma de una persona queda satisfecho si se utiliza una firma digital, que asegure indubitablemente la autoría e integridad del instrumento. Es decir, en el artículo aquí referido se establecen para la firma digital los mismos requisitos que en la Ley N° 25.506.

Por su parte, la Ley de Firma Digital agrega que cuando la ley requiera una firma manuscrita, esa exigencia también queda satisfecha por una firma digital. Este principio

es aplicable a los casos en que la ley establece la obligación de firmar o prescribe consecuencias para su ausencia<sup>33</sup>.

Así las cosas, con la firma digital se asegura con primaria certeza la identidad del firmante mediante su vinculación con el certificado digital propio, como así también (una vez plasmada), la inalterabilidad del documento electrónico en el cual se ve incluida la voluntad del signatario y, en consecuencia, la fecha y hora de la firma, logrando de esta forma ser considerada de manera análoga a una firma ológrafa, con sus requisitos de fondo<sup>34</sup>.

Cabe puntualizar, a sus efectos, que, en igual tesitura, el Código Penal de la Nación, en su artículo 77 (t.o. según ley N° 26.733; B.O. 28/12/2011), contempla que los términos “firma” y “suscripción” comprenden la firma digital, la creación de una firma digital o firmar digitalmente, y, que, los términos “instrumento privado” y “certificado” comprenden el documento digital firmado digitalmente<sup>35</sup>.

Desde esta perspectiva, conforme al régimen de la Ley N° 25.506 y de la normativa de fondo citada, se satisface el requerimiento de firma ya sea con la ológrafa o con la digital.

Por otro lado, en relación a la firma electrónica, la Ley de Firma Digital prescribe que se entiende por firma electrónica al conjunto de datos electrónicos integrados, ligados o asociados de manera lógica a otros datos electrónicos, utilizado por el signatario como su medio de identificación, que carezca de alguno de los requisitos legales para ser considerada firma digital. En caso de ser desconocida la firma electrónica corresponde a quien la invoca acreditar su validez<sup>36</sup>.

Así, podemos observar que ante el desconocimiento de la firma electrónica se invierte la carga de la prueba, recayendo en

<sup>30</sup> Art. 2 de la Ley N° 25.506.

<sup>31</sup> Art. 7 de la Ley N° 25.506.

<sup>32</sup> Art. 8 de la Ley N° 25.506.

<sup>33</sup> Art. 3 de la Ley N° 25.506.

<sup>34</sup> BIELLI, Gastón E. y ORDOÑEZ, Carlos J., *Títulos Ejecutivos Electrónicos y Procesos de Ejecución*, CABA, Ed. LA LEY, 2021, p. 32 y ss.

<sup>35</sup> Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de San Isidro - Sala II, *Afluente S.A. c. Celiz, María Marta s/ Cobro ejecutivo*, sentencia del 14 de diciembre de 2021, TR LALEY AR/JUR/206603/2021

<sup>36</sup> Art. 5 de la Ley N° 25.506.

quien la invoca acreditar su validez, y no queda satisfecho el requisito de firma en los mismos términos que con las firmas ológrafa y digital.

Lo arriba expresado no significa desconocer la validez y eficacia jurídica de la firma electrónica, que le son reconocidas por el art. 1 de la Ley de Firma Digital, pero en las condiciones que establece dicha ley, esto es, con las diferencias que allí se consagran con respecto a la firma digital.

Justamente, la diferencia más importante radica en que *“la firma digital cuenta con la misma protección legal que la firma manuscrita, además de que permite presumir la autoría e integridad del documento digital”*<sup>37</sup>, seguridades estas de las que carece la firma electrónica, al menos desde el plano normativo.

De esta forma, en base a las consideraciones hasta aquí expuestas, es dable distinguir dos clases de instrumentos generados por medios electrónicos: documentos electrónicos con firma digital y documentos electrónicos con firma electrónica. Ahora bien, sólo los primeros pueden ser considerados instrumentos privados, mientras que los instrumentos con firma electrónica entran en la categoría de instrumentos particulares no firmados, conforme lo previsto en el art. 287 del Código Civil y Comercial de la Nación, entre los cuales se incluyen los impresos, los registros visuales o auditivos de cosas o hechos y, cualquiera sea el medio empleado, los registros de la palabra y de la información.

En este punto, es dable mencionar que existe doctrina y jurisprudencia que difiere del criterio arriba expuesto y, partiendo de una interpretación amplia del art. 288 del Código Civil y Comercial de la Nación, entiende que el documento electrónico con firma electrónica también debe ser considerado como firmado. En efecto, sostienen que la firma electrónica al igual que la firma digital o la ológrafa, permite identificar a su emisor. Explican que el sistema

informático creado al efecto automáticamente asocia la operación a un usuario determinado, y, en definitiva, concluyen que la eficacia identificadora de la firma electrónica, no puede ser desmerecida como una forma válida para la celebración de cualquier acto jurídico (salvo aquellos en que exista otra solemnidad fijada por el orden jurídico) y, en consecuencia, goza de eficacia legal para ser utilizada en la celebración de contratos electrónicos, permitiendo calificar al documento como “firmado” (instrumento privado), siempre y cuando se cumplan los presupuestos para su validez<sup>38</sup>.

No compartimos la postura reseñada en el párrafo precedente, ya que de la Ley de Firma Digital y del Código Civil y Comercial, como así también del Código Penal (art. 77), surge con meridiana claridad la equiparación de los documentos electrónicos con firma digital a los instrumentos privados, mientras que los documentos electrónicos sin firma digital no son asimilables a los instrumentos privados, sino que integran la categoría de instrumentos particulares no firmados, aún cuando lleven firma electrónica, ya que ésta no permite presumir la autoría e integridad del documento, es decir, no cumple el requisito de firma previsto en el Código sustancial aludido. Más aún, cabe destacar que el Código Civil y Comercial de la Nación, que es posterior a la Ley de Firma Digital, no la ha derogado o modificado, ni mucho menos al art. 5 referido a la firma electrónica, el que se encuentra plenamente vigente; por el contrario, el segundo párrafo del art. 288 del Código Civil y Comercial vino a reafirmar el principio general que ya existía en la Ley de Firma Digital, expresando que en los instrumentos generados por medios electrónicos, el

<sup>37</sup> ABDELNABE VILA, María Carolina, “¿Acaso no es firma digital una firma certificada?”, apartado 2 en *Abogacía, actividad esencial - La Ley*, AÑO LXXXIII N° 161, 31/08/2020; cita online: AR/DOC/2879/2020.

<sup>38</sup> BIELLI, Gastón y ORDÓÑEZ, Carlos, “inconvenientes, dilemas y debates procesales de la ejecución de créditos Fintech”, en MORA, Santiago, J. y PALAZZI, Pablo A. (comps.) *Fintech: Aspectos legales*, T. III, CABA, CDYT Colección Derecho y tecnología. Citado por Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Lomas de Zamora - Sala III, *Afluenta S.A. c. Oliva, Josefina Belen s/ Cobro ejecutivo*, sentencia del 13 de abril de 2022, LA LEY 27/05/2022, 8 - TR LALEY AR/JUR/46123/2022.-

requisito de la firma de una persona queda satisfecho si se utiliza una firma digital, que asegura indubitablemente la autoría e integridad del instrumento.

Dicho lo anterior, cabe concluir que sólo los instrumentos electrónicos que tienen firma digital (instrumentos privados), son susceptibles de ser alcanzados por el Impuesto de Sellos, siempre y cuando, claro está, de los mismos surja el perfeccionamiento de un acto, contrato u operación onerosa, ya que revisten los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual puede ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento o acto de las partes.

En cambio, los documentos electrónicos sin firma digital (instrumentos particulares no firmados), quedan fuera del Impuesto de Sellos, ya que no satisfacen el requisito de la autosuficiencia del instrumento que requiere la norma del tributo, en razón de que necesitan de la producción de una serie de pruebas tendientes a verificar su veracidad, integridad, autenticidad y contenido; no obstante, claro está, la validez jurídica y eficacia que puedan tener. Es que, como se dijo más arriba, en el momento o instante de la creación del instrumento deben encontrarse reunidos todos los elementos tipificantes del acto jurídico que en el mismo se plasma, y estar debidamente firmado por las partes, de manera que el instrumento se baste a sí mismo y pueda exigirse el cumplimiento de las obligaciones en él contenidas.

Consideramos que, desde la óptica del derecho tributario, no podría aceptarse el criterio amplio de los documentos con firma electrónica más arriba referido (que los asimila a los instrumentos privados) sin violentar el principio de legalidad o de reserva de ley que rige en materia tributaria, en tanto se estaría haciendo extensivo el hecho imponible del Impuesto de Sellos a documentos electrónicos que, según la ley de fondo y de Firma Digital de las que se nutre la norma del Impuesto, no reúnen los requisitos para ser considerados como instrumentos privados.

Habiendo definido ya que los instrumentos generados por medios electrónicos con firma digital pueden considerarse alcanzados por el

Impuesto de Sellos, resta referir, aunque sea brevemente, a algunas cuestiones que se plantean en relación a los mismos y que resulta interesante abordar. Una de ellas, consiste en precisar cuándo y dónde se tiene por perfeccionado el hecho imponible.

Las soluciones brindadas por la doctrina, en consonancia con lo dispuesto por el art. 971 del Código Civil y Comercial de la Nación<sup>39</sup>, se inclinan por fijar el lugar y momento de perfeccionamiento en forma coherente con la teoría de recepción, es decir: si el contrato se perfecciona cuando el oferente recibe la declaración, el lugar de celebración es el domicilio de la empresa oferente<sup>40</sup>. En base a lo aquí expuesto, las normas de los códigos tributarios provinciales referidas a los contratos formalizados por correspondencia, que en la generalidad de los casos receptan el sistema de la declaración, esto es, que el contrato por correspondencia queda sometido al Impuesto desde el momento de la aceptación por parte del destinatario de la propuesta, deberían adecuarse al sistema de la recepción adoptado por el Código Civil y Comercial de la Nación.

Ahora bien, entendemos que la solución arriba referida (teoría de la recepción) sólo sería de aplicación para las operaciones formalizadas por correspondencia electrónica y no a otros supuestos de concertación con firma digital, como los mencionamos en la nota al pie N° 26 del presente, en cuyo caso, a nuestro entender, y por respeto al principio instrumental que rigen el tributo que nos ocupa, habrá que estar, *prima facie*, a la fecha y lugar de creación que surjan del propio

<sup>39</sup> CCyCN. Art. 971. "Formación del consentimiento. Los contratos se concluyen con la recepción de la aceptación de una oferta o por una conducta de las partes que sea suficiente para demostrar la existencia de un acuerdo."

<sup>40</sup> MALVITANO, Rubén H., *Impuesto de Sellos ante la concertación electrónica y el CCC*, Síntesis del trabajo y de la presentación del autor en su carácter de panelista en las II Jornadas de Tributación Provincial y Municipal, organizadas por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (Buenos Aires, 2 y 3/7/2015).

instrumento<sup>41</sup> o de la firma digital, si ambos no coincidieran.

Finalmente, otra cuestión vinculada con los documentos electrónicos firmados digitalmente, es lo relativo a las dificultades que tienen las administraciones tributarias provinciales, y, eventualmente, los tribunales de justicia, para detectar la existencia de dichos instrumentos y así verificar si corresponde el pago del Impuesto de Sellos. Es que, para ello, la autoridad administrativa o judicial debe, necesariamente, contar con la posibilidad de acceder a los sistemas informáticos de las partes intervinientes en el acto, titulares de las firmas digitales insertas en el instrumento electrónico, o al menos a una unidad óptica que los almacene (CD, DVD, Pen Drive, almacenamiento en la nube, etc.), además de requerir la asistencia de personal idóneo y especializado en la temática.

Al respecto, cabe subrayar que la impresión simple del documento con firma digital no es suficiente para considerarlo un instrumento gravado por el Impuesto de Sellos, ya que carece de aptitud suficiente como documento electrónico, en los términos y con los alcances fijados por la Ley de Firma Digital.

La impresión del instrumento electrónico sería asimilable a una fotocopia, las que carecen de valor legal siendo por tanto inhábiles para producir efectos jurídicos por sí mismas. Así, por ejemplo, se sostuvo que la fotocopia de un documento firmado no está sujeta al Impuesto al no tener los caracteres

<sup>41</sup> La cuestión aquí apuntada se vincula con el aspecto espacial del imponible en el Impuesto de Sellos, esto es, el sustento territorial. Dicho requisito ineludible que deben cumplir los gravámenes provinciales, entre ellos el Impuesto de Sellos, implica que las Provincias poseen una amplia facultad impositiva dentro de su territorio, en ejercicio de la cual sólo pueden recurrir a la materia imponible dentro de su propio ámbito, y tiene como efecto evitar la doble o múltiple imposición horizontal interna. El art. 9, inc. b), apartado II, tercer y cuarto párrafo de la Ley N° 23.548, establece dos criterios que habilitan el ejercicio de la potestad tributaria del Estado provincial, a saber: 1.- lugar de celebración, es decir, jurisdicción donde el acto es otorgado, que es el principio rector, y 2.- lugar de producción de los efectos.

de un instrumento; en todo caso se trata de un elemento indiciario de la eventual existencia de un documento gravado. Es un título impuro por las modificaciones posibles que pueden hacerse y por eso carecen de valor probatorio. Por ende, una fotocopia sin firma ológrafa de reconocimiento no es de ninguna manera un concepto equivalente a copia de ejemplar y por ende no es título jurídico suficiente, por lo que no genera obligación frente al gravamen<sup>42</sup>.

## V. Conclusiones

Conforme lo expuesto, a partir de las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación y la Ley de Firma Digital relativas a los instrumentos generados por medios electrónicos y a la firma digital, analizadas a la luz del hecho imponible del impuesto de sellos descrito en la Ley de Coparticipación 23.548, llegamos a las siguientes conclusiones:

1) El Código Civil y Comercial de la Nación asimila los documentos electrónicos con firma digital a los instrumentos privados, ya que cumplen con el requisito de firma exigido por dicho cuerpo normativo, no ocurriendo lo mismo con los instrumentos electrónicos con firma electrónica, que son considerados instrumentos particulares no firmados.

2) Los instrumentos generados por medios electrónicos con firma digital (instrumentos privados) encuadran en la noción de instrumento prevista en el art. 9, inc. b), apartado 2, de la Ley de Coparticipación, y, en consecuencia, pueden ser alcanzados por el Impuesto de Sellos sin necesidad de su expresa referencia en la ley del tributo; salvo para el supuesto de actos, contratos u operaciones electrónicos formalizados por correspondencia, en cuyo caso correspondería incorporar en la norma el correo electrónico u otros medios de tal naturaleza, si ésta fuera la vía utilizada para el envío y recepción de la oferta y su aceptación.

3) A los fines de precisar cuándo y dónde se tiene por configurado el hecho imponible respecto de los instrumentos electrónicos con

<sup>42</sup> MALVITANO, Rubén H., *Ob. Cit.*, Pág. 71.

firma digital, debe recurrirse, por respeto al principio instrumental, a la fecha y lugar de perfeccionamiento consignados en el propio instrumento, o que surjan de la firma digital, en el supuesto que no coincidieran. En caso de no ser ello posible, y tratándose de actos formalizados por correspondencia electrónica, cabe recurrir a la teoría de recepción (art. 971 del Código Civil y Comercial de la Nación), es decir, el contrato se perfecciona cuando el oferente recibe la declaración y el lugar de celebración es el domicilio del oferente.

4) La copia impresa del documento con firma digital no es el instrumento y, por lo tanto, no genera obligación frente al Impuesto de Sellos. En virtud de ello, para tomar contacto con el instrumento electrónico con firma digital, y verificar la procedencia del gravamen, la autoridad administrativa o judicial debe contar con acceso a los sistemas informáticos de las partes intervinientes en el acto, titulares de las firmas digitales insertas en el instrumento electrónico, o al menos a una unidad óptica que lo almacene (CD, DVD, Pen Drive, almacenamiento en la nube, etc.).

## APROXIMACIÓN AL ESTUDIO DEL INSTITUTO DE LA COMPENSACIÓN TRIBUTARIA: SU UBICACIÓN EN LA TEORÍA CONSTITUCIONAL Y SU ROL EN SIGLO XXI

Ernesto Gómez Zamacola y Simón Iván Striga

### I. Introducción: la compensación como instituto jurídico compuesto por normas de derecho tributario sustantivo y adjetivo

I.A. En primer lugar corresponde determinar el objeto de estudio de la presente colaboración y su perspectiva de análisis.

Así, una primera observación nos indica que **la compensación es un modo de extinción de la obligación tributaria**, que constituye un subtema dentro de lo que se denomina “derecho tributario sustantivo”; a su vez, integra el Derecho Tributario y, por añadidura, conforma una de las ramas del Derecho Financiero.

Ahora bien, circunscribir el instituto de la compensación en particular y, el modo de la extinción de la obligación tributaria en general, como una materia que se comprende sólo desde el derecho tributario sustantivo importa simplificar la cuestión y no reparar en que estos no se pueden comprender, en su debida dimensión, sin su interrelación con aspectos formales o procedimentales, la función tributaria y su proyección constitucional.

En efecto, esta observación obedece a cuestiones que hacen a las características propias del Derecho y, especialmente al Derecho Tributario, en el cual los aspectos sustantivos y formales que lo conforman se encuentran indisolublemente unidos.

En el marco de la teoría general del derecho ya Kelsen advertía esta vinculación. El mencionado jurista afirmó que las normas de **derecho formal** son aquellas que regulan “*la organización y el procedimiento de las autoridades judiciales y administrativas*”<sup>1</sup>, mientras que las “*que determinan el contenido de los actos judiciales y*

*administrativos*”<sup>2</sup> se denominan normas de **derecho material**; sin embargo precisó que “**el derecho material y el derecho formal están inseparablemente unidos. Únicamente en esta unión orgánica configuran el derecho que regula su propia producción y aplicación. Toda proposición jurídica que describa completamente ese derecho contendrá tanto el elemento formal como el elemento material**” (el destacado no obra en el original)<sup>3</sup>.

En lo que se refiere específicamente al derecho tributario cabe recordar que Pugliese señalaba que no es “*correcto adoptar en el derecho tributario la división rígida tradicional de la materia en estudio en derecho material y formal*”<sup>4</sup>, idea que es complementada por Valdés Costa al referir que “*el derecho tributario formal es un complemento normal y necesario para la correcta aplicación del derecho tributario material*”<sup>5</sup>.

I.B. Llegados a este punto, para poder proseguir con la exposición del tema abordado es conveniente, para una mejor claridad expositiva, definir de manera sucinta y ad hoc, qué se entiende por Derecho Financiero Público<sup>6</sup> y por Derecho Tributario.

<sup>2</sup> KELSEN, Hans: *ob. cit.*, 2011, pág. 265.

<sup>3</sup> KELSEN, Hans: *ob. cit.*, 2011, pág. 266.

<sup>4</sup> PUGLIESE, Mario, *Instituciones de derecho financiero*, México, Fondo de Cultura Económica, 1939, pág. 131.

<sup>5</sup> VALDÉS COSTA, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, Bogotá, Editorial Temis, 1996, pág. 355.

<sup>6</sup> Para ampliar sobre la problemáticas de la definición, determinar el alcance y contenido del Derecho Financiero ver: GÓMEZ ZAMACOLA, Ernesto, “Breves notas sobre teoría general, metodología y derecho financiero. La unidad del derecho financiero desde la Constitución Financiera y el principio de reserva de ley en materia financiera”, en GÓMEZ ZAMACOLA, Ernesto (Dir.), *Revista digital Constitución Financiera en la*

<sup>1</sup> KELSEN, Hans, *Teoría pura del Derecho*, 1º edición, Buenos Aires, Colihue, 2011, pág. 265. Traducción de Aren F., Dassieu N. y Rotemberg S.

El Derecho Financiero es una rama del derecho público que regula el fenómeno que se conoce como actividad financiera pública y, en consecuencia, “es lógico que la parte del Derecho objetivo que regula esa actividad se denomine Derecho financiero”<sup>7</sup>. También se ha precisado, con acierto, que “el derecho financiero regula el aspecto sustantivo de las instituciones financieras”<sup>8</sup>.

El Derecho Tributario, por su parte, es concebido por la mayoría de la doctrina a la que adherimos<sup>9</sup> como integrante del derecho financiero público cuyo objeto de estudio son las normas, principios y deberes jurídicos que regulan la obtención de recursos por parte del Estado u otros entes públicos no estatales e incluso particulares o, dicho de otro modo, es la rama del derecho que estudia el sistema jurídico tributario.

En este sentido se expresó Giuliani Fonrouge para quien el derecho tributario “es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones”<sup>10</sup>.

**I.C.** Ahora bien, para una mejor comprensión del fenómeno impositivo la doctrina fracciona el derecho tributario en diversas parcelas de

conocimiento<sup>11</sup> y ello lo hace en función de la vinculación de éste con otros sectores del ordenamiento jurídico. Por tal razón, el estudio del derecho tributario queda segmentado en unidades de estudio que se denominan: derecho constitucional tributario; derecho tributario formal o adjetivo<sup>12</sup>; derecho internacional tributario; derecho procesal tributario; derecho penal tributario; y derecho tributario sustantivo o material.

I.D. Por el modo en que abordaremos el instituto de la compensación en el presente trabajo corresponde definir qué entendemos por derecho tributario sustantivo<sup>13</sup> o material y por derecho tributario adjetivo o formal.

**I.D.1.** Respecto al primero, Jarach se refería como “[e]l conjunto de normas jurídicas que disciplinan la relación jurídica principal y las accesorias”<sup>14</sup> y en este mismo sentido se ha dicho que es “la parte del derecho tributario que tiene por objeto de estudio las normas y principios jurídicos que disciplinan las obligaciones tributarias, entendiendo como tales las relaciones jurídico-tributaria de contenido pecuniario no sancionatorias”<sup>15</sup>.

---

*Jurisprudencia de la Corte Suprema – Precedentes* 2019, número 4º, año 3º, Observatorio de Derecho Financiero, 2022, págs. 200 a 216.

<sup>7</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, Madrid, Universidad Complutense - Facultad de Derecho, 1979, pág. 1.

<sup>8</sup> CORTI, Horacio G., *Derecho Constitucional Presupuestario*, 1º edición, Buenos Aires, LexisNexis, 2007, pág. 7.

<sup>9</sup> En la doctrina nacional ver CORTI, Horacio G.: *ob. cit.*, 2007 capítulo I; GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, t 1, 2º edición 2º ampliada y actualizada, Bs. As., Editorial Depalma, 1970, pág. 27 a 38; mientras que en la doctrina extranjera ver FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Instituciones de Derecho Financiero*, Madrid, Marcial Pons, 2010 capítulo 1 y SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, Madrid, Universidad Complutense - Facultad de Derecho, 1979, lección 1.

<sup>10</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *ob. cit.*, pág. 37.

---

<sup>11</sup> Para una comprensión acabada de las distintas ramas que constituyen el fenómeno tributario recomendamos la lectura de JARACH, Dino, *El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*, 3º edición - reimpresión, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2004, pág. 13 a 19.

<sup>12</sup> Sobre la diferencia entre el derecho tributario formal o adjetivo y el derecho tributario material o sustantivo nos remitimos al clásico trabajo de GONZÁLEZ, Eusebio, “Derecho Tributario Material y Formal” en García Novoa, César y Hoyos Jiménez, Catalina (Coord.), *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, t. 1, Buenos Aires, Marcial Pons Argentina, 2008, págs. 261 a 277.

<sup>13</sup> Para consultar una introducción al derecho tributario sustantivo remitimos a nuestro trabajo publicado en STRIGA, Simon I. y GÓMEZ ZAMACOLA, Ernesto, “Derecho Tributario Sustantivo”, en Matinata, Jorge S. (dir.), *Tratado de Derecho Tributario, procedimientos y administración tributaria*, Tomo I, 1º edición, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, La Ley, 2021.

<sup>14</sup> JARACH, Dino, *ob. cit.*, 2004, pág. 14.

<sup>15</sup> BOCCHIARDO, Juan Carlos, “Derecho Tributario Sustantivo o Material” en García Belsunce Horacio A. (dir.), *Tratado de Tributación. Derecho Tributario*,

En cuanto a su contenido, se ha manifestado que este conforma el “conjunto de normas que disciplinan el tributo y las relaciones jurídicas accesorias, es decir, que lógicamente se vinculan al tributo”<sup>16</sup>. En otras palabras, el contenido del derecho tributario material es “[l]a relación jurídica que tiene por objeto una prestación pecuniaria a título de tributo, como así también una diversidad de obligaciones de naturaleza patrimonial que son accesorias o vinculadas a ella”<sup>17</sup>, las cuales encuentran su fuente en hechos distintos al hecho imponible y abarcan a “los intereses, recargos, actualización monetaria, anticipos, pagos a cuenta, ingresos de retenciones o percepciones, garantías reales o personales y la repetición por ingresos indebidos”<sup>18</sup>.

Lo anterior nos permite afirmar que el derecho tributario sustantivo se concibe, principalmente, “como un Derecho tributario de obligaciones”<sup>19</sup>.

Por esta observación corresponde señalar que al estructurar el derecho tributario sustantivo en torno al concepto de obligación trae la ventaja de “beneficiarnos de toda la tradición jurídica civil”, pero no debemos perder de vista el “riesgo metodológico” que ello implica al soslayar que **la obligación tributaria es una obligación de derecho público**<sup>20</sup> y, por ello, en materia compensatoria presenta una serie de singularidades que intentaremos abordar en este trabajo.

**I.D.2.** Respecto del segundo, se ha sostenido que “las normas de Derecho tributario formal regulan también las actividades de control de

la Administración sobre las actuaciones que, en aplicación de los tributos, han de desarrollar los particulares”<sup>21</sup>. A lo cual cabe agregar que “es inherente a la misión propia y esencial de la Administración tributaria la función de verificar y fiscalizar el correcto cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes”<sup>22</sup>.

Por lo expuesto se puede entender al **derecho tributario adjetivo o formal como un conjunto de facultades, procedimientos y deberes que el legislador establece para que la Administración Tributaria pueda velar por el cumplimiento del derecho tributario sustantivo**<sup>23</sup>.

En esta línea de pensamiento se ubica la idea cardinal del profesor alemán Hensel, cuando al exponer los fundamentos del llamado “Derecho Tributario Administrativo” expresaba que “el Estado debe verificar si el obligado tributario ha efectuado, en todos sus términos, aquello a lo que la ley lo obliga”<sup>24</sup>. Esta idea también se encuentra en el pensamiento del maestro Jarach quien entendía que el “Derecho Tributario Administrativo” contenía “todas las actividades de la administración tendientes a lograr el cumplimiento del derecho sustantivo”<sup>25</sup>.

Para nosotros **el derecho tributario formal constituye el vehículo legal para que el Estado, a través de diversos instrumentos jurídicos, controle el fiel cumplimiento de los contribuyentes, responsables y demás sujetos de las normas de carácter tributario**

1º reimpresión t. 1 V.2 , Ciudad Buenos Aires, Astrea, 2009, pág. 123.

<sup>16</sup> JARACH, Dino, *ob. cit.*, 2004, pág. 16.

<sup>17</sup> BOCCHIARDO, Juan Carlos, *ob. cit.*, 2009, pág. 123.

<sup>18</sup> BOCCHIARDO, Juan Carlos, *ob. cit.*, 2009, pág. 123.

<sup>19</sup> FERREIRO LAPATZA, José Juan, *ob. cit.*, 2010, pág. 181.

<sup>20</sup> Conf. CORTI, Horacio G., “Metodología para el análisis del tributo: fundamentos de un enfoque constitucionalista” en GARCÍA NOVOA, César y HOYOS JIMÉNEZ, Catalina (Coord.), *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, t. 1, Buenos Aires, Marcial Pons Argentina, 2008, págs. 46/47.

<sup>21</sup> FERREIRO LAPATZA, José Juan, *ob. cit.*, 2010, pág. 344.

<sup>22</sup> ALTAMIRANO, Alejandro C., *Derecho Tributario. Teoría General*, Buenos Aires, Marcial Pons Argentina, 1 ed., 2012, pág. 459.

<sup>23</sup> En este sentido se ha dicho que “Frente a las normas de Derecho tributario material, las normas de Derecho tributario formal tienen un carácter instrumental, adjetivo”. FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*, Madrid, Marcial Pons, 9 ed., 1987, pág. 420.

<sup>24</sup> HENSEL, Albert, *Derecho Tributario*, Clásicos del Pensamiento Jurídico, Madrid, Marcial Pons, 1 ed., 2005, pág. 246.

<sup>25</sup> JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 4 ed., 2013, pág. 420.

**y procure la correcta recaudación de la renta pública.**

**I.E.** La idea de la existencia de un derecho tributario formal y de un derecho tributario sustantivo<sup>26</sup>, nos lleva a identificar que en el derecho tributario existen, a grandes rasgos, dos tipos de obligaciones **con sus respectivos sujetos obligados**.

Por un lado, existen **obligaciones de carácter pecuniario** (sustantivas y accesorias) que serán satisfechas por los obligados que la ley establezca, en terminología de la doctrina argentina: **responsables por deuda propia, responsables por deuda ajena, sustitutos y demás sujetos pasivos**.

Por el otro, se encuentran las **obligaciones de suministrar información, de soportar verificaciones, exhibir documentos, etc;** y que tienen como sujetos obligados tanto al **contribuyente como a toda otra persona que pueda poseer datos de interés fiscal, sea esta una persona física o jurídica, pública o privada**<sup>27</sup>.

Así, cabe afirmar que las obligaciones jurídicas que nacen de las facultades que tiene el organismo recaudador para verificar y fiscalizar el cumplimiento del derecho tributario sustantivo, tienen como sujeto activo *“a la administración pública”* y la calidad de sujetos pasivos puede recaer sobre los *“contribuyentes o responsables reales o*

<sup>26</sup> Sobre la diferencia entre el derecho tributario formal o adjetivo y el derecho tributario material o sustantivo nos remitimos al clásico trabajo de GONZALEZ, Eusebio, “Derecho Tributario Material y Formal” en GARCÍA NOVOA, César y HOYOS JIMÉNEZ, Catalina (Coord.), *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, t. 1, Buenos Aires, Marcial Pons Argentina, 2008, págs. 261/277.

<sup>27</sup> En este sentido se ha dicho que *“El círculo de deberes propios del Derecho tributario administrativo se extiende ampliamente también a aquellas personas que no tienen la consideración de deudores tributarios: deberes de información, de dar testimonio, de peritación, de asistencia, etc. Asimismo, dichos deberes tributarios de –terceros– tienen un significado autónomo, además de ser jurídicamente independiente del procedimiento para la satisfacción de la pretensión tributaria singular”*, HENSEL, Albert, *op. cit.* pág. 248.

*presuntos y también terceros que no son partes de la relación tributaria sustantiva”*<sup>14</sup>, inclusive organismos públicos y privados.

Ahora bien, en la dinámica de la realidad y tal como lo permite el ordenamiento jurídico este conjunto de obligaciones coexisten e incluso se superponen sin que implique un problema lógico-jurídico.

En este sentido Jarach enseñaba que *“la obligación tributaria cuyo objeto es la prestación del tributo, o sea, que constituye una obligación de dar puede acoplarse con una relación jurídica entre los mismos sujetos cuyo objeto sea la prestación de determinados comportamientos, es decir hacer, no hacer o tolerar”* (el destacado no obra en el original)<sup>28</sup>.

Por otro lado, es oportuno observar que tanto **las obligaciones sustantivas como las obligaciones formales comparten un mismo fundamento constitucional; el deber constitucional de contribuir al sostenimiento del Estado, el cual no se circunscribe o limita a la idea de colaborar de manera pecuniaria, sino que también este deber de colaboración lleva consigo auxiliar al Estado no solamente con dinero sino con datos que la normativa le de alguna relevancia fiscal**<sup>29</sup>.

**I.F.** Lo dicho en esta nota introductoria

<sup>28</sup> JARACH, Dino, *ob. cit.*, 2013, pág. 419.

<sup>29</sup> En esta línea pensamiento se ha dicho que *“el deber de contribuir se constituye, desde nuestra perspectiva, como el fundamento último de los diversos deberes de colaboración, que van encaminados a hacer efectivo este interés fiscal que aparece como criterio integrador de los diversos principios constitucionales en esta materia, de tal forma que puesto que el interés fiscal basado en la solidaridad y en el sostenimiento de las cargas públicas, no es predicable exclusivamente de aquellos administrados que realizan el presupuesto de hecho del tributo, sino de todos los ciudadanos, el deber de contribuir es exigido no sólo de los sujetos pasivos de la obligación tributaria principal, sino también de aquellos otros a aquellos obligados a los que se imponen los diversos deberes de colaboración para hacer efectivo dicho interés fiscal”* (el resaltado no se encuentra en el original). LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 1992, pág. 33.

respecto de la compensación y la extinción de la obligación tributaria y su relación con el derecho tributario sustantivo y el derecho tributario formal, lo veremos desarrollado en mayor profundidad en el análisis del instituto que realizaremos a continuación.

No obstante, podemos adelantar que la estrecha vinculación entre el derecho material y el derecho formal es una característica esencial del derecho en general y del derecho tributario en particular. Ambos elementos son igualmente importantes para lograr una correcta interpretación y aplicación de la normativa tributaria, por lo que su estudio y reflexión en conjunto procuran una riqueza epistemológica y una práctica superior a su abordaje independiente.

Por último, es menester señalar que, a nuestro criterio, el Derecho Financiero y por lo tanto también el Tributario, debe pensarse en **clave constitucional** y, por lo tanto, los derechos, obligaciones, deberes, potestades y procedimientos que a continuación veremos deben estar *“teñidos de pensamiento constitucional”*<sup>30</sup>.

En base a ello, nuestro objetivo es intentar abordar el presente tema desde una perspectiva constitucional, esperando estar a la altura de lo requerido.

## II. La compensación tributaria desde una visión dogmática sustantiva

**II.A.** Como primera aproximación, diremos que la compensación constituye, en esencia, un modo de extinción de las obligaciones jurídicas y como tal *“data de antes del acuñamiento de las monedas, cuyo inicio da origen a la práctica del intercambio comercial de bienes tangibles, los cuales según su especie en ciertas oportunidades no se correspondían al justiprecio del bien permutado, por lo cual esas diferencias económicas eran compensadas a futuro con la*

<sup>30</sup> Al respecto ver CORTI, Horacio G., “Metodología para el análisis del tributo: fundamentos de un enfoque constitucionalista” en GARCÍA NOVOA, César y HOYOS JIMÉNEZ, Catalina (Coord.), *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, t. 1, Buenos Aires, Marcial Pons Argentina, 2008, págs. 58 a 65.

*entrega de otros bienes de menor valor”*<sup>31</sup>. En términos comerciales y simplistas, podríamos decir que la compensación no es otra cosa que una especie de trueque.

Ahora bien, el CCyCN establece que la compensación *“tiene lugar cuando dos personas, por derecho propio, reúnen la calidad de acreedor y deudor recíprocamente, cualesquiera que sean las causas de una y otra deuda... [y]... extingue con fuerza de pago las dos deudas, hasta el monto de la menor, desde el tiempo en que ambas obligaciones comenzaron a coexistir en condiciones de ser compensables”*<sup>32</sup>.

En otras palabras, **para que el instituto pueda ocurrir se necesitan dos sujetos que detenten de modo contrapuesto la calidad de acreedor y deudor respecto de obligaciones simultáneas, homogéneas, líquidas, exigibles y recíprocas**. Y dadas estas condiciones *“[e]l efecto que genera la compensación es la extinción de ambas deudas hasta el importe de la menor, quedando subsistente la mayor por el saldo restante”*<sup>33</sup>.

De este modo, la compensación tiene por objeto evitar los inconvenientes que suscita la concurrencia de acreedores y las faltas de pago recíprocos y, en el derecho tributario, responde a principios de celeridad, economía financiera y eficiencia en la gestión pública y justicia.

Dada su practicidad, la compensación es un instituto comúnmente aceptado en la mayoría

<sup>31</sup> SOL GIL, Jesús, “La compensación como medio de extinción de obligaciones tributarias”, en GARCÍA NOVOA, César y HOYOS JIMÉNEZ, Catalina (Coord.), *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, t. 2, Buenos Aires, Marcial Pons Argentina, 2008, pág. 1665.

<sup>32</sup> CCyCN, artículo 921.

<sup>33</sup> VILLEGAS, Héctor Belisario, *ob., cit.*, 2009, pág. 380.

de los ordenamientos jurídicos<sup>34</sup>, pero con sus peculiaridades dependiendo de la rama del derecho que se trate.

**II.B.** En este punto, si bien no será desarrollado en profundidad<sup>35</sup>, cabe destacar que el CCyCN establece que “*las deudas y créditos entre los particulares y el Estado nacional, provincial o municipal*” no serán compensables cuando: “*las deudas de los particulares provienen [...] de rentas fiscales, contribuciones directas o indirectas o de otros pagos que deben efectuarse en las aduanas*”<sup>36</sup>. No obstante, **tanto la Ley 11.683 como los distintos códigos fiscales provinciales contemplan el instituto como un medio de extinción de las obligaciones fiscales, aunque con determinadas particularidades que lo alejan de la compensación prevista en el código de fondo.**

Al respecto, se ha dicho que la compensación prevista en los ordenamientos tributarios constituyen una **excepción a la regulación del CCyCN** pues, en este último ordenamiento, “*opera sus efectos ipso iure y extingue las obligaciones con fuerza de pago desde el momento de la coexistencia de las deudas recíprocas. Es decir, presente el presupuesto de la coexistencia de deudas recíprocas y, cumplidos los requisitos de*

*liquidez, exigibilidad y estando expeditas las deudas, la invocación de la compensación basta para que el instituto remonte sus efectos extintivos al momento de la coexistencia de las deudas*” (el destacado no obra en el original)<sup>37</sup>.

En cambio, **la compensación en los ordenamientos tributarios en general es facultativa** ya que “*depende de la voluntad de la Administración aún cuando se reconozca en los contribuyentes y responsables la posibilidad de solicitarla. Como consecuencia de esta facultad la Administración tiene potestad de reglamentación a partir de la cual fija los alcances, requisitos y condiciones que deben reunir los contribuyentes y responsables para formular su pedido, el que puede ser rechazado total o parcialmente por el juez administrativo actuante*”<sup>38</sup>.

**Si bien el instituto de la compensación tributaria, en términos del derecho material o sustantivo, como se ha visto, no evidencia mayores obstáculos, no resulta tan aprehensible cuando se lo aborda desde el derecho tributario formal ya que su aplicación puede presentar ciertos matices y complejidades dependiendo el ordenamiento de que se trate.**

En términos generales, el procedimiento a seguir para extinguir la obligación tributaria por compensación dependerá si esta requiere o no la solicitud del contribuyente y, además, la consiguiente aprobación por parte de las Administraciones Tributarias.

Por tal razón, la compensación puede ser *obligatoria* o *facultativa* para el Fisco y/o *automática* o *a solicitud* del contribuyente<sup>39</sup>. También se ha clasificado a la compensación en función de si para su procedencia es “*necesaria la participación de la voluntad del*

---

<sup>34</sup> Sin perjuicio de aclarar que una parte minoritaria de la doctrina, en la que se enrola Tesoro, considera que la compensación no puede operar en el derecho tributario, puesto que el Fisco necesita: i) recaudar rápidamente; ii) los créditos entre el Estado y los particulares no tiene la misma naturaleza; y iii) los créditos contra el Estado no son ejecutables. Ver: VILLEGAS, Héctor Belisario, *ob. cit.*, 2009, pág. 379.

<sup>35</sup> Para abundar en las razones que justificaron la prohibición -relativa- establecida en el Código de Fondo puede verse la síntesis que efectúa Berliri sobre el pensamiento del profesor Tesoro, quien sostenía que no procedía la compensación en el derecho tributario. Ver: BERLIRI, Antonio, *Principios de Derecho Tributario*, Volumen II, -traducción por AMORÓS RICA, Narciso y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio-, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1971, págs. 472/474.

<sup>36</sup> CCyCN, Artículo 930, inciso e.1. En igual sentido Código Civil, artículo 823, inciso 1.

---

<sup>37</sup> LAMAGRANDE, Mariana L., “La compensación impositiva”, en *Práctica Profesional* 2011-154, 24/11/2011,13. Cita: TR LA LEY AR/DOC/4689/2011.

<sup>38</sup> LAMAGRANDE, Mariana L., *ob. cit.*

<sup>39</sup> La doctrina también distingue “*entre ‘compensación legal’ y la ‘compensación automática’ o ‘compensación de oficio’ y ‘compensación facultativa’*”. NAVARRINE, Susana C. y D’ALESSANDRO, Valeria, *ob. cit.*, 292.

acreedor”<sup>40</sup> o si esta ocurre independientemente “de la voluntad del [mismo]”<sup>41</sup>.

Es aquí donde comienza a vislumbrarse una fuerte interrelación entre el derecho tributario formal y material que rodea al instituto y, al mismo tiempo, una tensión entre las normas que establecen requisitos procedimentales y las que habilitan su procedencia; resultando determinante, para su correcta aplicación, los principios constitucionales de razonabilidad, proporcionalidad y equidad.

### III. La compensación tributaria desde una visión práctica - adjetiva

Para dimensionar las cuestiones prácticas y objetivas que rodean al instituto de la compensación tributaria usaremos como ejemplo la regulación que hace de esta el ordenamiento jurídico de la Ciudad de Buenos Aires. No obstante, las observaciones efectuadas pueden aplicarse *mutatis mutandi* a la mayoría de los ordenamientos tributarios, sea a nivel local o nacional.

**III.A.** El Código Fiscal de la Ciudad regula distintos tipos de compensación. En algunos casos, la AGIP puede disponer su procedencia de oficio, de manera obligatoria o facultativa. En otras, procede a requerimiento del contribuyente, de forma automática o con previa autorización de la Administración Tributaria<sup>42</sup>.

El clásico ejemplo de **compensación de oficio y obligatoria** para la Administración es la establecida en el artículo 65 del presente Código, la cual se da en el marco de un procedimiento de repetición de tributos y que es conocida por la doctrina financiera con el nombre de “teoría de las correcciones simétricas”. Similar situación establece el

legislador cuando el artículo 66 regula la repetición de tributos por períodos fiscales respecto de los cuales se encuentran prescriptas las acciones y poderes fiscales y faculta a la Administración, en caso de corresponder, a determinar y exigir la materia imponible por dichos períodos y a compensarlos hasta el importe por el cual prospere el reclamo repetitivo.

Por otro lado, un ejemplo de **compensación** llevada a cabo por el **contribuyente**<sup>43</sup> y de forma **automática**<sup>44</sup> es la que se efectúa al momento de determinar el saldo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos donde deberá deducir del total del gravamen correspondiente al período fiscal que se declare, los saldos favorables provenientes de retenciones, percepciones, pagos a cuenta y/o anticipos que haya efectuado<sup>45</sup>.

En este último caso, el derecho a la compensación automática que tiene el contribuyente tiene como correlato la facultad que le reconoce el ordenamiento tributario a

<sup>43</sup> Resolución N° 204/AGIP/2008, artículo 1°; BOCBA 2878 publicado el 26/02/2008.

<sup>44</sup> En la compensación automática “se produce la extinción de las obligaciones tributarias en la cantidad concurrente por ministerio de la ley y en el mismo momento en que se dan las circunstancias exigidas por la misma”. Ver: DÍAZ, Vicente O., *Reflexiones adicionales sobre el instituto jurídico de la compensación como medio de extinción de la obligación tributaria*, Publicado en: IMP 1998-B, 2159. Cita: TR LA LEY AR/DOC/89/2004.

<sup>45</sup> En este sentido la doctrina a dicho que la “**Resolución (AGIP) 204/2008 autoriza a los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Categorías Locales del Régimen General y Convenio Multilateral, a compensar en forma automática los saldos a su favor que se generen en períodos futuros a partir de la vigencia de esta resolución (01/02/2008) como consecuencia del cómputo de las retenciones y/o percepciones sufridas, con las obligaciones propias correspondientes al mismo tributo, no requiriéndose autorización alguna previa por parte de la Dirección General de Rentas**” (el destacado no obra en el original). DALMASIO, Adalberto R., “Nueva reglamentación del instituto de la compensación en el impuesto sobre los ingresos brutos de la Ciudad de Buenos Aires”, *Práctica Profesional* 2008-65, 01/03/2008, 102. Cita: TR LALEY AR/DOC/445/2008.

<sup>40</sup> BERLIRI, Antonio, *ob. cit.*, págs. 472/477.

<sup>41</sup> BERLIRI, Antonio, *ob. cit.*, págs. 479.

<sup>42</sup> En este punto debemos destacar que la aprobación por parte de la Administración no debe llegar al extremo de desnaturalizar el instituto e impedir la compensación cuando se verifiquen en un mismo contribuyente la calidad de deudor y acreedor, tal y como lo expresó la CSJN en el precedente “*Rectificaciones Rivadavia S.A. c/ A.F.I.P. s/ ordinario*” (CSJN, Fallos: 334:875).

la Administración Tributaria de impugnar los conceptos improcedentes **-sin aplicar el procedimiento de determinación de oficio-** y, en caso de que no se regularice la situación, el organismo fiscal se encuentra habilitado de expedir el título ejecutivo e iniciar la correspondiente ejecución fiscal<sup>46</sup>.

**III.B.** Asimismo, debe señalarse que el ordenamiento local regula **procedimientos de compensación específica** según: **i) el sujeto:** para aquellas personas que revistan al mismo tiempo el carácter de contribuyente y agente de recaudación (art. 64 C.F.); o **ii) el impuesto:** tal es el caso de la compensación facultativa para saldos detectados por la Administración Tributaria en el marco de una verificación en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (art. 67 C.F.).

**B.1.i** Con relación a la **compensación específica del agente de recaudación**<sup>47</sup>, de la interpretación del primer párrafo del artículo 64 Código Fiscal se deduce una regla que aparenta sencillez y justicia, pues resultaría, en una primera aproximación al tema, razonable que no se le permita a un sujeto compensar el saldo acreedor que detenta en calidad contribuyente con la deudas originadas en calidad de agente de recaudación.

Esta limitación es complementada, en el segundo párrafo del referido artículo, con la prohibición entendida en sentido inverso, es decir, la imposibilidad de compensar el saldo acreedor que pueda detentar el sujeto en calidad de agente de recaudación con las deudas que tenga con el Fisco en su carácter contribuyente.

Dicho de otro modo, lo que la norma establece es que **un saldo acreedor de un sujeto en su calidad de contribuyente no puede compensarse con una deuda con el fisco en su carácter de agente de recaudación**. Además establece que **un saldo acreedor de un sujeto en su calidad de agente de recaudación tampoco puede**

**compensarse con una deuda que el mismo sujeto tenga con el fisco en su carácter de contribuyente**. Por lo tanto puede concluirse que **la norma procura que sólo se compensen importes cuyo origen sea consecuencia del obrar de un sujeto como agente de recaudación**, evitando que se mezclen obligaciones que responden institutos diferentes.

Esta limitación que establece el legislador es a sabiendas de que **i)** en la dinámica tributaria un sujeto puede revestir una doble identidad; por un lado, ser para el Fisco un contribuyente típico que debe cumplir con sus obligaciones tributarias por los hechos imposables que realiza y, por otro lado, ser un agente de recaudación<sup>48</sup> que debe cumplir con la función encomendada de retener o percibir tributos en nombre de la Administración impositiva y **ii)** cualquier pago en exceso en concepto de tributos por parte de un contribuyente sigue siendo parte de su derecho de propiedad y por lo tanto podría utilizarlo, cumpliendo con los requisitos de una razonable reglamentación, para cancelar otros tributos pendientes, pedir su devolución e inclusive transferirlo a terceros.

**B.1.ii.** Ahora bien, una interpretación más compleja y conflictiva de la norma en análisis puede darse si se entiende que el concepto

---

<sup>48</sup> El Código Fiscal de la Ciudad hace mención en distintos artículos a un sujeto tributario al que denomina "agente de recaudación". Al respecto cabe precisar que este instituto no existe en el ordenamiento tributario nacional y que en su correcto entendimiento, dicho sujeto engloba a los agentes de retención y de percepción y toda otra figura por la cual el organismo fiscal inviste a una persona con la obligación de recibir, retener, percibir, ingresar, etc, tributos en nombre y a cuenta de ella.

El Código Fiscal en su artículo 24 dispone que "podrán ser nombrados agentes de recaudación o de liquidación e ingreso aquellas personas humanas, personas jurídicas o unidades económicas que no tienen personería jurídica, que por su relevancia, tanto sea por la magnitud de sus operaciones y/o facturación como por su posición en los distintos procesos económicos o de comercialización resulten estratégicos para actuar como tales".

---

<sup>46</sup> Conf. Código Fiscal (T.O. 2022) artículos 241 y 156, inciso 2.

<sup>47</sup> Este artículo se complementa con el artículo 25 de la Resolución N° 296-AGIP-19, anexo I.

“agentes de recaudación” engloba a los responsables por deuda ajena en calidad de sustitutos<sup>49</sup>.

De ser así, cuando un contribuyente solicite compensar un saldo a su favor con deudas que tenga actuando en calidad de sustituto, con los matices que cada ordenamiento establezca, nos encontraremos ante un caso asimilable al resuelto por la CSJN en “*Rectificaciones Rivadavia S.A. c/ A.F.I.P. s/ ordinario*”<sup>50</sup>, en el cual el Máximo Tribunal **permitió compensar una deuda de la empresa en su carácter de responsable sustituto con un saldo a favor que tenía en calidad de contribuyente.**

Si bien no hemos encontrado en la jurisprudencia del fuero CAyT de la Ciudad un caso análogo al señalado y los casos analizados no han prosperado por diversas cuestiones<sup>51</sup>, **no podemos soslayar que tampoco se ha puesto en tela de juicio la constitucionalidad del artículo 64**<sup>52</sup>.

**B.2.** Por su parte el artículo 67 del Código Fiscal T.O. 2023 establece una **compensación**

**específica en función del tributo**, en este caso para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Esta compensación se encuentra en cabeza de la Administración y dependiendo del significado que se le asigne al vocablo “*podrá*”, puede entenderse como obligatoria o facultativa. Sin perjuicio de ello, el organismo fiscal está habilitado a utilizar este procedimiento compensatorio incluso cuando el contribuyente no haya efectuado algún reclamo de repetición.

El instituto del artículo 67 está pensado para el supuesto en que a raíz de un proceso de verificación se observa que el contribuyente apreció de manera errónea el hecho imponible o cuantificó de modo incorrecto el monto de la obligación tributaria y, a raíz de ello, surge; i) un “*tributo a favor del Fisco*”; y ii) se concluye que también existieron “*pagos improcedentes o en exceso por el mismo gravamen a favor del contribuyente*”. Así las cosas, la administración podrá compensar dichos saldos “*hasta anular el tributo resultante de la determinación*”.

En nuestra opinión **el término “podrá” ser utilizado por el legislador implica el deber del organismo fiscal de aplicar el procedimiento compensatorio**, aún cuando el contribuyente no lo haya solicitado, **ya que una interpretación en contrario implicaría ir en contra del principio de buena fe que debe regir en toda actuación de la Administración** porque así como la administración advierte que el responsable declaró en menos algún concepto alcanzado por el tributo, al mismo tiempo tomó conocimiento que en otro el contribuyente declaró demás.

**B.3.** En este contexto, de la lectura integral del Código Fiscal y su reglamentación se desprende que, como principio general, **la procedencia de las distintas especies de compensación requieren previa autorización de la Administración Tributaria**; salvo cuando se trata de compensaciones automáticas y a requerimiento del contribuyente que quedan sujetas a verificación posterior por parte del organismo fiscal con el fin de determinar “*la verosimilitud de los saldos acreedores y su correcta imputación*” y tienen un régimen específico de impugnación por parte del

<sup>49</sup> Para profundizar sobre los distintos sujetos que se pueden encontrar en el polo pasivo de la obligación tributaria nos remitimos a las consideraciones que efectuamos en STRIGA, Simon I. y GÓMEZ ZAMACOLA, Ernesto, *ob. cit.*, en MATINATA, Jorge S. (dir.), *ob. cit.*, pág. 368/376.

<sup>50</sup> CSJN, Fallos: 334:875.

<sup>51</sup> Conf. Juzgado de 1º Instancia en lo Contencioso Administrativo y Tributario N° 1 Secretaría N° 1: “*Aladdin SRL contra GCBA y Otros sobre medida cautelar autónoma*”, Expte. n°: EXP 105185/2021-0, actuación n°: 1406850/2021, sentencia del 15 de julio del 2021.

<sup>52</sup> En este sentido puede verse Juzgado de 1º Instancia en lo Contencioso Administrativo y Tributario N° 23 Secretaría N° 46: “*GCBA contra Passair SRL sobre ejecución fiscal - Agentes de Retención*”, Expte. n°: EXP 164626/2021-0, Actuación n°: 1406417/2022, sentencia del 06 de junio del 2022; donde el magistrado de grado expresó que “*Corresponde destacar que la norma citada no ha recibido reproche de constitucionalidad por la demandada, no obstante configura un obstáculo a su pretensión. Ello, en tanto determina que el saldo a favor que la demandada posee como contribuyente del impuesto no pueda ser compensado con la deuda, también acreditada, que tiene como agente de retención*”.

Fisco<sup>53</sup>.

**C.1.** El artículo 63 del Código Fiscal regula la compensación tributaria y en términos prácticos y procedimentales corresponde destacar que la compensación se efectúa teniendo en cuenta la imputación conceptual que el contribuyente ha efectuado, **pero la extinción se hará cancelando las obligaciones tributarias más antiguas correspondientes al mismo tributo;** o sea que, en primer lugar, **la compensación se efectúa entre saldos provenientes de un mismo tributo empezando con la deuda más antigua.**

La norma deja como cláusula residual, en su cuarto párrafo, que **en caso de que el sujeto pasivo no haya realizado imputación alguna del saldo que pretende compensar,** se procederá conforme las pautas establecidas en el artículo 62 del presente Código Fiscal<sup>54</sup>, por lo tanto en caso de que el contribuyente omita formular la imputación respectiva, **el Código Fiscal le otorga la potestad a la Administración Tributaria,** como sujeto activo de la obligación tributaria, **de realizar la imputación compensatoria** con la deuda más antigua, en tanto ésta no esté prescripta<sup>55</sup>, y deberá realizarse en primer término a los intereses y multas, luego a las deudas en concepto de tributos y, en caso de corresponder, a las actualizaciones.

---

<sup>53</sup> Conf. Código Fiscal, artículo 241.

<sup>54</sup> Sin perjuicio de las imperfecciones en la redacción del presente artículo, se observa que esta norma está destinada a regular la situación que se genera **cuando un contribuyente o responsable reviste la calidad de sujeto pasivo en diversas obligaciones tributarias de distinta naturaleza (sustantivas, accesorias y sancionatorias) y efectúa un pago sin precisar en qué concepto abona dicha suma.**

<sup>55</sup> El mandato del legislador de que el pago se impute a deudas no prescriptas, se complementa con lo estipulado en el decreto reglamentario del presente Código en cuanto establece que “[l]a Dirección General no exigirá el pago de impuestos prescriptos a menos que el responsable haya renunciado en forma expresa a la prescripción ganada, cualquiera sea el estado de la causa administrativa”; Decreto n°: 2033/2003, artículo 7, del Código Fiscal (T.O. 2003).

**C.2.** Por su parte, en el segundo y tercer párrafo del referido artículo, el legislador dispuso el modo en que **opera la compensación respecto a los intereses devengados tanto para deudas impagas que aún se encuentran en instancia administrativa como en aquella por la cual se hubiera iniciado la respectiva ejecución fiscal.**

En la primera hipótesis se deben calcular solamente los intereses resarcitorios hasta la fecha del pago o ingreso que da origen al saldo a favor que el contribuyente pretende compensar; mientras que en la segunda, además, se deben calcular también los respectivos intereses punitivos.

De la lectura de los párrafos mencionados se observa que la compensación, en estos casos, extingue en primer lugar a la obligación tributaria sustantiva y en caso de que el monto resulte insuficiente para cubrir la totalidad de los intereses devengados, el remanente va a generar intereses<sup>56</sup> por lo cual nos encontramos ante otro **supuesto de anatocismo** previsto en el presente Código Fiscal.

**D.1.** Por último, y no por ello menos importante, cabe señalar que **si bien los ordenamientos tributarios refieren a la compensación como un medio de extinción de las obligaciones tributarias,** por la singularidad que ella presenta en el derecho tributario, **no se la puede invocar como defensa apta para repeler una ejecución fiscal**<sup>57</sup>.

---

<sup>56</sup> AMÉNDOLA, Manuel A., *Procedimiento Tributario en la Ciudad de Buenos Aires. Aspectos administrativos y judiciales*, 1° edición, Buenos Aires, Ad - Hoc, 2009, pág. 90.

<sup>57</sup> Al respecto ver: URRESTI, Patricio Esteban y PASQUALINI, Ana Elisa, “Examen de las excepciones que contempla el Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad en el Proceso de Ejecución Fiscal”, en SCHAFFRIK DE NUÑEZ, Fabiana (dir.), *Temas de derecho tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*, 1° edición, CABA, Asociación de Derecho Administrativo de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2019, pág. 536 a 541.

En efecto, para repeler una ejecución fiscal por extinción de la obligación por compensación se requerirá, **en principio**, que se acompañe el documento (acto) emanado por el sujeto acreedor (Administración Tributaria) mediante el cual se tiene por compensada y extinguida la deuda tributaria objeto del apremio<sup>58</sup>, es decir que, **el mero pedido de compensación no es apto como defensa**<sup>59</sup> pues “*la compensación requiere la exteriorización expresa de la voluntad de producir el acto extintivo a través de los mecanismos previstos, surtiendo efectos cancelatorios desde el momento de dicha presentación*”<sup>60</sup>.

Lo anterior, es conteste con la previsión establecida en el artículo 451 del CCAyT, en cuanto regula entre las excepciones admisibles en el juicio ejecutivo el “**5. Pago, total o parcial, o cualquier otro modo de extinción de las obligaciones, documentado mediante constancia expedida por la autoridad administrativa (...)**”.

D.2. Lo dicho en párrafo anterior, **constituye la regla** por la cual, para que proceda la excepción de extinción de la deuda por compensación, se requiere de un documento expedido por la autoridad competente, en el que conste la compensación alegada.

No obstante ello, **de manera excepcional**, entendemos que **en casos extremos** donde se evidencia que el ejecutante no ha obrado de manera diligente con las obligaciones que el ordenamiento jurídico le impone, por acreditarse fehacientemente que el ejecutado es acreedor del GCBA y este último no cumplió con su deber de compensar las deudas tributarias o demoró en exceso su

tarea, el demandado podría plantear la inhabilidad del título bajo el fundamento de que el título de deuda debe exteriorizar que “**han tenido lugar determinados hechos o actos que constituyen, con arreglo a la ley, los elementos suficientes para dar vida al crédito del Fisco**” y en función de ello “**el juez, pueda establecer por sí que existe la deuda y que a condición de que sea verdad lo descrito, existe el derecho a percibir determinada suma**”<sup>61</sup>.

Dicho de otro modo, sostenemos que en algunos casos las circunstancias fácticas (un crédito evidentemente excesivo a favor del acreedor), deslegitimarían fehacientemente el título de deuda porque se evidencia que la Administración Tributaria no cumplió (o demoró en cumplir) con los distintos actos, obligaciones y deberes a su cargo (como ser: compensar los saldos).

Esta situación, en las circunstancias excepcionales reseñadas, permitiría concluir que **si el organismo fiscal hubiera obrado conforme a derecho la deuda reclamada judicialmente vendría inexistente**. Este modo de entender “*no supone que se ha de profundizar en el debate exhaustivo acerca de la existencia de la obligación tributaria sino solamente en el repaso de que han quedado cumplidos ciertos recaudos que permiten al Fisco percibir el importe adeudado*”<sup>62</sup>.

De igual modo que en el caso anterior, aún cuando la Administración no se encuentre en un supuesto de compensación obligatoria, entendemos que, en ciertos casos, el contribuyente podría fundamentar la excepción de inhabilidad de título si éste detenta **saldos a favor que superan con creces el monto pretendido** por el GCBA mediante la vía de apremio, por constituir ello

<sup>58</sup> CSJN, Fallos: 323:825. Asimismo ver: CCATyRC - Sala II: GCBA c/Frávezga S.A. s/ejecución fiscal, expte. n° 509027/0, sentencia del 10 de noviembre de 2004

<sup>59</sup> Ver al respecto: CSJN, Fallos: 321:2103, 323:795, 324:1287. Asimismo ver: CCATyRC - Sala I, GCBA c/Pixel S.R.L. s/ejecución fiscal, expte. n° 847131/0, sentencia del 13 de septiembre de 2010

<sup>60</sup> GÓMEZ, Teresa y FOLCO, Carlos M., *Procedimiento tributario Ley 11.683. Decreto 618/97*, Buenos Aires, La Ley, 8° edición, 2015, pág. 238.

<sup>61</sup> Conf., *mutatis mutandi*, CCATyRC - Sala I: GCBA contra Brojdo Marcelo Marcos sobre Ejecución Fiscal, Expte. n°: EXP 64162/2015-0, actuación n°: 13858787/2019, sentencia del 07 de noviembre del 2019, entre muchos otros.

<sup>62</sup> TSJ, *Diversas Explotaciones Rurales SA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en 'GCBA c/ Diversas Explotaciones Rurales SA s/ ejecución fiscal'*, Expte. n°: 4635/06, sentencia del 20 de noviembre de 2006, voto del juez Luis F. Lozano

una situación excepcional en la cual, **si el juicio prospera, sólo se complejiza más la relación entre el Fisco y el contribuyente.**

Por lo tanto, creemos que **cuanto mayor sea la suma que un contribuyente tenga en concepto de saldo a favor, mayores deben ser los recaudos que debe tomar el GCBA al momento de expedir un título de deuda en su contra**, pues, tales circunstancias, no evidencian un viso de razonabilidad del sistema recaudatorio y profundizan la afectación al derecho de propiedad del contribuyente.

Ahora bien, queremos dejar en claro que **las excepciones que planteamos a la regla establecida en el apartado III.D.1 se circunscriben únicamente a casos evidentemente extremos**, donde se encuentren fehacientemente acreditadas las situaciones fácticas y debidamente fundamentada la pretensión defensiva del demandado.

La excepcionalísima tesis que sostenemos procura evitar que se mande a llevar adelante una ejecución fiscal de manera ritual cuando el ejecutado es asimismo sujeto acreedor del actor y **el cobro de la deuda no sería un acto conforme al principio de equidad y buena fe.**

En este contexto, atento las amplias facultades que detenta la Administración Tributaria, no puede soslayarse que **“las ejecuciones ágiles de los tributos constituyen un cimiento esencial de la vida de un Estado. Pero, ello no debe hacer perder de vista que sólo debe cobrar las deudas efectivamente existentes”** (el destacado no obra en el original)<sup>63</sup>.

#### **IV. La compensación tributaria en la jurisprudencia de la CSJN**

Sin pretensiones de agotar el análisis de todos los precedentes en los que la Corte

---

<sup>63</sup> Conf. voto del Dr. Luis F. Lozano en TSJ, *Diversas Explotaciones Rurales SA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en 'GCBA c/ Diversas Explotaciones Rurales SA s/ ejecución fiscal'*, Expte. n°: 4635/06, sentencia del 20 de noviembre de 2006.

Suprema se refirió a la compensación tributaria, a continuación, cronológicamente, pasaremos revista de algunos precedentes de relevancia que marcan ciertas pautas a considerar y muestran criterios más o menos flexibles de nuestro Máximo Tribunal en relación a la procedencia del instituto que nos ocupa.

**IV.A.** El primero de ellos es el precedente **“Miotto, Mario y otros c/ S.A. Cía. Industrial de Electricidad y otras”<sup>64</sup>**, sentencia del 16 de febrero de 1973, dictada en el marco de un embargo preventivo sobre los bienes de la demandada que solicitaron los ex empleados de ésta con el fin de asegurar el cobro de sus indemnizaciones laborales.

Allí, luego de hacer lugar a la medida, el juez interviniente dispuso afectar al embargo los fondos que la empresa tenía derecho a cobrar tras conseguir una sentencia favorable en un juicio de repetición iniciado contra la AFIP-DGI.

Anoticiado el Fisco Nacional de lo anterior, éste informó al juez que había tomado los recaudos correspondientes para que dichos fondos fueran puestos a disposición del juzgado. No obstante, unos meses después, le solicitó al juez **el levantamiento de embargo dispuesto con el fin de compensar, en uso de las facultades otorgadas por el artículo 35 de la Ley 11.683, el crédito de la demandada con obligaciones fiscales incumplidas.**

Ante la admisión de la petición por parte del *a quo* los actores apelaron la medida ante la Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo.

Al revocar dicha resolución, la Cámara explicó que: *i)* la prioridad del embargo sólo cede ante un privilegio especial y no uno general como el de AFIP; *ii)* **al momento de informarse la traba del embargo, la autoridad fiscal no invocó la compensación que ahora solicita y tampoco ejerció dicha potestad durante el juicio de repetición, dejando pasar su oportunidad.**

Contra dicha sentencia, se interpuso recurso extraordinario ante la CSJN que ratificó la sentencia la alzada, bajo los

---

<sup>64</sup> CSJN, Fallos: 285:44.

siguientes argumentos:

i) el hecho de que el artículo 35 de la Ley 11.683 introduzca una excepción a la prohibición de compensación de créditos fiscales dispuesta en el Código Civil, no significa que pueda apartarse de los presupuestos elementales que dicho Código dispone para la procedencia del instituto en análisis, pues **“para que funcione la compensación como medio de extinción de obligaciones fiscales, es menester que las deudas sean líquidas y exigibles (...) y se hallen expeditas”**.

ii) La DGI no demostró que al momento de trabarse el embargo sobre los fondos que esta debía restituir, su crédito era líquido, es decir, **“tuviera no solo existencia cierta sino también monto determinado”**.

iii) La facultad que el artículo 35 de la Ley 11.683 le otorga al Fisco, **“no establece una causal de preferencia en el pago de los créditos, sino que se limita a hacer posible (...) el funcionamiento de la compensación como medio extintivo de las obligaciones derivadas de relaciones de carácter fiscal”**.

**IV.B.** En segundo término, vale mencionar el precedente **“Tacconi y Cía. SA. c/ DGI. s/ demanda contencioso administrativa”<sup>65</sup>**, sentencia del 03 de agosto de 1989, en el cual la Cámara Federal de Rosario convalidando la sentencia del juez de primera instancia, dejó sin efecto las resoluciones de la AFIP-DGI que habían denegado la solicitud del contribuyente y **declaró extinguidas por compensación las obligaciones emanadas de impuestos internos a las bebidas alcohólicas con saldos a favor provenientes de anticipos del IVA**.

Para así resolver, la Cámara consideró que los saldos a favor del contribuyente involucrados en la solicitud de compensación, se encontraban comprendidos en las disposiciones del artículo 1 de la Resolución General N° 2223, de consuno con lo establecido en la Resolución General N° 2294 (en adelante “RG 2294”) y los artículos 34 y 35 de la Ley 11.683.

Dicha resolución fue recurrida por la Dirección General Impositiva y la CSJN, luego de interpretar la normativa en juego, confirmó la sentencia apelada.

Al respecto es importante señalar que la Corte afirmó que **“la compensación como modo de extinción de las obligaciones tributarias, puede practicarse de oficio por el organismo fiscal o bien a requerimiento del contribuyente, conforme a lo que se deduce de lo dispuesto por los arts. 27, 34 y 35 de la ley 11.683; para su procedencia es necesario que el crédito sea líquido y exigible en los términos del art. 819 del Código Civil, lo cual requiere en materia impositiva - salvo el supuesto del art. 34, primer párrafo, in fine, de la citada ley- que la autoridad de aplicación determine los saldos netos a compensar (Fallos: 304:1833 y 1848; 305:287; 308:1950, cons. 6°). Ello es así dado que la exigibilidad del crédito, se configura cuando la Dirección General haya comprobado la existencia de pagos o ingresos excesivos y dispuesto acreditar el remanente respectivo, tal como surge del art. 36 de la mencionada norma legal”** (el destacado no obra en el original).

Asimismo, precisó que **“el requisito de una resolución del organismo fiscal resulta compatible con la facultad que le otorga el art. 35 para compensar los saldos acreedores del contribuyente “cualquiera que sea la forma o procedimiento en que se establezcan, con las deudas o saldos, deudores de impuestos declarados por aquél o determinados por la Dirección General y concernientes a períodos no prescriptos, comenzando por los más antiguos” o “para compensar multas firmes con impuestos y accesorios y viceversa” (Fallos: 306:1819, cons. 5°) a lo cual cabe agregar que ello resulta razonable en virtud de que el contribuyente o responsable está facultado además, para otorgar otros destinos a los importes a su favor, vgr. solicitar devolución administrativa o judicial, imputarlo como depósito en garantía -art. 183, ley 11.683-, transferirlo a terceros, etc.”**

**IV.C.** Otro precedente que nos parece necesario analizar es **“Urquía Peretti S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ contencioso**

<sup>65</sup> CSJN, Fallos: 312:1239. Caso reiterado en CSJN, Fallos: 316:1954.

**administrativo**<sup>66</sup> sentencia del 16 de septiembre de 1999, en el que la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, confirmó el fallo de primera instancia que **hizo lugar a las solicitudes de la actora de compensar importes adeudados en concepto de Aportes y Contribuciones correspondientes al régimen de la Seguridad Social y de Obras Sociales con saldos de libre disponibilidad emergentes de declaraciones juradas del IVA.**

Dicha pretensión había sido rechazada por el Fisco, en instancia administrativa, pues conforme lo dispuesto el artículo 29, última parte, del Decreto 507/93, únicamente resultan de aplicación a los recursos de la seguridad social las disposiciones de la Ley 11.683 taxativamente mencionadas allí y en el Decreto 2102/93 y no cabe la aplicación supletoria de otras normas de esa ley.

Por tal motivo, aseguró que sólo resulta aplicable al régimen de Seguridad Social la compensación dispuesta en el artículo 34 de la Ley 11.683 (t.o. 1978), es decir, cuando se trata de la imputación de saldos acreedores y deudores del mismo tributo.

Al resolver, la Corte Suprema, por mayoría, revocó el fallo de la alzada y coincidiendo con los argumentos expuestos por el Fisco, expresó que **“la restricción a la posibilidad de compensar en materia de recursos de la seguridad social (...) ha tenido por objeto que aquella sólo opere cuando tanto la deuda como el crédito que se pretenda imputar para su cancelación tengan esa misma naturaleza -previsional o de la seguridad social-, excepto que -en atención a lo dispuesto en el segundo párrafo del citado art. 34- el ente recaudador admita que los responsables puedan válidamente deducir del importe que les corresponda abonar en ese concepto créditos de distinto origen.**

Con tal comprensión, corresponde concluir que no cabe hacer extensivo a la materia previsional lo dispuesto en normas reglamentarias que sólo han tenido en mira la compensación entre créditos y deudas provenientes de impuestos mencionados en el

art. 110 de la ley 11.683”.

Lo curioso del voto mayoritario es que, sin perjuicio de lo resuelto y aclarando que no hacía un juicio de valor al respecto, recordó que la Resolución General N° 3795/94 -derogada por la Resolución General N° 4339/97- facultaba al ente recaudador a *“compensar de oficio los créditos que por cualquier concepto tuviesen a su favor los contribuyentes con las deudas líquidas y exigibles que éstos mantuvieran por aportes y contribuciones con destino al sistema único de la seguridad social (...) pero nada estableció respecto de la situación inversa, es decir, la originada cuando (...) es el contribuyente quien tiene interés en hacer valer la compensación”.*

Este último argumento normativo, fue recogido por el voto en minoría<sup>67</sup> que propiciaba la confirmación de la sentencia de la Cámara, al expresar que *“una correcta interpretación del art. 34 de la ley 11.683, a la luz de los fines perseguidos por el decreto 507/93, permite concluir que la compensación es plenamente aplicable a la materia previsional, pudiendo el contribuyente computar al momento del pago de la obligación los saldos favorables que posea a su favor y que surjan de declaraciones juradas anteriores no impugnadas; (...) si bien es cierto que la Resolución General 3795/94 dispone que los créditos por cualquier concepto a favor de los contribuyentes, podrán ser compensados de oficio por el organismo recaudador, de los términos de aquella no surge en manera alguna que el trámite sólo pueda ser iniciado de oficio y que se excluya en consecuencia, la posibilidad de que el contribuyente la solicite (...).*

*Una interpretación contraria importaría colocar a la norma de inferior jerarquía -como lo es tal resolución- en oposición al precepto legal (art. 34 de la ley 11.683, t.o. en 1978) del que no resulta una limitación de esa naturaleza”.*

Dejando a salvo que la compensación, en los términos indicados, sólo procede respecto a la contribución a cargo de los empleadores, pero

---

<sup>66</sup> CSJN, Fallos: 322:2189.

<sup>67</sup> De los Ministros Moline O'Connor, Fayt y Boggiano.

no así respecto de: i) aportes personales de los trabajadores en relación de dependencia frente a los cuales el empleador asume el carácter de agente de retención; y ii) los recursos destinados a las obras sociales, pues “ello importaría (...) *detraer recursos de terceros, que no pueden resultar afectados por la circunstancia de que la empresa pueda ser titular de determinados créditos fiscales*”.

**IV.D.** En el precedente “*Celulosa S.A. c/ D.G.I. s/ impugnación acto administrativo*”<sup>68</sup>, sentencia del 28 de julio de 2005, la cuestión a dilucidar resulta interesante porque **no se discutía la procedencia de la compensación, sino hasta cuándo deben calcularse los intereses resarcitorios por pagos fuera de término de obligaciones que luego fueron compensadas.**

Así, las partes coincidían en que aquellos corren desde el vencimiento general de la obligación, pero disentían sobre la fecha de corte, pues para el actor culminan en los distintos vencimientos de las declaraciones juradas cuyos saldos a favor de libre disponibilidad fueron afectados a la cancelación de la deuda por capital y para la AFIP-DGI deben calcularse hasta la presentación de las solicitudes de compensación, siempre que en dicho acto se hubieren observado todos los requisitos exigidos, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8 de la Resolución General Nº 2542.

La Cámara Federal de Apelaciones de Rosario, al confirmar la sentencia de primera instancia, convalidó el criterio del actor y expresó que como la Ley 11.683 permite la compensación de tributos, pero no se dispone de una norma legal que determine el período a considerar en mora, debe aplicarse el Código Civil conforme la remisión efectuada por el artículo 11 de aquel cuerpo normativo.

En consecuencia, conforme lo dispone el artículo 818 del Código Civil, la compensación se verifica entre quienes reúnen la calidad de acreedor y deudor recíprocamente, desde el momento en que coexisten las deudas.

Al resolver, por mayoría, la Corte Suprema convalidó el criterio del Fisco al expresar que

*“en el derecho tributario ha sido consagrada la primacía de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio o secundario los que pertenecen al derecho privado”.*

Acto seguido, sostuvo que *“una interpretación razonable y discreta del mencionado artículo 8 conduce a sostener que los efectos a los que se refiere no pueden ser otros que la extinción de la obligación tributaria que el contribuyente pretende compensar. De manera que al fijar la norma el momento en el que aquél se produce -en el caso, desde la presentación de la solicitud respectiva- debe estarse, por las razones antes expuestas, a las disposiciones del ordenamiento tributario, ya que (...) no se presenta un vacío que haga necesario acudir supletoriamente a las soluciones que ofrecería el derecho privado”.*

Y, en consecuencia, concluyó *“que la actora sólo canceló el saldo de impuesto en la fecha en que presentó las solicitudes de compensación, por lo que resulta procedente la exigencia de los intereses devengados durante ese lapso por la suma adeudada”.*

En su voto en disidencia, el Ministro Zaffaroni sostuvo que el artículo 8 de la Resolución General 2542 *“determina los efectos de la presentación de una solicitud de compensación, pero no de la compensación en sí misma. Es decir, atañe a aspectos formales o de procedimiento que (...) no resultan decisivos en tanto no medi[ó] objeción alguna por parte del Fisco respecto del derecho del contribuyente a cancelar su deuda mediante la compensación pretendida”.*

Ergo, *“admitida la procedencia de la compensación y circunscripta como se encuentra la materia en debate a fijar sus efectos o alcances, debe coincidirse con el criterio del a quo y del dictamen del señor Procurador General en cuanto a que las normas del ordenamiento tributario -ante la falta de una previsión expresa sobre el punto- no excluyen la aplicación del principio básico establecido por el Código Civil (art. 818 in fine) en cuanto a que la compensación extingue con fuerza de pago las dos deudas, hasta donde alcance la menor, desde el*

<sup>68</sup> CSJN, Fallos: 328:2682.

*tiempo en que ambas comenzaron a coexistir".*

**E.1.** Llegado este punto, cabe referirnos a uno de los precedentes contemporáneos más relevantes dictados por la Corte Suprema, en materia de compensación, que recayó en autos "**Rectificaciones Rivadavia S.A. c/ AFIP s/ ordinario**"<sup>69</sup> y, en el cual, se estableció una clara prevalencia del derecho tributario material por sobre el derecho tributario formal.

Con remisión al dictamen de la Procuradora Fiscal, por mayoría<sup>70</sup>, la CSJN confirmó la sentencia de la Cámara Federal de Comodoro Rivadavia que hizo lugar a la compensación solicitada por la actora respecto del Impuesto sobre los Bienes Personales -acciones y participaciones societarias- (en lo sucesivo "IBP-APS"), que debía pagar en calidad de responsable sustituto por la participaciones societarias de sus accionistas, con los saldos de libre disponibilidad que detentaba en el Impuesto al Valor Agregado (en adelante "IVA").

En la instancia administrativa, el Fisco Nacional había negado la procedencia de la compensación al entender que no se cumplía, en el caso, la identidad entre los sujetos tributarios, es decir, que el titular pasivo de una deuda impositiva sea, a la vez, titular activo de un crédito contra el Fisco.

En su inteligencia, la actora (sujeto activo del crédito en IVA) no era sujeto pasivo del IBP-APS, sino que lo eran sus integrantes y, en su inteligencia, la ley 25.585 únicamente obligaba a las sociedades a liquidar e ingresar el impuesto sobre los bienes personales de sus integrantes, pero no instituía de ningún modo a las primeras como responsables sustitutos de los segundos.

Finalmente sostuvo que su propia Resolución General N° 2.542 carecía de buena técnica legislativa, ya que habilitaba a contribuyentes y responsables a solicitar la compensación de sus obligaciones fiscales y en modo puede permitirse la compensación entre débitos y créditos fiscales de quienes no

son contribuyentes directos o sujetos pasivos del impuesto.

Si ordenamos los argumentos brindados en el dictamen, desde la cúspide hacia la base de nuestro ordenamiento jurídico, quedarían expuestos de la siguiente manera:

i) "*todo tributo pagado en exceso por un contribuyente sigue siendo parte de su derecho de propiedad y, por ende, éste puede disponer de él para la cancelación de otras obligaciones tributarias o para su transferencia a terceros. Todo ello sujeto a una razonable reglamentación*".

ii) "*por la forma como el legislador ha redactado el artículo sin número a continuación del art. 25 de la ley 23.966 (...) resulta innegable que Rectificaciones Rivadavia S.A. es el único que queda obligado frente al Fisco por el tributo que correspondería a sus accionistas o participantes en su capital, el cual deberá abonar con carácter de pago único y definitivo*".

iii) "*tanto [d]el art. 1 de la Resolución General (DGI) 2.542, como [d]el art. 1 de su similar (AFIP) 1.658 (...) se desprende, sin hesitación, que los citados reglamentos permiten solicitar la compensación a todos los responsables, sin distinguir -como pretende la recurrente- entre 'sustituto' y 'por deuda ajena'*".

Concluyendo, en consecuencia, que "se verifica así la requerida identidad entre los sujetos tributarios, esto es, que el titular pasivo de la deuda impositiva sea, simultáneamente, el titular activo de un crédito contra el Fisco, sin que, (...) resulte relevante que un caso lo sea como "responsable" y en el otro como "contribuyente".

**E.2.** Vale destacar que al poco tiempo de resuelto el precedente "**Rectificaciones Rivadavia**"<sup>71</sup> la AFIP-DGI dictó la Resolución General N° 3175<sup>72</sup> que modificó el artículo 1 de la Resolución General N° 1658 y dispuso, en forma expresa, que los responsables por el

---

<sup>69</sup> CSJN, Fallos 334:875.

<sup>70</sup> La Ministra Elena Highton de Nolasco, votó en disidencia.

---

<sup>71</sup> Sentencia del 12 de julio de 2011.

<sup>72</sup> De fecha 02 de septiembre de 2011. En adelante "RG 3175".

cumplimiento de deuda ajena y los responsables sustitutos a que se refiere el artículo 6 de la ley 11.683 “no podrán solicitar la compensación a que alude la presente”.

Ahora bien, la mentada modificación no impidió que las empresas dejarán de solicitar la compensación de sus saldos a favor en IVA y en el Impuesto a las Ganancias contra las obligaciones resultantes del IBP-APS.

Esta situación dio origen a la causa “**Cresud S.A. Comercial Inmobiliaria Financiera y Agropecuaria c/ EN-AFIP s/ Dirección General Impositiva**” (Exp. CAF 12486/2015/CS1-CA2), donde la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, confirmó el pronunciamiento de la instancia anterior, que dejó sin efecto la resolución (DI RCEN) 3 bis/2015 de la Dirección General Impositiva (AFIP), por la cual se había rechazado la solicitud de la actora de cancelar el ISBP-APS, adeudado en el período fiscal 2011 por compensación con el saldo de libre disponibilidad del impuesto al valor agregado (IVA) del período fiscal 3/2012.

Contra dicha decisión el Fisco Nacional interpuso recurso extraordinario y el 13 de octubre del 2020, el Ministerio Público Fiscal tuvo oportunidad de pronunciarse nuevamente sobre el tema<sup>73</sup>.

En su dictamen expresó que si bien “la controversia es sustancialmente análoga a la ya zanjada en Fallos: 334:875 (...) la modificación del art. 1º de la Resolución General (AFIP) 1.658 por su similar (AFIP) 3.175 dos meses después del dictado de dicha sentencia, obliga a volver sobre el estudio del tema” y **propuso confirmar la sentencia de la Sala III** de la CNACAF al considerar que:

i) “a partir de la reforma de la ley 25.585, **la sociedad regida por la ley 19.550 sustituye al verdadero contribuyente**, por lo que el Fisco sólo puede accionar contra ella, que pasa a ser la deudora directa de la obligación fiscal (...)”.

ii) En estas condiciones “[e]l sustituto es un sujeto pasivo que se coloca **en el lugar del**

*sujeto pasivo realizador del hecho imponible (...), es decir, sustituye al sujeto pasivo no sólo en la obligación tributaria en sentido estricto, es decir, en la obligación de pago del tributo, sino también en la relación jurídica tributaria en sentido amplio*” -el subrayado es propio-.

iii) “Por ende, la erogación que dicha sociedad queda compelida a realizar es a título directo y único, sin que la reglamentación explicita motivos válidos para que ella, frente a la orden legal de sustituir al contribuyente, sea impedida de usar de los mecanismos cancelatorios provistos por el ordenamiento para el sujeto al cual sustituye”.

iv) Finalmente, destacó que la potestad reglamentaria de la AFIP la habilita a “establecer condiciones o requisitos, limitaciones o distinciones (...) cuando se ajustan al espíritu de [la ley reglamentada] o sirven, razonablemente, a la finalidad esencial que ella persigue” y, en estos términos, la RG 3175 “no se ajusta a esos asentados parámetros, pues altera la mecánica de la sustitución establecida en la ley 25.585 e introduce restricciones que le son ajenas (...)”.

A la fecha, diversos tribunales federales de todo el país han propiciado el mismo criterio<sup>74</sup>.

<sup>74</sup> Al respecto, ver: CNACAF - Sala V, *IRSA Inversiones y Representaciones S.A.*, sentencia del 08 de septiembre de 2018 -con dictamen favorable de la Procuradora Fiscal del 13 de octubre de 2020; CNACAF - Sala I, *Cresud Comercial S.A., Inmobiliaria, Financiera y Agropecuaria*, sentencia del 08 de agosto de 2019; CNACAF - Sala IV, *Luis Carlos Zonis SA c. E.N. – AFIP – DGI s/ Inc. Apelación*, sentencia del 22 de diciembre de 2020; CNACAF - Sala IV, *Halliburton Argentina SRL c. EN-AFIP-DGI s/ Medida cautelar (autónoma)*, sentencia del 27 de octubre del 2020; CNACAF - Sala IV, *Caseros 3039 SA c/ EN-AFIP-DGI s/ Medida cautelar (autónoma)*, sentencia del 19 de noviembre del 2020; CNACAF - Sala I, *Alpine Electronics of American Inc. sucursal Buenos Aires c/ EN-AFIP DGI s/ Medida cautelar autónoma*, sentencia del 12 de septiembre del 2019; CNACAF - Sala I, *Geosistemas SRL c/ EN-AFIP-DGI s/ medida cautelar (autónoma)*, sentencia del 12 de septiembre del 2019; CNACAF, Sala V, *Joyart SACIM c/ EN-AFIP s/ medida cautelar*, sentencia del 08 de noviembre del 2019; CNACAF - Sala I, *PC Arts Argentina S.A. c/ EN-AFIP-DGI s/ proceso de conocimiento*, sentencia del 13 de marzo del 2020; CNACAF - Sala IV, *Visuar S.A. c/ EN-AFIP-DGI s/*

<sup>73</sup> Al momento de realización del presente trabajo, la CSJN aún no ha dictado sentencia.

**IV.F.** Por último, corresponde realizar una breve mención del precedente **“Alpine Electronics of America Inc. Sucursal Buenos Aires c/ EN-AFIP-DGI - Ley 11.683 s/ Dirección General Impositiva”** (Exp. CAF 23519/2011/CA1-CS1) sentencia del 27 de septiembre de 2022, en el que si bien la CSJN declaró inadmisibile el recurso extraordinario interpuesto por la AFIP-DGI y, en consecuencia, dejó firme el fallo de la Sala IV de la CNACAF, el dictamen del Ministerio Público Fiscal propició revocar la sentencia de la alzada y validar la postura de AFIP-DGI, impidiendo la compensación de obligaciones solicitada por la actora.

Vale recordar que en este caso, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 57 de la Ley N° 3764 de Impuestos Internos (t.o. 1978) la AFIP-DGI rechazó la compensación requerida por la actora al resaltar que la norma establece que el pago de dicho tributo debe realizarse *“mediante depósito de su importe por el responsable en el Banco de la Nación Argentina en la cuenta ‘Impuestos Internos Nacionales’ orden ‘Dirección General Impositiva’, careciendo de validez todo pago hecho en otra forma que la expresada”*.

Ello, pese a que durante casi diez años el Fisco había mantenido una postura permisiva respecto de las compensaciones efectuadas por la actora adoptando, en esta oportunidad, un temperamento contrario a sus propios actos.

Para justificar su accionar, el Fisco expresó que la referida norma fijaba claramente el modo de ingreso del tributo en cuestión y la consecuente imposibilidad de efectuarlo de

una forma distinta. Adicionalmente y respecto a la falta de cuestionamiento de las compensaciones efectuadas por la actora en los años anteriores, sostuvo que no conducían a un reconocimiento de su validez, pues ni bien advirtió el error en la conducta, se lo comunicó a la empresa con el fin de que regularice su situación. Ergo, *“aquel argumento no p[odía] ser empleado para relevar al contribuyente de cancelar su obligación tributaria en la forma legalmente estipulada”*.

Al convalidar este criterio, la Procuradora Fiscal destacó *“se desprende sin hesitación que el art. 57 de la ley 3.764 es un precepto especial que regula el modo de extinción de las obligaciones de los contribuyentes que tengan su origen en los impuestos internos contemplados en dicho ordenamiento”*.

Y en base al principio interpretativo de que *“la primera fuente de exégesis de la leyes es su letra”* expresó que *“resulta evidente (...) que el único medio previsto por el legislador para cancelar los impuestos internos (...) -aplicable a la mercadería comercializada por la actora- ha sido el depósito de los montos resultantes en una cuenta del Banco de la Nación Argentina”, para finalmente concluir que “no resulta ajustado a derecho admitir la compensación como modo de extinguir tales obligaciones impositivas pues, de lo contrario, se prescinde de lo ordenado por el art. 57 de la ley 3.764 sin declarar su inconstitucionalidad”*.

## **V. La compensación en derecho tributario del siglo XXI**

**V.A.** A modo de cierre, queremos señalar que un análisis serio y adecuado a las necesidades de nuestro tiempo en relación al instituto de la compensación podría contribuir a reducir las constantes fricciones que se observan a diario en la relación fisco-contribuyente y evitar situaciones de injusticia.

Una de las situaciones de aplicación directa, en materia de tributos locales, podría ensayarse ante el flagelo de los sistemas de

---

*medida cautelar (autónoma)*, sentencia del 13 de octubre del 2020; CNACAF - Sala III, *Geopark Argentina SAU c/ EN-AFIP-DGI s/ medida cautelar (autónoma)*, sentencia del 21 de octubre del 2020; Cámara Federal de Mar del Plata, *Supermercado Toledo S.A. c/ AFIP s/ medida cautelar autónoma*, sentencia del 13 de noviembre del 2020; Cámara Federal de San Martín - Sala I, *El Hotel Pilar S.A. C/ AFIP-DGI s/ impugnación de acto administrativo*, sentencia del 13 de abril del 2021; CNACAF - Sala IV, *Avenida Compras SA c/EN-AFIP-DGI-R. 225/2021 s/DGI*, sentencia del 08 de febrero del 2022, entre muchos otros.

recaudación y la consecuente proliferación de saldos a favor de los contribuyentes.

Al respecto, consideramos que *“si bien son bienvenidas las innovaciones que tiendan a agilizar y a facilitar la gestión de los recursos destinados a satisfacer las mandas constitucionales que los gobiernos están llamados a cumplir”*<sup>75</sup> debemos resaltar que la implementación masiva y superpuesta, en los distintos ordenamientos tributarios, de diversos sistemas de recaudación en la fuente, mayoritariamente establecidos por normas infralegales, han i) desnaturalizado la esencia ética del fenómeno impositivo; y ii) desplazado el tridente *“hipótesis de incidencia tributaria - hecho imponible - obligación tributaria”* como centro de la materia tributaria; generando, en consecuencia, la desconstitucionalización del sistema tributario argentino.

En relación al primer punto urge recordar las enseñanzas del maestro Dr. José Osvaldo Casás en cuanto a que *“Toda prestación pública que se exija sistemáticamente por la Administración Fiscal, por encima del monto del tributo definido por el legislador que, en definitiva, se adeude, perdiendo su fundamento esencialmente impositivo para convertirse en un fenómeno exclusivamente financiero a partir de deudas inexistentes, importa alterar las bases éticas y jurídicas del derecho de recaudar, transfigurando, por medio de artilugios técnicos propios de alquimistas, la contribución común exigida por la ley a todos los ciudadanos para el levantamiento de las cargas públicas, en un verdadero despojo”*<sup>76</sup> (el destacado no obra en el original).

<sup>75</sup> SCHAFFRIK DE NUÑEZ, Fabiana, “El impacto de los sistemas de recaudación en el derecho tributario local”, en CHOMER, Héctor Osvaldo (dir.), *DECONOMI*, Revista Electrónica del departamento de derecho económico y empresarial de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, año II, número 1, abril de 2019, pág. 42.

<sup>76</sup> TSJ-CABA, *SA Importadora y Exportadora de la Patagonia s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: ‘SA Importadora y Exportadora de la Patagonia c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA)’*, Expte. n°: 5884/08, sentencia del 12 de noviembre de 2008.

Respecto al desplazamiento del tridente *“hipótesis de incidencia tributaria - hecho imponible - obligación tributaria”* se produce ante la tendencia y robustez de **un derecho tributario sustentado en obligaciones accesorias y formales** cuyo incumplimiento en algunos casos genera severas consecuencias<sup>77</sup>.

Los puntos descriptos, conducen a la infralegalidad del derecho tributario argentino y, por añadidura, su alejamiento de los preceptos constitucionales que proclaman la vigencia de los principios de reserva de ley, capacidad contributiva, igualdad y razonabilidad, entre otros. Ello, sin dejar de mencionar que desde la función jurisdiccional, en muchos casos, se han avalado este tipo de situaciones y desde el rol vanguardista que ocupa la doctrina, en la honorable tarea de plantear los problemas jurídicos que aquejan a su tiempo, salvo contadas excepciones, el fenómeno descrito no ha tenido la repercusión que merece.

**V.B.** Por lo expuesto hasta aquí sostenemos fervorosamente que así como se establecen nuevos mecanismos de recaudación anticipada de tributos, **el legislador debe crear procedimientos para que el contribuyente pueda compensar los saldos a favor de manera simple y expedita, contra todo concepto incluidas las multas y los eventuales recargos.**

Dicho de otro modo, **debe existir un correlato entre las mayores facultades que se le asignan al Fisco para exigir tributos de manera anticipada y las herramientas administrativas y judiciales que se le otorgan a los contribuyentes para tutelar sus derechos o encauzar los reclamos que estimen justos.**

Coincidimos con la aguda descripción que ha efectuado la profesora Anahí Pérez, en relación al estado actual de las percepciones, retenciones y pago a cuentas, ya que *“muchas veces por esa vía se recaudan sumas a cuentas de ‘tributos’ que nunca nacen, o*

<sup>77</sup> PEREZ, Anahi y ALBORNOZ, Juan J., “Infracciones atípicas en el Derecho Tributario Nacional”, *Impuestos – Práctica Profesional*, N° 13, La Ley, Octubre 2017.

*ilegítimos, o sobre actividades o sujetos exentos, o se retienen en exceso y van así acumulándose en 'saldos a favor', pero cuya devolución se transforma en un periplo interminable con tasas de interés que no reflejan su pérdida*"<sup>78</sup>.

Por ello entendemos que así como las Administraciones Tributarias han utilizado los avances tecnológicos para lograr una recaudación tributaria más expedita, también deben utilizarse estas innovaciones para facilitar las compensaciones o devoluciones que los contribuyentes soliciten ya que como lo señaló la CSJN **"no resulta admisible que a la hora de establecer procedimientos destinados a garantizar la normal y expedita percepción de la renta pública se recurra a instrumentos que quebrantan el orden constitucional. Es que la mera conveniencia de un mecanismo para conseguir un objetivo de gobierno —por más loable que este sea— en forma alguna justifica la violación de las garantías y derechos consagrados en el texto constitucional"**<sup>79</sup>.

Por las razones expuestas afirmamos que el norte para resolver los problemas de compensación los fijó la CSJN al adherir a lo dictaminado por la PGN y señalar que **"no debe soslayarse en el análisis que todo tributo pagado en exceso por un contribuyente sigue siendo parte de su derecho de propiedad y, por ende, éste puede disponer de él para la cancelación de otras obligaciones tributarias o para su transferencia a terceros. Todo ello sujeto a una razonable reglamentación"** (el destacado no obra en el original)<sup>80</sup>.

## VI. Palabras finales

El presente trabajo es el resultado de tratar de exponer, de manera sucinta, un instituto jurídico de la compensación desde cinco perspectivas distintas las que, a la vez y de

alguna manera, se encuentran interrelacionadas y afloran de una visión constitucional del tema abordado.

El instituto en estudio nos permitió evidenciar la intrínseca relación que existe entre el derecho tributario sustantivo, el derecho tributario formal y el derecho constitucional. Creemos que en la armoniosa combinación de estos se encuentra la esencia para cumplir con la justicia tributaria.

Para finalizar, queremos recordar las palabras de Palao Taboada quien sostiene que **"comienza a difundirse la convicción de que la justicia en la tributación no depende sólo de la correcta formulación de las leyes tributarias sustantivas, sino también, de manera decisiva, de una regulación de la actividad administrativa y de los recursos contra su ejercicio ilegal que armonice los derechos de la hacienda y de los contribuyentes"**<sup>81</sup>.

---

<sup>78</sup> PÉREZ, Anahí F., *Medidas cautelares en procesos tributarios*, Buenos Aires, Ad - Hoc, 1º edición, 2020, pág. 22.

<sup>79</sup> CSJN, Fallos: 333:935.

<sup>80</sup> CSJN, Fallos: 334:875.

---

<sup>81</sup> Citado por VILLEGAS, Héctor Belisario, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Ciudad de Buenos Aires, Astrea, 9 ed. 2 reimpresión, 2009, pág. 395.

## LA PREVISIBLE RELEVANCIA EN EL MARCO DEL INTERCAMBIO INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN CON FINES FISCALES

Verónica Grondona

### I. Introducción

La evasión y la elusión fiscal erosionan la base imponible, generando un marco de inequidad entre quienes pueden eludir el impuesto y quienes quedan alcanzados por el mismo. Pero, peor aún, se reduce el ingreso público disponible para llevar adelante la inversión en infraestructura, en educación, en salud y alcanzar derechos que permitan reducir la brecha de desigualdad existente hacia el interior de nuestros países (en cuestiones, por ejemplo, como las de género), así como la brecha Norte-Sur.

Los esquemas utilizados para llevar adelante efectivamente esta evasión, involucran, cada vez más, una telaraña de estructuras offshore a nivel global.

Actualmente, las administraciones tributarias de todo el mundo tienen a disposición diversos tipos de intercambios de información internacional con fines fiscales, entre los cuales se encuentran el intercambio automático de información, el intercambio espontáneo y el intercambio bajo requerimiento –resignificado a partir del incremento de los dos tipos de intercambio anteriores-. Sin embargo, el intercambio de información no se agota en estas modalidades, sino que contempla también las Auditorías Fiscales Simultáneas, las Auditorías Fiscales en el Extranjero, el intercambio de información sectorial y el intercambio de información contradictoria.

En este contexto de cooperación se dan otras colaboraciones, como la del Programa de Garantía de Cumplimiento Internacional (ICAP, por sus siglas en inglés)<sup>1</sup>, que aun cuando no

constituye un nuevo tipo de intercambio de información, se lleva a la práctica en base a los marcos existentes para el intercambio de información internacional, en particular, del intercambio espontáneo, y las auditorías fiscales simultáneas; o la realizada en base la Red de Información y Colaboración Conjunta sobre los Refugios Fiscales (JITSIC, por sus siglas en inglés)<sup>2</sup>, una red de colaboración entre jurisdicciones para el trabajo en relación con casos concretos que afecten a más de una jurisdicción; también realizada esta en base al intercambio espontáneo, y las auditorías fiscales simultáneas.

Tal y como adelantaron Grondona y Barreiros Cavaco<sup>3</sup>, esto implica una verdadera revolución en el campo de la fiscalización de los activos y rentas generados por residentes argentinos; y también a los fines de la fiscalización de la valoración de las operaciones internacionales. Esto lleva a un cambio de paradigma ya que algo que antes era desconocido, la actividad de un contribuyente en el exterior, y respecto de lo cual no existían datos ciertos en base a los cuales iniciar una fiscalización, hoy constituye la base (o conforman indicios) para iniciar la misma, continuando además dicha colaboración más allá del momento inicial.

El aumento de la cooperación internacional y el intercambio de información es una de las herramientas que tenemos los países en desarrollo para combatir los mecanismos agresivos de planificación fiscal, la evasión y

<sup>1</sup> Argentina ha comenzado a participar, en 2022, en el Programa de Garantía de Cumplimiento Internacional (ICAP, por sus siglas en inglés). Sin embargo, el mismo no será analizado en el presente trabajo.

<sup>2</sup> A la fecha de publicación del presente artículo, Argentina aún no participaba de esta red.

<sup>3</sup> GRONDONA, Verónica; BARREIROS CAVACO, Martín, “Intercambio de información internacional: uso efectivo de la información para una fiscalización basada en riesgo”, en *Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero*, AÑO II – Nro. 4 | 2022 – Temática: Derecho Internacional Tributario, Buenos Aires, septiembre 2022, p. 34-47.

la elusión fiscal que erosionan nuestra base imponible.

Algunos autores ponen el foco, con cierta preocupación, en el exponencial incremento que evidencia este intercambio y en los riesgos que ello potencialmente implica en materia de uso de datos personales, y para el aseguramiento de las garantías de los contribuyentes.

Sin abordar estas cuestiones directamente ya que ello excedería por mucho las pretensiones de este artículo, aquí se pretende responderlas desde un ángulo particular: el de la previsible relevancia, uno de los principios fundamentales que se encuentra detrás de todo el intercambio de información internacional.

Cabe observar, en este punto que la previsible relevancia ha sido tenida en cuenta por algunos autores a los fines de entender que este requisito en el marco del intercambio de información internacional estaría en línea con las facultades inquisitivas de la administración tributaria para obtener información necesaria y útil a los fines de la verificación de la situación fiscal. Sin embargo, se ha mantenido al margen de esta consideración a los intercambios automáticos de información, considerando que estos podrían considerarse o bien como excursiones de pesca, o como una recolección de información en abstracto<sup>4</sup>.

En este artículo se discute particularmente con esta postura, pasando primero por una descripción del marco normativo, y luego por los principales tipos de intercambio de información, y la manera en que el principio de previsible relevancia se relaciona con cada uno de ellos.

## II. Marco normativo del intercambio de información internacional con fines fiscales<sup>5</sup>

El intercambio de información internacional con fines fiscales se encuentra amparado en los acuerdos internacionales suscriptos por Argentina, y en la Ley de Procedimiento Tributario<sup>6</sup>, la cual indica, en su artículo 101, en lo referente al secreto fiscal, que el mismo no regirá:

*“...d) Para los casos de remisión de información al exterior en el marco de los Acuerdos de Cooperación Internacional celebrados por la Administración Federal de Ingresos Públicos con otras Administraciones Tributarias del exterior, a condición de que la respectiva Administración del exterior se comprometa a:*

*1. Tratar a la información suministrada como secreta, en iguales condiciones que la información obtenida sobre la base de su legislación interna;*

*2. Entregar la información suministrada solamente a personal o autoridades (incluso a tribunales y órganos administrativos), encargados de la gestión o recaudación de los tributos, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a los tributos o, la resolución de los recursos con relación a los mismos;...”*

Por su parte, el Decreto 618/97, referido a la organización y competencia de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), en su artículo 9, establece que son atribuciones del Administrador Federal, entre otras, las de *“e) Solicitar y prestar colaboración e informes, en forma directa, a través de administraciones aduaneras y tributarias extranjeras y a organismos internacionales competentes en la materia”* y

<sup>5</sup> Esta sección fue extraída, en gran medida, de GRONDONA, V.; BARREIROS CAVACO, M., “Intercambio de información internacional: uso efectivo de la información para una fiscalización basada en riesgo”, en *Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero*, AÑO II – Nro. 4 | 2022 – Temática: Derecho Internacional Tributario, Buenos Aires, septiembre 2022, p. 34-47.

<sup>6</sup> L. 11683 [(t.o. 1998), según el ordenamiento dispuesto por el D. 821/1998 (BO: 20/7/1998)] modif. por L. 27430 (BO: 29/12/2017).

<sup>4</sup> Ver LUCHESSI, Mariano et. al., *Tributación internacional en LATAM y nuevas tendencias a partir del COVID-19*, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, La Ley, 2020, p. 238.

de “f) realizar en el extranjero investigaciones destinadas a reunir elementos de juicio para prevenir detectar, investigar, comprobar o reprimir los ilícitos tributarios, aduaneros y, en especial, el contrabando. (...)”.

Y, a través del artículo 1° de la Resolución 336/03, el Ministerio de Economía y Producción autorizó a la AFIP a: “a) *Intervenir en forma directa en la tramitación de intercambio de información relativa a acciones de recaudación y fiscalización con otras ADMINISTRACIONES FISCALES pertenecientes a los países signatarios de convenios para evitar la doble imposición internacional celebrados por la REPÚBLICA ARGENTINA.*”

En lo referido a los acuerdos internacionales suscriptos por Argentina en materia tributaria que prevén el intercambio de información, en este trabajo se abordarán los siguientes<sup>7</sup>:

- Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional (CDI):

Los CDIs consisten en acuerdos bilaterales que distribuyen la potestad tributaria entre las jurisdicciones firmantes. En dichos instrumentos la posibilidad de intercambio de información se encuentra normada en el artículo 26, normalmente siguiendo el modelo Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (MOCDE) y sus comentarios (última versión 2017)<sup>8</sup>, o el modelo de convenio de Naciones Unidas (MONU)<sup>9</sup>.

<sup>7</sup> Un listado actualizado de los acuerdos internacionales suscriptos por Argentina se encuentra en [Acuerdos y Convenios Internacionales L AFIP](#). Cabe destacar, sin embargo, que al 22/5/2023 el listado no había sido actualizado para incorporar el *Acuerdo Multilateral de Autoridad Competente sobre Intercambio Automático sobre Ingresos obtenidos a través de Plataformas Digitales* firmado el 7/11/2022 por el Administrador Federal de Ingresos Públicos, Carlos Castagneto.

<sup>8</sup> OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing. [Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017](#)

<sup>9</sup> UN (2017), Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update

Argentina cuenta actualmente con 21 CDIs vigentes. Con casos particulares muy diversos, Argentina toma en general como base el MOCDE en lo referido al intercambio de información. Ello resulta particularmente evidente en los CDIs más recientes.

En cualquier caso, no existen diferencias sustanciales entre ambos modelos en lo relativo al artículo 26, o las diferencias entre estos modelos no refieren a cuestiones relevantes para la discusión planteada en el presente artículo<sup>10</sup>. Por otra parte, los comentarios al MONU refieren a los comentarios al MOCDE, por lo que ambos modelos se encuentran interrelacionados.

- Acuerdos bilaterales de cooperación y asistencia mutua para el Intercambio de Información Tributaria (All):

Desde 2009 en adelante, el gobierno argentino ha desarrollado una activa estrategia de suscripción de acuerdos de intercambio de información, firmando 29 All bilaterales.

A estos fines, existen dos tipos de acuerdos, aquellos que utilizan el Modelo de All de 2002 de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), el cual no prevé el intercambio automático de información o el intercambio espontáneo; y aquellos a los que se les agregan estos últimos tipos de intercambios.

- Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (CAAM o Convención):

Originalmente, la CAAM fue pensada a los fines de promover el intercambio con fines fiscales entre los países miembros de la OCDE y del Consejo de Europa. Por mandato del G20, ello fue modificado. Así, el protocolo modificador del 27 de mayo de 2010 permitió abrir la CAAM a Estados no miembros de la Organización para la

<sup>10</sup> Sobre las diferencias entre el artículo 26 MOCDE y MONU ver PACCINI, Juliana y LUCHESSI, Mariano, “Intercambio de Información” en *Tributación internacional en LATAM y nuevas tendencias a partir del COVID-19*, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, La Ley, 2020, p. 196-7.

Cooperación Económica (OCDE) o el Consejo de Europa.

Como miembro del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales (de aquí en adelante, el Foro Global) desde el año 2009, Argentina suscribió la CAAM el 3 de noviembre de 2011 y depositó los instrumentos de adhesión el 13 de septiembre de 2012.

De esta forma, se convirtió en el primer país de Sudamérica en ser miembro de la Convención, la cual entró en vigencia para nuestro país a partir del 1 de enero de 2013.

Según la lista actualizada al 22 de marzo de 2023, actualmente participan de la CAAM 147 jurisdicciones<sup>11</sup>.

Cabe observar que el 19/10/12, la entonces Presidenta de la Nación, Cristina Fernández de Kirchner, como autoridad máxima del Poder Ejecutivo Nacional, ratificó la CAAM, previa incorporación de ciertas reservas, a saber, Argentina: i) no proveerá asistencia en relación a determinados impuestos de otros Estados Parte; ii) no proveerá asistencia para el cobro de reclamos impositivos o multas administrativas vinculadas con los impuestos del otro Estado Parte; y iii) no proveerá asistencia en la notificación y traslado de documentos para ningún impuesto.

Al realizar estas reservas, se limitó el objeto de la CAAM, a efectos locales, a brindar asistencia administrativa para el intercambio de información.

A lo largo de este artículo se alternarán referencias al MOCDE, AII, CAAM, de manera, por momentos, desordenada, porque aun cuando para cada intercambio, en la práctica, se utiliza un único instrumento, el objetivo de este trabajo es profundizar en relación al concepto de previsible relevancia, con independencia del tipo de acuerdo que podría ser utilizado en relación con un intercambio específico de información.

## II.A. Modalidades del intercambio tributario

Conforme surge del Capítulo III, Sección I de la CAAM, algunas de las modalidades de

intercambio de información internacional serían las siguientes:

a) **Previo requerimiento:** El intercambio de información tributaria previo requerimiento o a pedido es una de las modalidades de cooperación administrativa entre los fiscos de las distintas jurisdicciones. Dicho intercambio debe cumplir con ciertos requisitos e identificar a un contribuyente determinado, dar cuenta de los impuestos fiscalizados, los períodos fiscales involucrados y el por qué de dicha solicitud, de forma tal que se asegure la previsible relevancia del pedido. Es importante aclarar que se podrá recurrir a este tipo de cooperación siempre y cuando se hayan agotado todas las fuentes locales de información.

b) **Espontáneo:** El intercambio espontáneo de información se produce cuando una administración tributaria, en el desempeño de sus funciones, por ejemplo, en el curso de una investigación en materia fiscal, obtiene datos de un sujeto no residente que considera que resultarán previsiblemente relevantes para otro fisco, y transmite de forma voluntaria dicha información a la otra jurisdicción, sin que haya sido previamente solicitada. La previsible relevancia radica en que la administración tributaria que envía la información supone la existencia de un interés fiscal para el otro Estado.

c) **Automático:** El intercambio automático de información tiene lugar cuando la información se transmite sistemáticamente o en masa, de manera periódica, por el país de la fuente al país de residencia.

Estas tres modalidades de intercambio pueden utilizarse también de forma combinada.

Cabe observar que las modalidades de intercambio de información no se limitan a las tres referenciadas anteriormente, existiendo otras como las inspecciones simultáneas, las inspecciones tributarias en el extranjero, el intercambio de información sectorial y el intercambio de información contradictoria. Sin embargo, estas no son analizadas en este

<sup>11</sup> Ver [Jurisdictions participating in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters \(MAAC\)](#)

trabajo por no ser las más utilizadas en la práctica<sup>12</sup>.

### III. La previsible relevancia en el intercambio de información internacional con fines fiscales

Tal y como refieren el Artículo 26 del MOCDE y del MONU, y el Artículo 4 de la CAAM, el intercambio de información debería abarcar toda aquella información que resulte previsiblemente relevante para llevar adelante las provisiones del CDI o la administración y cumplimiento de las legislación doméstica en lo referido a impuestos de todo tipo, en tanto y en cuanto ésta no sea contraria a lo convenido en el CDI (según artículo 26 del MOCDE y MONU); y para administrar y hacer cumplir la legislación interna de cada país relativa a los impuestos o contribuciones alcanzados por la Convención (en el caso de la CAAM).

En el caso del MONU, en el artículo 26 se agrega que se debe intercambiar información que sea útil para que los estados contratantes puedan prevenir la elusión y evasión impositiva.

En el párrafo 5 de los comentarios al MOCDE se aclara que, el principio de previsible relevancia apunta a permitir un alcance amplio del intercambio de información, y que las jurisdicciones no se encuentran en libertad de iniciar expediciones de pesca o solicitar información que no tiene relevancia en el marco de las cuestiones fiscales bajo análisis en relación con un contribuyente en particular.

Según el “Manual CIAT para la Implantación y Práctica del Intercambio de Información para Fines Tributarios”, el realizar expediciones de pesca implica ejecutar “...solicitudes de información especulativas que no tienen nexo alguno con una investigación o fiscalización en

proceso...”<sup>13</sup>, o que resulten irrelevantes respecto de los asuntos fiscales de un determinado contribuyente.

Otra cuestión que se aclara en el párrafo 5 de los comentarios al MOCDE, en relación con el intercambio bajo requerimiento, es que al momento de la solicitud haya una razonable posibilidad de que la información sea previsiblemente relevante. Si luego no fuera previsiblemente relevante, eso ya no es importante. Incluso, puede ser que la previsible relevancia de la solicitud solo pueda ser constatada una vez que la información fue enviada a la jurisdicción requirente.

Por otra parte, el “Informe explicativo revisado de la convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal enmendada por protocolo” (de aquí en adelante, “Protocolo de la CAAM”, que entró en vigor el 01/06/2011)<sup>14</sup> explica, en los párrafos 49 y 50, en relación con el párrafo 1 del artículo 4 de la CAAM que el espíritu del artículo 4 de la CAAM, el cual contiene las provisiones generales de la misma, es el de comprender las obligaciones generales de las partes de intercambiar cualquier información que sea previsiblemente relevante para la aplicación de las leyes domésticas referidas a los impuestos alcanzados por la CAAM. Asimismo, de estos párrafos se interpreta que por previsible relevancia debe entenderse tanto que la CAAM permite un amplio intercambio de información tributaria, como que existe un límite a dicho intercambio, y se aclara allí que las partes de la CAAM no tienen libertad para embarcarse en expediciones de pesca o requerir información que no sea relevante desde el punto de vista tributario.

<sup>12</sup> De estos tipos, quizá el envío de información contradictoria sea de los más empleados, ya que ello se realiza de manera administrativa al detectarse inconsistencias al momento de analizarse la información recibida del extranjero.

<sup>13</sup> CIAT “Manual CIAT para la implantación y práctica del Intercambio de información para fines tributarios. Aspectos generales y legales del intercambio de Información”.

<sup>14</sup> Cabe destacar que, en la parte introductoria del mencionado informe se advierte que el mismo no constituye un instrumento que ofrezca una interpretación autorizada del texto de la CAAM, aunque puede contribuir a facilitar la comprensión de las disposiciones que contiene la misma.

Es decir, si un Estado contratante le requiere información tributaria a otro, y resulta claro de la solicitud que la misma es potencialmente relevante a los fines de la determinación de un impuesto alcanzado por la CAAM, el CDI o el All, o la ejecución de las leyes nacionales relacionadas con los impuestos cubiertos por el instrumento, el otro Estado contratante no podrá rechazar el requerimiento alegando que se trata de una expedición de pesca.

El deber de evitar las expediciones de pesca constituye una de las garantías que tienen los contribuyentes a fin de resguardar sus derechos frente al intercambio de información de naturaleza tributaria. Ello resulta particularmente importante en relación con cuestiones como la protección de datos personales. Esta interpretación resulta contraria a la planteada por algunos autores que observan que en el intercambio de información entre Estados no se estarían estableciendo suficientes garantías. Es la interpretación del acuerdo en combinación con la ley interna la que asegura el resguardo de estas garantías. Así, el envío de información a otra jurisdicción que no resulte previsiblemente relevante para ésta, en el amplio marco interpretativo del instrumento elegido para ello, podría ser considerado como una violación al secreto fiscal.

Por otra parte, la limitación en lo referido a las expediciones de pesca tiene por fin evitar una avalancha de solicitudes y las consiguientes cargas administrativas para los Estados requeridos<sup>15</sup>. Una solicitud amplia y vaga en definiciones en la que no surja la previsible relevancia puede resultar en esfuerzos desproporcionados (por ejemplo, abrir órdenes de intervención y hacer requerimientos a los contribuyentes) por parte del Estado requerido. La proporcionalidad del esfuerzo es otro de los principios consagrados en los acuerdos de asistencia mutua.

---

<sup>15</sup> DEBELVA, Filip y DIEPVENS, Niels, "Exchange of Information. An Analysis of the Scope of Article 26 OECD Model and Its Requirements in Search for an Efficient but Balanced Procedure", en *Revista INTERTAX*, volúmen 44, número 4, Amsterdam, 2016, p.298-306.

Sin embargo, ello no impide la realización de solicitudes grupales en relación con el intercambio bajo requerimiento, o de participación en intercambios espontáneos estructurados, o de intercambios automáticos de información.

Más aún, el párrafo 5.1. de los comentarios al MOCDE aclara que una solicitud no constituye una expedición de pesca por no contener datos como el nombre del contribuyente o la dirección del mismo, en la medida en que incluya otros datos que permitan llevar adelante la identificación del contribuyente.

Por otra parte, tal y como se aclara en el párrafo 5.3. de los comentarios al MOCDE, el alcance del intercambio de información cubre todas las cuestiones tributarias sin perjuicio de los derechos que los contribuyentes tengan en cada jurisdicción.

Una cuestión que también es necesario aclarar es que, la redacción actual del párrafo 1 del artículo 26 del MOCDE concluye diciendo que el intercambio de información no se encontrará limitado por los artículos 1 (personas alcanzadas) y 2 (impuestos alcanzados). Esta aclaración es relevante, porque entonces puede interpretarse que la previsible relevancia no se encuentra limitada por ejemplo, a situaciones en que las personas fueran residentes en al menos uno de los Estados contratantes, o a los impuestos alcanzados por el CDI<sup>16</sup>. Esto no siempre fue así. La MOCDE sufrió una evolución, y en determinado momento se entendió que esta limitación constituía una obstrucción a la efectiva implementación de la cláusula de intercambio de información, siendo por ello que su alcance fue ampliado en el año 2000<sup>17</sup>. Cabe observar, sin embargo, que, entre otras

---

<sup>16</sup> Ver la discusión en PACCINI, Juliana y LUCHESSI, Mariano, "Intercambio de Información" en *Tributación internacional en LATAM y nuevas tendencias a partir del COVID-19*, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, La Ley, 2020, p. 192-3.

<sup>17</sup> Ver DEBELVA, Filip y DIEPVENS, Niels, "Exchange of Information. An Analysis of the Scope of Article 26 OECD Model and Its Requirements in Search for an Efficient but Balanced Procedure", en *Revista INTERTAX*, volúmen 44, número 4, Amsterdam, 2016, p.298-306.

cosas porque los convenios suscriptos por Argentina son en muchos casos anteriores a esta modificación, algunos, al no contener la aclaración respecto del artículo 1 y/o 2, sí se encuentran limitados por dichos artículos.

La CAAM por su parte, limita el intercambio de información a aquella que sea previsiblemente relevante para la aplicación de la normativa local de cada una de las partes en lo referido a los impuestos y contribuciones alcanzados por la Convención (los cuales son definidos por cada jurisdicción en el Anexo A presentado ante el Secretario General de la OCDE); pero no contiene en su redacción ninguna limitación respecto de las personas alcanzadas. De ello se infiere que es posible solicitar información respecto de personas que no sean residentes en uno de los estados contratantes, en tanto y en cuanto dicha información sea previsiblemente relevante para la determinación de los impuestos y contribuciones alcanzados por la Convención.

Las aclaraciones vertidas hasta este punto refieren a todas las modalidades de intercambio, debajo se analizan algunas de las modalidades de intercambio más utilizadas referidas anteriormente, y la manera en que debe interpretarse la limitación de la previsible relevancia, o a las excusiones de pesca, en cada caso. En particular, se analizarán las modalidades de intercambio de información “previo requerimiento”; de intercambio “espontáneo” y; de intercambio “automático” de información, por ser estas las modalidades de intercambio de información internacional más utilizadas por Argentina.

### III.A. Previsible relevancia en el contexto del intercambio bajo requerimiento

En el marco de los acuerdos suscriptos por Argentina, la AFIP ha enviado y recibido las siguientes solicitudes de intercambio bajo requerimiento con fines fiscales<sup>18</sup>:

<sup>18</sup> Estas estadísticas no reflejan los intercambios de información con fines aduaneros, por no ser éstos objeto de análisis en este trabajo. Las solicitudes de información con fines aduaneros ascendieron a 430 en 2022. Las estadísticas de intercambio de

Año	Cantidad de Solicitudes enviadas	Cantidad de solicitudes recibidas
2017	175	20
2018	162	25
2019	149	13
2020	112	22
2021	358	11
2022	331	4

*Fuente:* Elaboración propia en base a estadísticas de AFIP publicadas en <https://www.afip.gob.ar/fiscalidad-internacional/intercambio-de-informacion/previo-requerimiento/documentos/Estadisticas-del-intercambio-de-informacion-previo-requerimiento.pdf> y [accedidas el 24/5/2022](https://www.afip.gob.ar/fiscalidad-internacional/intercambio-de-informacion/previo-requerimiento/documentos/Estadisticas-del-intercambio-de-informacion-previo-requerimiento.pdf)

Tanto en el MOCDE, MONU como en la CAAM, y en el modelo OCDE de AII, la información plausible de ser intercambiada debe ser previsiblemente relevante, tal y como fue expuesto anteriormente.

El artículo 5.5 del modelo de AII de la OCDE proporciona una lista de información que debe suministrar la autoridad requirente para demostrar la relevancia previsible de la solicitud de EOI. Esta lista contiene los siguientes elementos:

- (a). la identidad de la persona sometida a examen o investigación;
- (b). una declaración de la información solicitada, incluyendo su naturaleza y la forma en que la Parte solicitante desea recibir la información de la Parte requerida;
- (c). la finalidad fiscal para la que se solicita la información;
- (d). motivos para creer que la información solicitada obra en poder de la Parte requerida o está en posesión o control de una persona sometida a la jurisdicción de la Parte requerida;
- (e). en la medida en que se conozcan, el nombre y la dirección de cualquier persona que se crea que está en posesión de la información solicitada;

información con fines aduaneros se encuentran accesibles aquí: [Fiscalidad internacional](https://www.afip.gob.ar/fiscalidad-internacional)

(f). *una declaración de que la solicitud es conforme con la legislación y las prácticas administrativas de la Parte solicitante, de que si la información solicitada estuviera dentro de la jurisdicción de la Parte solicitante, la autoridad competente de la Parte solicitante podría obtener la información con arreglo a la legislación de la Parte solicitante o en el curso normal de la práctica administrativa y de que es conforme con el presente Acuerdo;*

(g). *una declaración de que la Parte solicitante ha recurrido a todos los medios disponibles en su propio territorio para obtener la información, excepto aquellos que darían lugar a dificultades desproporcionadas.*

Todos estos requisitos tienen por objeto evitar las excusiones de pesca y demostrar que la solicitud se realiza en el contexto de una indagación o investigación de un contribuyente o contribuyentes concretos y que la información solicitada es previsiblemente relevante para la aplicación de la legislación fiscal pertinente. No obstante ello, los instrumentos referidos aclaran que deben interpretarse de forma flexible para no frustrar la eficacia del intercambio de información internacional.

Los comentarios al MOCDE contienen una buena cantidad de ejemplos de solicitudes, en el párrafo 7 y 8 al artículo 26, que podrían ser respondidas en función de lo estipulado en el párrafo 1 de dicho artículo, y por lo tanto ser consideradas previsiblemente relevantes por haber sido realizadas de acuerdo con las definiciones del convenio; así como ejemplos de información que podría ser rechazada por no ser considerada previsiblemente relevante.

Debajo, un listado no exhaustivo, conformado en base a los comentarios al MOCDE y otras fuentes<sup>19</sup>, de información que podría solicitarse a los fines de evaluar la correcta aplicación del convenio o para la aplicación de las normas locales, siempre en la medida en que exista un convenio con las respectivas jurisdicciones y que se hayan

agotado los esfuerzos para obtener dicha información localmente:

- confirmación de la residencia de uno o varios contribuyentes.
- el importe de una regalía a los fines de verificar la aplicación de los beneficios del artículo 12 del MOCDE;
- información referida a funciones, activos y riesgos, o información contable sobre las ganancias asignadas a las empresas vinculadas o establecimientos permanentes localizados en las diferentes jurisdicciones, a los fines de determinar la correcta aplicación de los artículos 7 y 9 del MOCDE.
- Información requerida para aplicar un procedimiento amistoso en base al artículo 25 del MOCDE.
- Información para determinar si un empleado fue residente o permaneció más de 183 días en una jurisdicción a los fines de aplicar el artículo 15 del MOCDE.
- En el caso de una exportación realizada a través de intermediarios internacionales, información sobre el precio de importación en la jurisdicción importadora; y precio de importación y re-exportación en las jurisdicciones de intermediación.
- Copias de contratos celebrados entre contribuyentes residentes en el extranjero que tienen incidencia en la operatoria en los contribuyentes locales.
- Información sobre precios o resultados obtenidos en una jurisdicción por empresas que podrían ser utilizados como comparables a los fines de determinar el precio o rentabilidad de mercado de la contribuyente sujeta a análisis.
- Información, en el marco de un crédito fiscal computado en relación con el IVA por la exportación de un bien o servicio, a los fines de verificar el valor al cual fue computado el costo en el otro país.
- En el marco de una investigación sobre una persona humana en relación con la cual se detecta que tiene cuentas en un banco de otra jurisdicción, la información sobre dichas cuentas, así como información respecto de otras cuentas en las que figure como beneficiario final. En casos como este, también

<sup>19</sup> VENTURA, Cecilia. *Manual de Precios de Transferencia en Argentina*, coordinado por Cecilia Goldemberg, Buenos Aires, La Ley, 2007, p.742-743.

sería posible solicitar información de las cuentas de su cónyuge e hijos.

- Información referida a los accionistas de una empresa del exterior controlante de otra residente en el país respecto de los cuales se sospecha que son residentes también. En estos casos, la información plausible de ser requerida, una vez agotado el esfuerzo local, incluye, por ejemplo, toda la cadena de titularidad.

Por otra parte, un tipo de solicitudes no demasiado explotadas son las solicitudes grupales. Tanto el MOCDE como la CAAM habilitan la realización de solicitudes grupales de información. Las solicitudes grupales pueden ser previsiblemente relevantes también, y no constituyen per se, expediciones de pesca. Aunque, claro está, que es dable suponer que en el caso de una expedición grupal sea más complejo verificar que no se trata de una expedición de pesca.

Por otra parte, en los comentarios al MOCDE se refieren algunos casos en los que el país que recibe la solicitud no tendría obligación de proveer la información el otro Estado involucrado:

- No podría solicitarse a otro Estado información genérica sobre cuentas de residentes argentinos en un banco particular en el otro país (respecto del cual se sabe que capta residentes argentinos). La información puede ser previsiblemente relevante para determinar un impuesto en Argentina, pero constituye una expedición a la pesca porque no se brinda otro dato adicional obtenido en el curso de una investigación sobre uno o más contribuyentes.

- Otro Estado no tendría obligación de responder una solicitud en la que se pide información de todos los accionistas de una determinada sociedad y los dividendos que pudieran haber cobrado, simplemente porque se presume que dicha compañía tiene accionistas en ese otro país. Nuevamente, se requiere hacer un esfuerzo local antes de solicitar la información al exterior, así como acotar el requerimiento a aquella información que pudiera ser considerada previsiblemente relevante para verificación de un impuesto local. No es posible solicitar la información de

todos los accionistas, porque entre éstos podría haber accionistas que no sean contribuyentes en el país requirente de la información.

De lo expuesto, se deduce que en el intercambio de información previo requerimiento, la parte requirente debe demostrar la importancia de la información solicitada para una fiscalización o investigación en proceso. A fines prácticos, debe existir "... una investigación o fiscalización previa por parte del Estado requirente que le permite tener un conocimiento cierto de la situación de su contribuyente u operación bajo control..."<sup>20</sup>

Una vez que el Estado requirente haya explicado la pertinencia previsible de la información solicitada, el Estado requerido no podrá denegar la solicitud o negarse a transmitir la información. Es decir, no podrá declinarse un requerimiento de información cuando la evaluación precisa de la pertinencia de la información respecto de una inspección o investigación en curso solo pueda efectuarse después de haberla recibido.

Cabe destacarse que, a lo largo de una ya larga experiencia de AFIP en estos temas, han existido casos en que la información solicitada por la AFIP ha sido denegada por el país al que se le ha requerido. Ello ha ocurrido en el marco de una solicitud grupal; y también en casos en que la jurisdicción a la que se le ha requerido ha considerado que el impuesto o el sujeto sobre el cual se realizaban las solicitudes no se encontraban alcanzados por el instrumento<sup>21</sup>. En estos casos, cuando desde la autoridad competente requirente se sostiene la validez del instrumento, y éste se

<sup>20</sup> VENTURA, Cecilia. *Manual de Precios de Transferencia en Argentina*, coordinado por Cecilia Goldemberg, Buenos Aires, La Ley, 2007, p.729.

<sup>21</sup> También se han denegado solicitudes de autorización para el uso para otros fines, por ejemplo, en casos en que el marco normativo del país requerido no prevé el levantamiento del secreto fiscal para la emisión de un reporte de operación sospechosa. Sin embargo, como en esta publicación no se abordará el uso para otros fines de la información intercambiada con fines fiscales, no se referencian estos en esta sección.

basa en el MOCDE, o en la CAAM, es posible darle intervención al Órgano de Coordinación de la Convención<sup>22</sup> para que dirima la cuestión de fondo.

### **III.B. La previsible relevancia en el intercambio espontáneo de información con fines fiscales**

El intercambio espontáneo de información se produce cuando una Administración Tributaria, en el desempeño de sus funciones, obtiene datos de un sujeto no residente que considera que resultarán de utilidad para otro fisco, y transmite de forma voluntaria dicha información a la otra jurisdicción, sin que haya sido previamente solicitada.

Tal y como señala la CAAM, en su artículo 7, y de manera coincidente con el artículo 5, en su alternativa A, del protocolo de All que enmienda el modelo de All de la OCDE, bajo el intercambio espontáneo de información, “[u]na Parte, sin que exista solicitud previa, transmitirá a otra de las Partes la información de la que tenga conocimiento en las siguientes circunstancias:

*“a. la Parte mencionada en primer lugar tiene razones para suponer que existe una pérdida en la recaudación de impuestos de la otra Parte;*

*b. una persona que esté sujeta a impuesto obtiene una reducción o exención de impuesto en la Parte mencionada en primer lugar, lo que generaría un incremento en el impuesto o la obligación de pagar impuesto en la otra Parte;*

*c. los tratos comerciales entre una persona sujeta a impuesto en una Parte y una persona sujeta a impuesto en otra de las Partes se conducen en uno o más países de tal forma que puede resultar en un ahorro de impuesto en cualquiera de las Partes o en ambas;*

*d. una Parte tiene razones para suponer que un ahorro de impuesto puede resultar de transferencias artificiales de utilidades dentro de grupos de empresas;*

*e. si la información enviada a la Parte mencionada en primer lugar por la otra Parte ha permitido que se obtenga información, la*

*cual puede ser relevante para determinar obligaciones de pago de impuestos en esta última Parte.”*

Dada su naturaleza, este tipo de intercambio dependerá de la participación y cooperación activa de los funcionarios tributarios locales durante o después de una auditoría u otro tipo de investigación tributaria, para detectar información que pudiera ser de utilidad para la otra jurisdicción. Más aún, el trabajo involucrado en remitir información de manera espontánea requerirá un esfuerzo administrativo, por lo cual, y tal y como menciona el párrafo 71 del Protocolo de la CAAM, se recomienda concentrarse en remitir información que tenga mayor potencial de ser de interés para la otra parte.

Cabe observar que, las mismas consideraciones realizadas sobre el artículo 26 del MOCDE y MONU, así como sobre las provisiones generales del artículo 4 de la CAAM son aplicables al intercambio de información espontánea con fines tributarios, ello atendiendo a que justamente las provisiones de estos artículos son aplicables a todos los tipos de intercambios.

Por ello, la información intercambiada espontáneamente también debe ser previsiblemente relevante para la jurisdicción receptora de la misma. Es decir, la jurisdicción que remite la información lo hace ya que presume que ésta puede ser previsiblemente relevante para la verificación de un impuesto en la jurisdicción receptora.

Tal es así que el artículo 5, en su opción B, del protocolo del All que enmienda al modelo de All de la OCDE, refiere a que la información que podrá intercambiarse bajo esta modalidad es aquella sobre la cual tengan conocimiento de que pueda ser previsiblemente relevante para la otra jurisdicción.

#### **B.1 La jurisprudencia respecto de la previsible relevancia en el contexto del intercambio espontáneo de información tributaria**

Un tipo de intercambio espontáneo de información internacional con fines fiscales que fue muy mediático en su momento, fue el que tuvo lugar cuando la República de Francia

<sup>22</sup> En el caso de la CAAM, ello se encuentra específicamente previsto en el artículo 24.

le envió a la República Argentina, en base al CDI firmado entre ambos países, la información obtenida en el marco de un allanamiento realizado por dicho Estado en el cual se obtuvo información sobre las cuentas de residentes argentinos en el HSBC que había sido filtrada por Hervé Falciani en lo que fue conocido como la filtración suiza, o “Swiss Leaks”.

Tal y como fue mencionado anteriormente, el artículo 26 del MOCDE debe ser interpretado de manera amplia en cuanto a sus posibilidades. No obstante ello, el mismo puede encontrarse limitado, en casos particulares, por el artículo 1 y/ o 2.

Tal y como mencionan Paccini y Luchessi <sup>23</sup>, esta cuestión fue objeto de disputa en el ámbito local, existiendo un precedente en la causa 1652/2014 caratulada “HSBC Bank Argentina SA y otros s/infracción ley 24.769” referida a los ajustes realizados por el fisco en base a la información obtenida de Francia en el marco del CDI entre Argentina y dicho país, consistente en la filtración de información del caso conocido como “HSBC”, o “Swiss Leaks”, por haber ocurrido en Suiza. Aun cuando en dicho convenio, el artículo 27 (referido al intercambio de información) no contiene la aclaración respecto de que el intercambio no se encontrará limitado por los artículos 1 y 2, y que por lo tanto, el intercambio de información se encontraría limitado por la residencia de las partes en la disputa, la cual debería localizarse en uno de los países del convenio, la interpretación de la Jueza fue que el intercambio había sido realizado en el marco del CDI vigente atendiendo a que la información objeto de intercambio provenía de un allanamiento realizado por la autoridad tributaria francesa en su propio territorio.

Por otra parte, en aquella ocasión, los contribuyentes plantearon entre los agravios, que el procedimiento mediante el cual la República Francesa había enviado la información a la República Argentina había

sido consecuencia de una expedición de pesca. Frente a esos planteos, la jurisprudencia apoyó tajantemente las actuaciones administrativas que derivaron en los ajustes llevados adelante por la AFIP.

Así, la Sala D<sup>24</sup> del Tribunal Fiscal de la Nación observó, respecto del artículo 26 del MOCDE, que “...los Estados no tienen la libertad de participar en “expediciones de pesca”, pero sí se puso de relevancia que la norma exige que exista una posibilidad razonable de que la información sea relevante para los asuntos fiscales de uno o varios contribuyentes debidamente identificados. Además, de los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE surge que la regla del art. 26 del citado permite el intercambio de información a través de una solicitud previa, de manera automática y de forma espontánea, permitiendo que el Estado informante brinde los datos que fueron obtenidos en el curso de determinada investigación y que él supone que ofrecen interés para el otro Estado...”. Bajo este entendimiento, la Sala D encontró que “...resulta razonable asignarle a los datos brindados sobre los titulares de las cuentas bancarias correspondientes al HSBC Private Bank (Suisse) SA el carácter de “información relevante” a que alude la normativa citada...”.

## B. 2. El intercambio espontáneo de “tax rulings”

Un tipo de intercambio espontáneo de información con fines fiscales estructurado es el referido a los “tax rulings” intercambiados en el marco de la Acción 5 del Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y desvío de utilidades (BEPS, por sus siglas en inglés), estándar mínimo del paquete BEPS, diseñado para combatir las prácticas fiscales nocivas. El paquete de medidas contra la erosión de la base imponible y el desvío de utilidades del G20/OCDE es un conjunto de 15 acciones con recomendaciones a los gobiernos de normativa e instrumentos nacionales e internacionales para abordar algunos de los problemas que resultan en la

<sup>23</sup> PACCINI, Juliana y LUCHESSI, Mariano, “Intercambio de Información” en *Tributación internacional en LATAM y nuevas tendencias a partir del COVID-19*, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, La Ley, 2020, p. 199-200.

<sup>24</sup> TFN, Sala D, *Daniels Lawrence Chandler s/ Recurso de apelación*, Expte. N° 44.278-1, Sentencia del 20/05/2019.

erosión de la base imponible. Cuatro de estas acciones son estándares mínimos.<sup>25</sup>

Los “tax rulings” son acuerdos, decisiones vinculantes, o compromisos asumidos por la administración tributaria, el Ministerio de Economía, en respuesta a requerimientos de los contribuyentes, respecto de su situación fiscal. El intercambio de “tax rulings” corresponde a aquellos que caen en alguna de las siguientes categorías:

- Decisiones relacionadas con regímenes tributarios promocionales.
- Acuerdos anticipados de precios (APAs) unilaterales y otros acuerdos unilaterales de precios de transferencia.
- Acuerdos referidos a operaciones internacionales que resulten un ajuste unilateral a la baja.
- Decisiones referidas a establecimientos permanentes.
- Decisiones relativas a conductos entre partes vinculadas.
- Otros acuerdos otorgados posteriormente que dan lugar a preocupaciones de erosión de la base imponible y desvío de utilidades.

Es decir, los “tax rulings” que son intercambiados con otras jurisdicciones son aquellos que potencialmente podrían motivar un desvío de utilidades, o podrían estar afectando la valoración de una operación internacional en otra jurisdicción. La administración tributaria o el Ministerio de Economía de cada jurisdicción podría tener otras decisiones vinculantes con sus contribuyentes, como es el caso de Argentina. Sin embargo, dichas decisiones no son intercambiadas con otras jurisdicciones en el contexto de la Acción 5 del Plan de Acción BEPS. Más allá de que la decisión respecto de los tipos de “tax rulings” a ser intercambiados fue tomada en el seno del Marco Inclusivo del

G20/OCDE sobre BEPS; la realidad es que las decisiones vinculantes de una administración tributaria que únicamente refieren a operaciones de tipo nacional, no serían ‘previsiblemente relevantes’ para otras jurisdicciones en el contexto de los CDIs, Alls y CAAM, por lo que no podrían ser utilizados dichos instrumentos para dicho potencial intercambio.

Analizando esta cuestión desde otro punto de vista, la información respecto de los “tax rulings” que afectan a otras jurisdicciones debería haber sido intercambiada de manera espontánea en base a los CDIs, Alls y CAAM vigentes entre las jurisdicciones, sin necesidad de la Acción 5, ya que, por ejemplo el artículo 7 de la CAAM dice que una parte “transmitirá”. No dice “podrá transmitir”. Sin embargo, tal y como lo mencionamos anteriormente, el intercambio espontáneo requiere de la complicidad y gestión de las administraciones tributarias, y la realidad en la práctica es que tanto por la competencia tributaria en que están inmersos hoy los distintos países, como por la propia carga administrativa que ya tienen las administraciones tributarias, este tipo de intercambio no se daba regularmente de manera espontánea hasta que el mismo fue estructurado, y obligado –al convertirlo en estándar mínimo–, en el marco del Marco Inclusivo del G20/OCDE sobre BEPS.

Siguiendo el estándar, los “tax rulings” deben ser intercambiados con todas las jurisdicciones relevantes. A saber:

- Jurisdicciones de residencia de las partes relacionadas con las cuales el contribuyente realiza las operaciones alcanzadas por el “tax ruling”, o que dan lugar a la ganancia de partes relacionadas que se beneficia con el tratamiento preferencial;
- La jurisdicción de residencia de la controlante inmediata del contribuyente;
- La jurisdicción de residencia de la última entidad controlante;
- Para decisiones relativas a establecimientos permanentes, la jurisdicción de la casa matriz;

<sup>25</sup> También en GRONDONA, Verónica; BARREIROS CAVACO, Martín (2022) “Intercambio de información internacional: uso efectivo de la información para una fiscalización basada en riesgo”, en *Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero*, AÑO II – Nro. 4 | 2022 – Temática: Derecho Internacional Tributario, Buenos Aires, septiembre 2022, p. 34-47.

- Para “rulings” relativos a conductos, la jurisdicción de residencia del beneficiario final del pago.

Es decir, de la misma manera en que fuera argumentado anteriormente en relación con el MOCDE y la CAAM, no existiría una limitación en relación con las personas alcanzadas (su residencia).

Los “tax rulings” son intercambiados entre las jurisdicciones miembro del Marco Inclusivo BEPS de la OCDE/G20<sup>26</sup>, en el cual hoy participan 135 jurisdicciones; así como entre jurisdicciones consideradas relevancia por tener prácticas tributarias nocivas. El intercambio de “tax rulings” se realiza en base a los instrumentos vigentes (CDI, TIEA o CAAM) entre las jurisdicciones participantes que permitan dicho intercambio.

El intercambio de este tipo de información se lleva a cabo desde el año 2016, y las estadísticas que se exponen a continuación corresponden a la información recibida y enviada entre el año de 2016 y el 31 de diciembre de 2022:

Tipo de tax ruling	Total de “tax rulings” recibidos	Total de “tax rulings” enviados
ETR 601 – Relativo al régimen preferencial	131	0
ETR602/603- Acuerdo de Precios Anticipados (APA) unilateral u otra sentencia de precio de transferencia	85	0
ETR606 - Establecimiento Permanentes.	4	4
ETR609 – Otros	5	0
Totales	225	4

*Fuente:* Elaboración propia en base a estadísticas de AFIP publicadas en <https://www.afip.gob.ar/fiscalidad-internacional/intercambio-de-informacion/espontaneo/documentos/Estadisticas-tax-rulings.pdf> y accedidas el 24/5/2022

<sup>26</sup> Ver [About - OECD BEPS](#)

Cabe destacar que la información intercambiada no corresponde al acuerdo completo, sino a un resumen muy breve del mismo, el cual tiene por propósito servir a la realización de un análisis de riesgo por parte de la jurisdicción receptora. En caso de requerirse más información respecto del “tax ruling”, es posible solicitarla utilizando para ello la modalidad de intercambio bajo requerimiento.

A decir de la Acción 5<sup>27</sup>, el objetivo fue balancear la necesidad de mayor transparencia sin sobrecargar administrativamente a las administraciones tributarias. Por ello, el intercambio de información acordado consiste de dos pasos: un primer paso consiste en el intercambio de un resumen y cierta información básica sobre el “tax ruling” en base a una plantilla, el cual facilita a su vez la identificación de las jurisdicciones a las cuales es necesario enviarle la información. En una segunda instancia, las jurisdicciones receptoras del “tax ruling” pueden determinar si requieren o no que se les envíe la decisión/ acuerdo/ “ruling” completo.

Es decir, podría decirse entonces que no se considera previsiblemente relevante el envío espontáneo del acuerdo/ “tax ruling” completo en una primera instancia en el marco del intercambio espontáneo, pero sí podría ser previsiblemente relevante en una segunda instancia, en el marco del intercambio bajo requerimiento.

### III.C. La previsible relevancia en el intercambio automático de información

Respecto del intercambio automático, el artículo 6 de la CAAM establece que dos o más partes pueden acordar mutuamente los procedimientos a través de los cuales

<sup>27</sup> OECD (2015), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, París, p.56. Ver [Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report | OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project](#)

intercambiar la información referida en el artículo 4 de manera automáticamente. En este punto, vale la pena recordar que el artículo 4, por su parte, establece que *“Las Partes intercambiarán cualquier información, en particular de la forma prevista en esta sección, que sea previsiblemente relevante para la administración o aplicación de su legislación interna con respecto a los impuestos comprendidos en esta Convención”*. Es decir, los procedimientos que sean acordados para el intercambio automático también deben realizarse respecto de información que sea previsiblemente relevante para la jurisdicción receptora de la información.

Tal y como aclara el Protocolo de la CAAM en su párrafo 64 respecto del artículo 6 de la CAAM, este tipo de intercambio requiere de un acuerdo entre las autoridades competentes respecto de los procedimientos a adoptarse y de los ítems alcanzados.

De ello se desprende que, para analizar la previsible relevancia es necesario evaluar cada procedimiento particular.

Ahora bien, respecto de los procedimientos para el intercambio automático de información con fines fiscales suscriptos por Argentina, los mismos refieren a los siguientes tipos de intercambio:

- El intercambio automático tributario
- El intercambio automática de información financiera
- El intercambio automático de informes país por país
- El Intercambio Automático de Información sobre Ingresos Derivados de Plataformas Digitales<sup>28</sup>

<sup>28</sup> El Administrador Federal de Ingresos de la Argentina firmó el acuerdo multilateral para el Intercambio Automático de Información sobre Ingresos Derivados de Plataformas Digitales (DPI, por sus siglas en inglés) el 7/11/2022, en el marco de la CAAM. A la fecha, son 25 países los que han firmado este acuerdo (ver [DPI-MCAA Signatories | OECD](#)). El DPI prevé se intercambie información respecto de las transacciones llevadas a cabo por vendedores de servicios de alojamiento, transporte y otros servicios a través de plataformas digitales. A estos fines, se emitieron en 2020 unas reglas modelo (ver [Model Rules for Reporting by Platform](#)

- El intercambio de información financiera con los Estados Unidos en el marco del acuerdo entre el Gobierno de los EEUU y el Gobierno de la República Argentina para mejorar el cumplimiento fiscal internacional (FATCA)<sup>29</sup>

Debajo se presenta una breve referencia respecto de la previsible relevancia únicamente en relación con los tres primeros de estos tipos de intercambio.

### C.1. El intercambio automático tributario

El marco para el intercambio automático tributario lo constituyen las disposiciones del Artículo 6° de la CAAM, los AII, los CDIs y los Memorandos de Entendimiento (MOUs, por sus siglas en inglés).

Los MOUs consisten en los procedimientos de acuerdo mutuo que especifican el tipo de información que se intercambiará de manera automática, la tecnología que se utilizará y la periodicidad, entre otros aspectos. A los fines de firmar un MOUs se requiere previamente un acuerdo firmado entre las jurisdicciones (TIEA, CDI o CAAM).

Aunque los memorándums de entendimiento pueden tener varios ítems más, la información objeto del intercambio automático tributario consiste principalmente en: rentas obtenidas de bienes inmuebles; dividendos; intereses; regalías; ganancias de capital; otras rentas. De ello se desprende que la información intercambiada es previsiblemente relevante a los fines de la verificación de los impuestos alcanzados por la CAAM, así como por los CDIs que Argentina tiene vigentes (independientemente de que pueda no ser restrictivo el intercambio a los impuestos alcanzados por este último instrumento, ya que en definitiva este

[Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy | OECD](#)). Sin embargo, continúan en desarrollo las especificaciones técnicas para la implementación final de este acuerdo.

<sup>29</sup> El 5 de diciembre de 2022 Argentina firmó el acuerdo FACTA con Estados Unidos, en el marco del Acuerdo entre el Gobierno de la República Argentina y el Gobierno de EEUU para el intercambio de información en materia tributaria, suscripto el 13/11/2017 y con vigencia a partir del 1/01/2018.

intercambio de información será utilizado principalmente en relación con el Impuesto a las Ganancias).

En el caso argentino, la información que se remite al exterior en el intercambio automático tributario se basa en las retenciones del Impuesto a las Ganancias que se practican a beneficiarios del exterior, recolectada por AFIP a través del Sistema Integrado de Retenciones Electrónicas (SIRE).

Al 31 de diciembre de 2022, AFIP poseía instrumentos a partir de los cuales realizar el intercambio automático tributario con 19 jurisdicciones y había intercambiado esta información en la práctica con 12 jurisdicciones<sup>30</sup>.

---

<sup>30</sup> Ver [Fiscalidad internacional](#)

Período fiscal	Recepción			Envío		
	Nro. de Jurisdicciones	Total de Operaciones	Monto total de las operaciones en \$	Nro. de Jurisdicciones	Total de Operaciones	Monto total de las operaciones en \$
2016	10	100.389	6.643.314.262,02	17	37.778	10.597.471.824,22
2017	10	94.586	7.549.950.709,22	19	42.348	9.472.184.691,79
2018	9	102.280	21.089.091.500,46	11	34.926	10.000.460.146,41
2019	10	91.851	28.521.568.958,84	11	32.422	15.749.232.128,80
2020*	8	81.180	34.568.121.487,35	11	30.242	18.877.980.119,29
2021*	5	6.673	5.373.704.017,10	12	34.782	28.556.278.300,00

*Fuente:* Elaboración propia en base a estadísticas de AFIP publicadas en <https://www.afip.gob.ar/fiscalidad-internacional/intercambio-de-informacion/informacion-tributaria/documentos/Estadisticas-de-intercambio-automatico-de-informacion-tributaria.pdf> y accedidas el 24/5/2022 accedido el 27 de mayo de 2023.

*Nota:* \* Atendiendo a que este tipo de intercambio automático no es evaluado por el Foro Global de la OCDE, el nivel de cumplimiento del mismo y los plazos en los que se da ese cumplimiento, es más irregular que en otros casos, como por ejemplo, el realizado bajo el CRS.

Cabe destacar en este punto que, en línea con lo realizado por otras jurisdicciones, la AFIP informa a las jurisdicciones que le envían información cuando encuentra que la misma no es previsiblemente relevante o cuando, en el marco de lo previsto en el artículo 10 de la CAAM, se encuentra que la información recibida es contradictoria con aquella disponible en las bases de datos de la AFIP. Este podría ser el caso cuando, por ejemplo, luego de analizar la información recibida, se encuentra que los contribuyentes no son residentes en Argentina.

## C.2. El intercambio automático de información financiera

En el marco de la CAAM, se suscribió el 29/10/2014 el Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes para el Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras, un tratado multilateral de cooperación entre autoridades competentes que dispone el procedimiento de intercambio automático de información financiera, de conformidad con el estándar desarrollado por la OCDE, denominado el Estándar Común de Reporte (CRS, por sus siglas en inglés). Nuestro país se incorporó como “adoptante temprano” para la implementación del intercambio, siendo el primer intercambio en el año 2017, respecto del período fiscal 2016.

El acuerdo multilateral para el intercambio de información de cuentas financieras firmado por Argentina define, en el artículo 2.2, la información respecto de cuentas declarables a ser intercambiada:

“a) el nombre, domicilio, TIN (Número de Identificación Tributaria, por sus siglas en inglés), y fecha y lugar de nacimiento (en caso de persona física) de cada Persona Declarable que sea Titular de dicha cuenta; y en caso de cualquier Entidad que sea Titular y que, después de aplicar los procedimientos de debida diligencia conforme a las Normas Comunes en Materia de Presentación de Información, se determine que tiene una o más Personas Controlantes que sean una Persona Declarable; el nombre, domicilio y TIN de la Entidad; y el nombre, domicilio, TIN, fecha y lugar de nacimiento de cada Persona Declarable;

b) el número de cuenta (o equivalente funcional en caso de que no exista número de cuenta);

c) el nombre y el número de identificación (si existiera) de la Institución Financiera Declarante;

d) el balance o valor (incluso el valor en efectivo o el valor de rescate en efectivo, en el caso de un Contrato de Seguro o Rentas), al final del año calendario correspondiente u otro período de informe pertinente o, si la cuenta

b) el número de cuenta (o equivalente funcional en caso de que no exista número de cuenta);

c) el nombre y el número de identificación (si existiera) de la Institución Financiera Declarante;

d) el balance o valor (incluso el valor en efectivo o el valor de rescate en efectivo, en el caso de un Contrato de Seguro o Rentas), al final del año calendario correspondiente u otro período de informe pertinente o, si la cuenta fue cerrada durante dicho año o período, el cierre de la cuenta;

e) en el caso de cualquier Cuenta de Custodia:

(1) el monto bruto total de interés, el monto bruto total de dividendos y el monto bruto total de otros ingresos generados respecto de los activos en la cuenta, en cada caso pagado o cobrado en la cuenta (o con respecto a la cuenta) durante el año calendario u otro período notificable; y

(2) la ganancia bruta total de la venta o amortización de los Activos Financieros pagados o acreditados en la cuenta durante el año calendario u otro período informado respecto de la cual la Institución Financiera Declarante actuó como custodio, intermediario, apoderado o, de lo contrario, como agente para el Titular de la Cuenta.

f) en el caso de cualquier Cuenta de Depósito, el monto bruto total de interés pagado en la cuenta durante el año calendario u otro período informado; y

g) en el caso de cualquier cuenta no descripta en el punto 2(e) o (f), el monto bruto total pagado al Titular de la Cuenta respecto de la cuenta durante el año calendario u otro período informado respecto del cual la Institución Financiera Declarante es el obligado o deudor, incluido el monto acumulado de cualquier pago por amortización hecho al Titular de la Cuenta durante el año calendario u otro período informado.”

Repasando los ítems listados arriba, se observa que el punto a) refiere a datos necesarios a los fines de permitir la identificación de los contribuyentes residentes por parte de las jurisdicciones receptoras de la

información. Los ítems b) y c) refieren a datos necesarios para la correcta identificación de la cuenta. Y, finalmente, los ítems d) a g) refieren a los saldos y movimientos de cuenta objeto del intercambio. Por lo tanto, el intercambio refiere a información previsiblemente relevante para, como dice el artículo 4 de la CAAM, administrar y hacer cumplir la legislación doméstica en lo concerniente a los impuestos alcanzados por la Convención. No se intercambian datos superfluos para este objetivo.

Por su parte, el Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras de la OCDE<sup>31</sup> brinda mayores especificaciones sobre, entre otras cuestiones, la información respecto de cuentas declarables a ser intercambiada, las instituciones financieras que deben reportar, las normas comunes en materia de presentación de información, las personas declarables, los procedimientos de debida diligencia y debida diligencia reforzada a ser aplicados por las instituciones financieras en la revisión de sus clientes, así como también los procedimientos a seguir adelante para la identificación de cuentas excluidas (que no son intercambiadas por considerarse de bajo riesgo).

El Estándar también contiene detalles respecto de cómo se deberá llevar adelante el intercambio automático de información financiera.

Una cuestión a destacar es que el intercambio es realizado respecto de información financieras de personas que se presume son residentes en el país de destino de la información.

Como ya fue mencionado anteriormente, la CAAM prevé en su artículo 10 que una jurisdicción informe a otra cuando recibe información de esta que es contradictoria con la información que tiene en su posesión.

Por otra parte, y de la misma manera que ocurre con el intercambio bajo requerimiento, el intercambio de información de cuentas

<sup>31</sup> OCDE, *Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras*, Segunda edición, París, Éditions OCDE, 2017. Accesible en <http://dx.doi.org/10.1787/9789264268074-es>

financieras es evaluado por pares<sup>32</sup> en el marco del Foro Global de la OCDE<sup>33</sup>. En el contexto de estas evaluaciones, cada jurisdicción debe responder un cuestionario por el cual reporta si la información que ha recibido de cada una de las jurisdicciones participantes es adecuada, por ejemplo, para la correcta identificación de los contribuyentes residentes en las jurisdicciones receptoras de la información.

Todo ello lleva a que la jurisdicción receptora de la información se comunique con la jurisdicción que envía la información cuando recibe un intercambio que o bien es insuficiente para la identificación de los contribuyentes, o bien contiene datos contradictorios o es contradictoria con lo que se posee en las bases de datos de la administración tributaria, o bien no es previsiblemente relevante (por ejemplo, porque refiere a contribuyentes que no son residentes en la jurisdicción receptora de la información).

En otro orden de cosas, las jurisdicciones deben revisar las cuentas reportables a los fines de identificar cuentas que deberían encontrarse excluidas, de manera tal de mantener un esfuerzo administrativo proporcional al riesgo representado por dichos activos financieros. Cuando una jurisdicción identifica un tipo de cuenta financiera nueva, que se considera que debería excluirse del intercambio, ésta debe realizar un análisis de la misma, y enviar dicho análisis al Secretariado del Foro Global de la OCDE. Este organismo evalúa por su parte si la exclusión de dicha cuenta se encuentra en línea con lo

previsto por el Estándar o no<sup>34</sup>. A nivel más general, esto se ha hecho también en el marco de las revisiones al estándar que se llevan adelante en el grupo de trabajo 10 de la OCDE, donde participan varios países, entre ellos Argentina.

A efectos de la implementación del intercambio CRS a nivel local, la AFIP coordinó su actuación con la de otros organismos públicos nacionales, promulgando inicialmente la RG N°3826/2015, luego sustituida por la RG N°4056/17, modificada a su vez en 2019, 2020 y 2021, la cual contiene la reglamentación a ser seguida por las instituciones financieras para la presentación de la información de cuentas financieras de no residentes a ser reportada a AFIP para su posterior remisión a las jurisdicciones participantes<sup>35</sup> del intercambio con las cuales AFIP comparte esta información de manera automática.

Debajo, las estadísticas de AFIP de información intercambiada en base al CRS al 31 de diciembre de 2022.

---

<sup>32</sup> El intercambio de “tax rulings” en base a la Acción 5, y el intercambio de informes país por país en base a la Acción 13 del Plan de Acción BEPS también son evaluados por pares, pero en el Marco Inclusivo del G20/OCDE, y no en el Foro Global de la OCDE.

<sup>33</sup> Ver [Commitment and Monitoring Process - Organisation for Economic Co-operation and Development](#)

---

<sup>34</sup> OCDE, *Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras, Segunda edición*, Paris, Éditions OCDE, 2017. Accesible en [Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras, Segunda edición | OECD iLibrary](#)

<sup>35</sup> AFIP lista las jurisdicciones participantes listan en [Fiscalidad Internacional | AFIP](#)

Período Fiscal	Relaciones activadas para el intercambio	Recepción			Envío	
		Nro. de socios emisores	Total de cuentas	Saldo total de las cuentas (\$)	Nro. de socios receptores	Total de cuentas
2016	46	38	52.896	\$119.521.877.892,99	23	1.127
2017	86	76	257.991	\$809.228.517.427,49	45	3.514
2018	96	87	608.519	\$3.512.511.436.817,94	42	2.420
2019	100	86	643.472	\$6.122.734.536.935,22	54	7.262
2020	103	94	667.364	\$7.673.523.495.689,22	77	9.506
2021	108	95	727.428	\$8.720.639.708.650,50	78	11.271

*Fuente:* Estadísticas de AFIP publicadas en [Fiscalidad internacional](#) accedido el 27 de mayo de 2023.

### C.3. El intercambio automático de informes país por país

El Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el Intercambio de Informes País por País (Informes CBC, o CBCR, por sus siglas en inglés) fue firmado por Argentina, en el marco del artículo 6 de la CAAM, el 30/6/2016.

Este acuerdo se origina en la Acción 13 del Plan de Acción BEPS del Marco Inclusivo del G20/OCDE<sup>36</sup>, y de la misma manera que en el caso de la Acción 5, constituye un estándar mínimo.

Según lo establecido en la Sección 2, párrafo 1 del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el Intercambio de Informes País por País, “De acuerdo con las disposiciones de los Artículos 6, 21 y 22 del Convenio, cada Autoridad Competente intercambiará anualmente de manera

automática el Informe CbC recibido de cada Entidad Informante que resida para fines tributarios en su jurisdicción, con todas las demás Autoridades Competentes de las Jurisdicciones con las cuales haya firmado el presente Acuerdo, y en las cuales, en base a la información proporcionada en el Informe CbC, residen para fines tributarios una o más Entidades Constitutivas del Grupo de EMN de la Entidad Informante que estén sujetas a impuestos debido a los negocios que lleva adelante el establecimiento permanente.”

Así, de igual manera que en el caso del intercambio espontáneo de “tax rulings”, y el resto de los intercambios automáticos de información instrumentados, no se le envía la información a toda jurisdicción interesada, sino únicamente a aquellas jurisdicciones para las cuales la información del CBCR es previsiblemente relevante, por residir en dichas jurisdicciones una o más entidades del Grupo de Entidades Multinacionales (“Grupo EMN”).

En 2017, AFIP emitió la RG 4130 instrumentando un régimen de información anual para Grupos EMN, en consonancia con lo establecido por la Acción 13 del Plan de Acción BEPS del G20/OCDE; e inició sus intercambios de Informes CBC a partir del período fiscal 2017. Desde entonces, se

<sup>36</sup> OECD, *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Paris, OECD Publishing, 2015. [Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report | OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project | OECD iLibrary](#)

intercambia anualmente de modo automático el CBCR con las autoridades competentes de las jurisdicciones con las cuales Argentina ha firmado un acuerdo sobre autoridad competente calificativa<sup>37</sup> y en las cuales residan para fines fiscales una o más entidades integrantes del Grupo de EMN a que refiere dicho informe.

La cantidad de jurisdicciones signatarias de acuerdos de autoridad competente calificativa para el intercambio del Informe país por país del que la Argentina es parte se conforma por 96 jurisdicciones (a octubre 2022)<sup>38</sup>.

El tipo de información intercambiada en el contexto de informes país por país corresponde a información sobre la ubicación de los ingresos, los beneficios, los impuestos y la actividad económica dentro de los grandes grupos multinacionales, sobre la base de un modelo estándar<sup>39</sup>.

Por su parte, el artículo 5, párrafo 2 del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el Intercambio de Informes País por País establece las limitaciones para el uso de la información intercambiada indicando que las jurisdicciones participantes *“...utilizarán la información recibida a través del Informe CbC para evaluar los precios de transferencia y los riesgos relacionados con la Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios y, cuando corresponda, para realizar análisis económicos y estadísticos.”*<sup>40</sup>

La información intercambiada es entonces previsiblemente relevante para los usos acordados. Con dicha información las

jurisdicciones, como Argentina, pueden identificar aquellas entidades de un grupo que obtienen valores que puedan ser considerados desproporcionados con su nivel de actividad económica en ciertas jurisdicciones, a los fines de luego verificar si las contribuyentes locales tienen operaciones internacionales con dichas jurisdicciones que puedan estar siendo utilizadas de manera tal de erosionar la base imponible local; todo ello como análisis de riesgo en base al cual luego iniciar una investigación y fiscalización.

El volumen de intercambios de informes CBC llevados adelante por Argentina al 31/12/2022 es el siguiente:

Período fiscal	CBCRs enviados	CBCRs recibidos	Jurisdicciones a las que se les envió CBCRs	Jurisdicciones de las que se recibieron CBCRs
2017	16	1031	12	46
2018	24	1195	41	51
2019	25	1384	39	54
2020	30	1194	19	54
2021	23	379	20	25

*Fuente:* Estadísticas de AFIP publicadas en <https://www.afip.gob.ar/multinacionalesDDJJ/informe-pais-por-pais/documentos/Estadisticas-CbC.pdf> accedido el 28 de mayo de 2023.

*Nota:* Al 31/12/2022 aún faltan presentaciones del Informe País por País de los Grupos de EMN (empresas multinacionales) cuya fecha de cierre de la UEC (Última Entidad Controlante) era el 31/12.

#### IV. Conclusiones

Tanto los Convenios para evitar la doble imposición, como la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria permiten un conjunto de modalidades de intercambio de información, habiéndose analizado en este trabajo únicamente 3 (por ser éstas las más utilizadas): a) previo requerimiento; b) automático; y c) espontáneo.

Para la procedencia del intercambio de información previo requerimiento, es necesario que surja con claridad que los datos

<sup>37</sup> Define a un acuerdo celebrado entre representantes autorizados de las jurisdicciones fiscales que son parte de un acuerdo internacional y que habilite el intercambio automático del informe país por país entre dichas jurisdicciones.

<sup>38</sup> Ver [Activated exchange relationships for Country-by-Country reporting - OECD](#)

<sup>39</sup> OCDE, BEPS Acción 13 - Informes país por país: Manual sobre el uso efectivo para la evaluación del riesgo fiscal, París, Publicaciones de la OCDE, 2017, p. 31-32. Accessible en [Manual sobre el uso efectivo para la evaluación del riesgo fiscal](#)

<sup>40</sup> Cabe destacar que, tal y como se señala en los comentarios al MOCDE (párrafo 5.4), también es posible intercambiar información de análisis de riesgo realizados en el marco de dicho instrumento.

requeridos pueden resultar previsiblemente relevantes para el Estado interesado, no permitiéndose realizar solicitudes aleatorias de información con carácter meramente especulativo y sin nexo aparente con una inspección o investigación abierta, o que resulten irrelevantes respecto de los asuntos fiscales de un determinado contribuyente, es decir, no permitiéndose las excusiones de pesca. Asimismo, es necesario para la procedencia de esta modalidad, que se hayan agotado los esfuerzos para obtener la información en el ámbito local del Estado requirente.

Podría entonces decirse que, de esta manera, no sólo proteger los derechos de los contribuyentes, sino también se pretende evitar una carga administrativa desproporcionada para las administraciones tributarias.

El requisito de la previsible relevancia debe ser, por otra parte, entendido de manera amplia. Así, si un Estado contratante le requiere información tributaria a otro, surgiendo con claridad la relevancia de los datos solicitados, el otro Estado contratante no podrá rechazar el requerimiento amparándose en el instituto de las expediciones de pesca. Es decir, será válido el intercambio de cualquier información previsiblemente relevante para la administración o la ejecución de las leyes nacionales relacionadas con los impuestos que cubre el instrumento.

Ahora bien, en relación con el intercambio espontáneo de información o el intercambio automático de información con fines fiscales, el concepto de previsible relevancia parece en una primera instancia más complejo de interpretar. Cabe preguntarse entonces, a qué refiere la previsible relevancia en el contexto de un intercambio masivo de información.

Para realizar este análisis cabe evaluar los acuerdos y memorándums que instrumentan dichos intercambios. Cada uno de éstos contiene alcances y limitaciones. La previsible relevancia solo puede ser entendida en el contexto de los procedimientos estipulados por cada acuerdo, y no de manera genérica. Es decir, no por ser masivo, un intercambio de

información deja de ser previsiblemente relevante, o se convierte en una expedición de pesca, ya que la información puede estar acotada a aquella que resulte relevante para la verificación de sujetos o impuestos alcanzados por cada instrumento.

Así, se desprende que, si no se da un intercambio superfluo, descontextualizado, arbitrario, y el mismo es revisado de manera continua para que mantenga su relevancia, y la información intercambiada espontánea o automáticamente, refiere a contribuyentes residentes, y a información que permite realizar un análisis de riesgo o la verificación de los impuestos alcanzados por los instrumentos elegidos para el intercambio, entonces el intercambio no constituye una expedición de pesca, y es previsiblemente relevante.

# APORTES EXTRANJEROS

---

## EL CONCEPTO DE GANANCIA O RENTA COMO OBJETO DE LA IMPOSICIÓN PERSONAL: LA NO SUJECIÓN DE LOS INGRESOS RESARCITORIOS

María Luisa González-Cuéllar Serrano

### I. Introducción

El presente trabajo doctrinal analiza el concepto de renta o ganancia a efectos de su sujeción a la imposición personal del sujeto que la obtiene.

Como es sabido, el objeto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en España o del Impuesto a las ganancias en Argentina es “la renta” o “las ganancias”. En concreto, el art. 2 de la Ley española 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF, en adelante) establece que *“constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador”*. Por su parte, en Argentina el art. 1 del Decreto 824/2019, regulador del Impuesto a las ganancias, determina que *“todas las ganancias obtenidas por personas humanas, jurídicas o demás sujetos indicados en esta ley, quedan alcanzados por el impuesto de emergencia previsto en esta norma”*. Para complementar esta noción de “renta” o “ganancia”, las normativas española y argentina detallan qué elementos integran estos conceptos en los arts. 6.1 LIRPF y 2 del Decreto 824/2019.

A pesar del esfuerzo del legislador en la elaboración de los componentes de la renta o de la ganancia, existen ingresos cuya calificación o no como renta no es evidente. En consecuencia, es difícil calificarlos como renta (en cuyo caso realizan el hecho imponible) o no (en cuyo caso, se trata de un supuesto de no sujeción, al no llevarse a cabo el presupuesto de hecho del impuesto).

A este respecto destacan los ingresos resarcitorios, respecto de los cuales la

concreción de si poseen o no naturaleza de “renta/ganancia” conduce a su sujeción o a su no sujeción. Entre estos supuestos resarcitorios, hay ingresos cuya no sujeción no plantea problemas, como por ejemplo las costas procesales o las indemnizaciones por defectos en la estructura de un edificio. Frente a ellos, hay ingresos más polémicos, como las indemnizaciones derivadas de la mala praxis profesional o los intereses de demora derivados de la devolución de ingresos indebidos.

En mi opinión, la no sujeción a la imposición personal de todos estos ingresos resarcitorios deriva directamente de su naturaleza civil resarcitoria, que elimina la realización de uno de los presupuestos necesarios para que se realice el hecho imponible: la alteración en el valor del patrimonio del perceptor. Consecuentemente, la ausencia de tributación de estos ingresos deriva directamente de la no realización del hecho imponible al no haberse obtenido por el perceptor de la indemnización ninguna renta. Y al tratarse de un supuesto de no sujeción, la inclusión expresa por el legislador entre los supuestos de exención o de no sujeción es innecesaria<sup>1</sup>.

Tras la fundamentación jurídica de esta afirmación, serán analizados diversos ingresos resarcitorios divididos en tres apartados. En el primero, analizaremos los ingresos resarcitorios cuya no sujeción a la imposición personal del perceptor es incontrovertida. En el segundo nos centraremos en la controvertida indemnización por daños derivados de la mala praxis profesional. Y en el tercero, analizaremos los intereses de demora derivados de la devolución de ingresos indebidos, respecto de los cuales un

<sup>1</sup> En relación con la diferencia entre no sujeción y exención, véase HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *La exención tributaria*, Madrid, Colex, 1990.

pronunciamiento reciente del Tribunal Supremo español ha declarado su gravamen.

## II. El concepto de renta/ganancia gravada: Fundamentación de la ausencia de tributación de los ingresos resarcitorios

El hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF, en adelante) es, según dispone el art. 6.1 LIRPF, la obtención de renta por el contribuyente. Por lo tanto, sólo aquellos ingresos que puedan calificarse como “obtención de renta” constituyen el hecho generador del impuesto, es decir, el presupuesto de hecho que determina el nacimiento de la obligación de pagar el IRPF.

Para entender esta afirmación es importante diferenciar la renta como objeto del impuesto y la renta como presupuesto de hecho de la obligación. Porque si bien podemos asumir un concepto amplio de “renta” como materia impositiva, la Ley reguladora del IRPF ha delimitado la “renta” como presupuesto de la obligación tributaria **en cuanto se obtiene la misma**, esto es, **en cuanto da lugar a un mayor valor del patrimonio del sujeto**. En este sentido debemos cotejar el art. 6.1 LIRPF con el art. 2 LIRPF que define el objeto del impuesto:

### *Artículo 2 Objeto del Impuesto*

*“Constituye el objeto de este Impuesto **la renta del contribuyente**, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador”.*

### *Artículo 6 Hecho imponible*

*“1. Constituye el hecho imponible **la obtención de renta por el contribuyente**”*

Ya en 1966 Sainz de Bujanda explicaba que la situación de hecho que recoge el legislador como legalmente apta para generar la obligación de contribuir “no podrá identificarse con el objeto gravado -es decir, con la <renta> entendida en sentido económico por tres razones decisivas (...) 3º Porque el

*presupuesto objetivo no se identifica con la renta, sino que consiste en la obtención y percepción de la misma, de tal suerte que la renta no es más que un elemento constitutivo del presupuesto. El ejemplo propuesto revela que el <objeto> del impuesto sobre la renta es esta última sin más especificación y sin necesidad de elementos adicionales, en tanto que el <presupuesto objetivo> está constituido por la percepción de renta que el legislador define como renta gravada en las normas reguladoras del impuesto”<sup>2</sup>.*

Si bien la Ley no define el concepto de “obtención de renta”, es pacífica su concepción como “el conjunto de bienes y derechos de contenido económico que se incorpora al patrimonio preexistente de un sujeto, incrementando su valor -ahorro-, o bien permitiendo que, sin merma de dicho patrimonio, su titular acceda al disfrute de bienes y servicios -consumo-”<sup>3</sup>. Dicho en otras palabras, la renta se define como el incremento de riqueza que se produce en un período de tiempo determinado, porque la Ley reguladora del IRPF atribuye al aumento en el valor del patrimonio del contribuyente la naturaleza de renta gravable que revela capacidad económica.

En consecuencia, para calificar un ingreso como renta gravable en el IRPF se requiere un enriquecimiento por parte del contribuyente, una variación en el valor de su patrimonio. Así, por ejemplo, es obvio la falta de sujeción en este impuesto personal de la adquisición de un bien por el contribuyente a cambio de una cantidad equivalente de dinero.

Por su parte, la naturaleza resarcitoria de un ingreso debe condicionar su fiscalidad. Es un principio general del Derecho que los hechos, actos o negocios realizados deben tributar de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica. Así lo dispone el art. 13 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT, en adelante): “Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo

---

<sup>2</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho*, IV, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1966, p. 288 y 289.

<sup>3</sup> GARCÍA BERRO, Florián, *Curso de Derecho tributario*, Madrid, Tecnos, 2021, p.85.

a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”.

Si las obligaciones tributarias deben exigirse con arreglo a la naturaleza jurídica del acto realizado, el carácter meramente reintegrador a la situación patrimonial previa al ingreso realizado tiene necesariamente que determinar el sentido de su tributación.

En definitiva, la no sujeción de los ingresos resarcitorios deriva directamente de la definición del hecho imponible del IRPF. El principio de reserva de ley recogido en el art. 31.3 de la Constitución española (en adelante, CE)<sup>4</sup> obliga a que el aspecto material del hecho imponible se encuentre regulado necesariamente por ley al constituir un elemento esencial del tributo (Sentencia del Tribunal Constitucional 19/1987, de 17 de febrero -RTC 1987/19 y STC 221/1992, de 11 de diciembre -RTC 1992/221, STC 121/2005, de 10 de mayo -RTC 2005/121-, entre otras). Siendo además esta máxima más estricta en relación con el hecho imponible, respecto del que se exige un grado de concreción máximo (STC 221/1992, de 11 de diciembre).

Su sujeción sólo podría realizarse a través de una interpretación analógica del hecho imponible establecido en el art. 6.1 LIRPF, lo cual se encuentra prohibido en nuestro ordenamiento jurídico. En concreto, el art. 14 LGT prohíbe la interpretación por analogía para extender más allá de sus términos escritos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales. Así lo entendió el Defensor del Pueblo en su Recomendación de 18 de julio de 2017 en relación con las costas procesales, cuya sujeción al IRPF considera contraria al propio hecho imponible de este tributo: “En este caso se está interpretando de forma analógica el artículo 33 de la Ley del IRPF para extender el hecho imponible a un supuesto no contemplado por la norma, tratando de gravar una ganancia ficticia, que

como se ha explicado no puede darse ya que lo que se reembolsa son los gastos incurridos”.

Hay que recalcar que se trata de supuestos de no sujeción; no de supuestos de exención. Al no realizarse el hecho imponible, la ausencia de tributación deriva directamente de la descripción del propio presupuesto normativo, por lo que su mención expresa es innecesaria. Por supuesto, es innecesaria su inclusión como supuestos de exención ya que en estos, como es sabido, sí se realiza el hecho imponible, a pesar de lo cual el legislador decide excluirles de gravamen. Por ello, la consideración de una renta como exenta sólo puede realizarse expresamente por el legislador debido a la prohibición de analogía, frente a la valoración de un supuesto como no sujeción que puede derivar de los términos implícitos de la definición del hecho imponible<sup>5</sup>.

Por otra parte, la no sujeción al IRPF de los ingresos resarcitorios da cumplimiento al principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 de la Constitución española<sup>6</sup>. Esta máxima se manifiesta en el gravamen exclusivamente de aquellos hechos, negocios jurídicos o actos que constituyen para el legislador un índice de capacidad económica, que en el seno del IRPF se concreta en la obtención de renta. La capacidad económica es fundamento del hecho imponible, de forma que carecería de justificación y de adecuación constitucional el nacimiento de una obligación tributaria sin sujeción a esta máxima. En palabras de Sainz de Bujanda, si un hecho “se somete a tributación -convirtiéndose por ello en <imponible>- deber ser siempre -cualquiera que sea su estructura- por una misma razón justificativa, a saber: porque el

<sup>4</sup> Art. 31.3 CE: “Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”

<sup>5</sup> AGULLÓ AGÜERO, Antonia, “Rentas exentas”, en *Comentarios a la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas y a la ley del impuesto sobre el patrimonio*, Pamplona, Aranzadi, 1995, p.139

<sup>6</sup> Art. 31.1 CE: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”

*legislador juzga que quien lo realiza tiene capacidad económica para el pago de la obligación a la que dicho hecho dio origen*<sup>7</sup>.

Como reitera el Tribunal Constitucional español, si bien el legislador puede establecer impuestos sobre capacidades económicas potenciales, en ningún caso puede gravar rentas inexistentes o ficticias<sup>8</sup>. Por ello en su STC 221/1992, de 11 de diciembre -RTC 1992/221-, entre otras, declara que: *“Aunque la libertad de configuración del legislador deberá en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia”*<sup>9</sup>. Porque, como explica la STC 37/1987, de 26 de marzo -RTC 1987/37-, el gravamen de una capacidad económica inexistente o ficticia *“podría dar lugar en situaciones extremas a una tributación irracional y arbitraria que rebasara los límites constitucionales”*. Y, obviamente, el IRPF es el tributo más ligado al principio de capacidad económica, al ser considerado *“la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad”* (vid. por todas STC 182/1997, de 28 de octubre -RTC 1997/182).

A este respecto resulta muy ilustrativa la doctrina del TC en relación con la inconstitucionalidad de determinados preceptos de la Ley de Haciendas Locales que sujetaban a gravamen del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana supuestos en los que no se había producido en la realidad un aumento en el valor de los terrenos, en cuya Sentencia 59/2017, de 11 de mayo (RTC 2017/59) afirma que: *“En ningún caso pueda «establecer*

*un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia»* (SSTC 26/2017 (RTC 2017, 26), FJ 3; y 37/2017 (RTC 2017, 37), FJ 3) (...). Sin embargo, parece claro que la circunstancia de que el nacimiento de la obligación tributaria se hiciese depender, entonces y también ahora, de la transmisión de un terreno, *«podría ser una condición necesaria en la configuración del tributo, pero, en modo alguno, puede erigirse en una condición suficiente en un tributo cuyo objeto es el “incremento de valor” de un terreno. Al hecho de esa transmisión hay que añadir, por tanto, la necesaria materialización de un incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial. Sin embargo, cuando no se ha producido ese incremento en el valor del terreno transmitido, la capacidad económica pretendidamente gravada deja de ser potencial para convertirse en irreal o ficticia, violándose con ello el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE)»* (STC 37/2017 (RTC 2017, 37), FJ 3)”.

A mayor abundamiento, el principio de capacidad económica no sólo es exigible en relación con la propia descripción del hecho imponible (que, insistimos, en el IRPF está ligado de forma indisoluble a un aumento en el valor del patrimonio), sino con cada sujeto pasivo individualmente considerado. Como explica la STC 26/2017, de 16 de febrero (RTC 2017/26): *“Hay que tener presente que el hecho de que el Constituyente no haya precedido el principio de capacidad de un artículo (“ la ”) sino de un adjetivo posesivo (“ su ”), lo asocia inexcusablemente también al sujeto, lo que pone de manifiesto que opera con relación a cada sujeto individualmente considerado, esto es, «respecto de cada uno» [STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 4 b]”*.

---

<sup>7</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho*, ob. cit., p.463

<sup>8</sup> En este sentido, STC 27/1981 -RTC 1981/27; STC 150/1990 -RTC 1990/150; STC 193/2004 -RTC 2004/193; STC 26/2017 -RTC 2017/26; STC 37/2017-RTC 2017/37.

<sup>9</sup> HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *Capacidad económica y sistema fiscal*, Madrid, Marcial Pons, 1998.

### III. Ingresos resarcitorios cuya no consideración como renta/ganancia es incontrovertida

Es destacable que la realidad civil está repleta de ingresos de naturaleza resarcitoria respecto de los que no se duda de su carácter no tributable. En este sentido, los Tribunales han rechazado la sujeción al IRPF, debido a la ausencia de un incremento patrimonial para el perceptor, de las costas procesales, las indemnizaciones por defectos en la estructura de un inmueble, la recuperación de las cantidades pagadas a un promotor mediante un seguro de caución, los seguros que cubren la eventualidad de que nazca una deuda para su tomador como un seguro de defensa jurídica o de asistencia médica que reintegre los gastos realizados, la entrega de parcelas al agente urbanizador o la devolución de las cantidades derivadas de cláusulas de limitación del tipo de interés de préstamos con entidades financieras.

Se trata de supuestos respecto de los cuales la ley no reconoce expresamente su ausencia de tributación, con la excepción del último supuesto descrito en el que la Disposición adicional cuadragésima quinta de la LIRPF prevé su no integración en la base imponible del impuesto<sup>10</sup>.

Uno de los casos más paradigmático son **las costas procesales**, que sólo se sujetan a tributación por el IRPF en la parte que exceda de los importes abonados como costes del proceso debidamente acreditados. A esta conclusión llega el Tribunal Superior de Justicia (TSJ, en adelante) de Madrid, en su Sentencia 1146/2019, de 2 de diciembre (recurso contencioso-administrativo 1089/2018, JUR/2020/75514). En ella rechaza el criterio de la Administración de que la cantidad derivada de un pronunciamiento

judicial de condena en costas a su favor deba calificarse como ganancia patrimonial (entre otras, Resolución de 21 de diciembre de 2017, V3264-17). El Tribunal Superior de Justicia de Madrid se muestra disconforme con la doctrina administrativa descrita: *“La cantidad percibida por el beneficiario de una condena en costas debe considerarse ganancia patrimonial a efectos del IRPF sólo en la parte que exceda de los importes abonados como costes del proceso, debidamente acreditados -como aquí sucede con las facturas emitidas por honorarios de abogado y procurador- pues lo contrario supondría gravar una ganancia ficticia, no real”*.

Es muy importante destacar que este criterio jurisprudencial ha sido asumido por el Tribunal económico-administrativo central (TEAC, en adelante) en Resolución de recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio de 1 de junio de 2020 (JT 2020/428). Con este argumento justifica el propio TEAC la ausencia de tributación de las costas procesales (a las que reconoce naturaleza resarcitoria) frente a la sujeción al IRPF de las ayudas públicas destinadas a la financiación de gastos del beneficiario, de las anualidades por alimentos no exentas, las becas no exentas o los rendimientos pagados por el empleador como compensación de gastos del trabajador en vivienda o transporte (supuestos a los que atribuye naturaleza retributiva). En los mismos términos se había pronunciado anteriormente el Tribunal económico-administrativo regional (TEAR, en adelante) de Castilla y León en su Resolución de 30 de noviembre de 2011: *“Es innegable que, al incorporarse al patrimonio del obligado tributario un crédito que no existía con anterioridad, se produce una alteración en su composición, que puede poner de manifiesto una variación en su valor y dar lugar, en su caso, a una ganancia patrimonial sujeta al Impuesto. Decimos “en su caso” pues partiendo de la premisa, pacífica como se ha dicho, de que el crédito que representan las costas procesales viene a compensar los gastos o desembolsos en que se vio obligado a incurrir la parte vencedora en el litigio para hacer valer su derecho, habremos de convenir que sólo se producirá una ganancia*

<sup>10</sup> Disposición Adicional 45 LIRPF: *“No se integrará en la base imponible de este Impuesto la devolución derivada de acuerdos celebrados con entidades financieras, en efectivo o a través de otras medidas de compensación, junto con sus correspondientes intereses indemnizatorios, de las cantidades previamente satisfechas a aquellas en concepto de intereses por la aplicación de cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos”*.

*patrimonial cuando la cantidad recibida en tal concepto sea superior a los importes satisfechos*". Continúa esta Resolución del TEAR de Castilla y León de 30 de noviembre de 2011 afirmando que la sujeción a gravamen de las costas procesales lesionaría el principio de capacidad económica: "No se trata de un premio o de un regalo o dádiva que inopinadamente se recibe, sino que, como señala el Tribunal Supremo en los autos citados, se trata "de un crédito a favor de la parte cuya pretensión procesal ya prosperó ... compensatorio de los gastos que indebidamente fue obligada a realizar". Por ello, de seguirse el criterio que propugna la oficina gestora, de considerar que el importe total del crédito reconocido constituye una ganancia patrimonial "no procediendo descontar de su importe los gastos en que haya incurrido el contribuyente", se estaría gravando una supuesta capacidad económica del obligado tributario que realmente no ha existido".

En otro supuesto resarcitorio, la **indemnización por defectos en la estructura de un inmueble**, es la propia Dirección General de Tributos (DGT, en adelante) quien afirma que la LIRPF condiciona la existencia de tributación a que exista un aumento en el valor del patrimonio del sujeto (RDGT de 8 de febrero de 1994 consulta nº 810/1994): "El artículo 44 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, define como incrementos o disminuciones de patrimonio las variaciones en el valor del patrimonio que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél. En la medida en que la indemnización percibida por el interesado, por una parte, se derive de los daños sufridos por el inmueble como consecuencia de defectos apreciados en su construcción y, por otra, tenga por objeto su estricta reparación, no procederá computar la existencia de incremento o disminución de patrimonio".

También se pronuncia la DGT en este sentido en otro ejemplo muy similar: la **recuperación de las cantidades entregadas**

**previamente al promotor al tener el comprador contratado un seguro de caución.**

De forma correcta, la Administración llega a la conclusión de la ausencia de gravamen del importe recuperado con el argumento de que la percepción del importe pagado por la compañía aseguradora se corresponde con el mismo importe que las entregas efectuadas en su momento al promotor. Y ese importe, si bien produce una alteración en el patrimonio del contribuyente, no pone de manifiesto ninguna variación patrimonial, dada la identidad de ambos importes: la indemnización del seguro y el derecho de crédito por las entregas a cuenta al promotor. Así lo explica las Resoluciones de la DGT de 9 de junio de 2015, nº1805/2015 y de 3 de junio de 2019, nº1253-19): "En el presente caso, en el que existía (en aplicación de la referida normativa sobre edificación) un seguro de caución por las entregas a cuenta efectuadas a la cooperativa promotora para la adquisición de la vivienda, la percepción de la compañía aseguradora del mismo importe que las entregas efectuadas en su momento a la cooperativa (entregas objeto del seguro), si bien se produce una alteración en el patrimonio del contribuyente, tal alteración no pone de manifiesto (dada la identidad de ambos importes: la indemnización del seguro y el derecho de crédito por las entregas a cuenta a la cooperativa) ninguna variación patrimonial: ganancia o pérdida patrimonial".

También resulta ilustrativo el supuesto de los **seguros que cubren la eventualidad de que nazca una deuda para su tomador**, por ejemplo, un seguro de defensa jurídica o de asistencia médica que reintegre los gastos realizados. Como es sabido, no existe consecuencia fiscal del ingreso de la indemnización derivada de aquellos seguros una vez que el sujeto ha debido pagar aquella eventualidad. Así lo explica con total claridad la propia Administración en su Resolución de 4 de agosto de 2011 (V1922-11): "La indemnización de este seguro consiste en la prestación del servicio sanitario convenido, ya consista en servicios sanitarios directamente prestados por la compañía de seguros o en el

*reembolso al asegurado de los gastos médico-sanitarios en que haya incurrido. En consecuencia, dado que las prestaciones de este seguro tienen como finalidad el tratamiento o restablecimiento de la salud, no se producirá el hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al no generarse renta alguna sujeta al impuesto”.*

Otro ingreso resarcitorio respecto del que la jurisprudencia ha aclarado su no sujeción al IRPF es la **entrega por un propietario de parcelas urbanizadas al agente urbanizador de una unidad de actuación en el seno del acuerdo de reparcelación**. Según han afirmado la Audiencia Nacional y el TSJ de Madrid, no da lugar a una ganancia para el primero ya que dicha entrega no pone de manifiesto ninguna alteración en el valor de su patrimonio (SAN de 3 de abril de 2019 -recurso 220/2016- y STSJ de Madrid 139/2020, de 12 de febrero -JT 2020/333).

Como último supuesto a destacar, es resaltable que la propia Ley reguladora del IRPF ha integrado un supuesto de no tributación (sin calificar si es no sujeción o exención) en relación con **las cantidades percibidas por la devolución de las cláusulas de limitación de tipo de interés de préstamos derivados de acuerdos celebrados con las entidades financieras o del cumplimiento de sentencias o laudos arbitrales**. Sin duda, la ausencia de gravamen se basa en el carácter resarcitorio de la devolución. Así la Disposición adicional cuadragésima quinta establece: *“No se integrará en la base imponible de este Impuesto la devolución derivada de acuerdos celebrados con entidades financieras, en efectivo o a través de otras medidas de compensación, junto con sus correspondientes intereses indemnizatorios, de las cantidades previamente satisfechas a aquellas en concepto de intereses por la aplicación de cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos”.*

**IV. La indemnización por daños derivados de una mala praxis profesional: su consideración como supuesto de no sujeción**

En España no existe una disposición legal que excluya expresamente de gravamen estas indemnizaciones. Al contrario, el art. 7 LIRPF -que enumera los supuestos de exención- limita la ausencia de gravamen a *“las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales, en la cuantía legal o judicialmente reconocida”*. De acuerdo con su tenor literal, quedan fuera de la exención las indemnizaciones por responsabilidad patrimonial<sup>11</sup>.

Sin embargo, la no sujeción de la indemnización por daños por mala praxis profesional deriva directamente de la ausencia de realización del hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que consiste en la *“obtención de renta por el contribuyente”* (art. 6.1 LIRPF). La naturaleza civil de la indemnización percibida

<sup>11</sup> Las indemnizaciones por daños personales tienen una característica de la que carecen las indemnizaciones por daños patrimoniales y que puede justificar que el legislador considerase necesario regular expresamente su no gravamen por el IRPF. Esta característica consiste en que las indemnizaciones por daños patrimoniales provocan un incremento formal del patrimonio del indemnizado que ve compensada, por ejemplo, la pérdida de un brazo o una pierna por un valor económico que antes no tenía y cuya ausencia de tributación deriva de los principios constitucionales tributarios. Se trata de la entrega de una cantidad de dinero en la mayoría de los casos (daños físicos o psíquicos) por la pérdida de una capacidad específica para generar rentas que, aunque no constituye una adición en términos absolutos al conjunto de bienes y capacidades del contribuyente, sí supone un incremento en términos relativos de su patrimonio económico. El daño físico, psíquico o moral o las indemnizaciones percibidas en virtud de contratos de seguros de accidentes impide la restauración a la situación original del dañado anterior al daño, por lo que la única posibilidad es proporcionar al dañado una cantidad de dinero que le proporcione las atenciones necesarias (DÍEZ-PICAZO, *Derecho de daños...cit*, p.329) o que le compense por la pérdida de capacidad para la generación de renta. Por lo tanto, el perjudicado por un daño personal sí ve incrementado formalmente su patrimonio respecto de la situación anterior al daño, ya que el patrimonio no ha resultado injustamente disminuido.

meramente resarcitoria de la situación patrimonial del cliente, previa al daño causado, determina la imposibilidad de calificarla como renta a efectos de su tributación por el IRPF, al **no haberse realizado uno de los presupuestos necesarios para que se entienda realizado su hecho imponible: una alteración en el valor del patrimonio del perceptor**. Las indemnizaciones ocupan, económicamente hablando, el mismo lugar que el bien que reemplazan en el patrimonio del sujeto, por lo que no pueden ser consideradas renta a efectos de la realización del hecho imponible del IRPF. Se trata, en definitiva, de un supuesto de no sujeción.

Al tratarse de un supuesto de no sujeción, **la falta de reconocimiento legal expreso de la ausencia de tributación de estas indemnizaciones no es relevante**, ya que -a diferencia de las exenciones- la no sujeción deriva directamente de la definición normativa del hecho imponible. Por ello, es rechazable el argumento que emplea la Dirección General de Tributos, en diversas Resoluciones de consultas que serán mencionadas posteriormente, al vincular la tributación de las indemnizaciones por mala praxis profesional a la ausencia de amparo legal que expresamente recoja su no sujeción o exención. El criterio de la Administración tributaria es incorrecto, pues desconoce la naturaleza jurídica de la no sujeción y supone una infracción a los principios de igualdad y capacidad económica.

Por otra parte y como ya hemos analizado, la no sujeción es indiscutible en supuestos que guardan una identidad en su naturaleza jurídica resarcitoria con las indemnizaciones por daño patrimonial derivado de un asesoramiento profesional defectuoso y respecto de algunos de los cuales ni siquiera la Administración tributaria se plantea ninguna duda en relación con su no gravamen. La evidente naturaleza de las indemnizaciones por daños patrimoniales derivados de una mala praxis profesional como supuestos de no sujeción justifica que la normativa fiscal no haya regulado expresamente su exención, al

contrario de lo que ha considerado pertinente en relación con las indemnizaciones por daños personales. O, dicho en otras palabras, su obtención no supone la realización del hecho imponible de este tributo al no constituir obtención de renta.

En definitiva, la naturaleza civil meramente resarcitoria de la indemnización, determina que su ingreso no pueda ser calificado como renta a efectos de su integración en el hecho imponible del IRPF. Hay que recordar que las indemnizaciones por daño patrimonial son meras compensaciones del menoscabo económico que ha sufrido el perjudicado, sustituyendo a los bienes o derechos lesionados o perdidos en el patrimonio del titular, con el objetivo de alcanzar un equilibrio económico. Su función es la equivalencia o *“reconstrucción de la situación patrimonial de lo dañado”*<sup>12</sup>. En este sentido se regula en el art. 1106 del Código Civil: *“La indemnización de daños y perjuicios comprende, no sólo el valor de la pérdida que hayan sufrido, sino también el de la ganancia que haya dejado de obtener el acreedor, salvo las disposiciones contenidas en los artículos siguientes”*. En palabras de PANTALEÓN PRIETO, la indemnización a pagar por el deudor responsable es el *“cumplimiento, sin más, de la obligación de resarcir (en su caso, in natura) los daños causados al acreedor”*<sup>13</sup>.

Como ya establecía la STS de 10 de enero de 1979 (RJ 1979/18), el resarcimiento *“abarca todo el menoscabo económico sufrido por el acreedor, consistente en la diferencia que existe entre la actual situación del patrimonio que recibió el agravio y la que tendría de no haberse realizado el hecho dañoso, bien por disminución efectiva del activo, bien por la ganancia perdida o frustrada, pero siempre comprendiendo en su plenitud las consecuencias del acto lesivo, por cuanto el resarcimiento tiene por finalidad volver el patrimonio efectuado a la disposición*

---

<sup>12</sup> DÍEZ-PICAZO, Luis, *Derecho de daños*, Madrid, Cívitas, 1999, p.308

<sup>13</sup> PANTALEÓN PRIETO, Ángel Fernando, “El sistema de responsabilidad contractual”, en *Anuario de Derecho civil*, 1991, p. 1021

*en que se encontraría de no haber mediado el incumplimiento o acto ilícito (restitutio in integrum)”. O en las gráficas palabras del Tribunal Supremo, en su Sentencia de 28 de abril de 1992 (rec. Núm. 614/1990, RJ 1992/4466): “Acreditado en autos el daño causado, ese principio de indemnidad que rige esta materia, exige el restablecimiento del patrimonio del perjudicado al estado que tendría antes de producirse el daño”.*

En definitiva, el objetivo de la obligación de indemnizar es conseguir la total indemnidad del patrimonio de la víctima del daño, que es por tanto acreedora de una reparación que en ningún caso persigue el enriquecimiento, sino el retorno de su patrimonio a la situación anterior al daño (STS 13 de abril de 1987 -RJ 1987/2706, entre otras).

La función resarcitoria de la indemnización obtenida por el sujeto perjudicado se concreta en la reintegración de la situación patrimonial alterada al mismo estado que tenía antes de la producción del daño. En consecuencia, no ha visto incrementado el valor de su patrimonio, que simplemente se ha visto restituido. Sólo en el caso que la indemnización percibida superase la pérdida patrimonial derivada de la pérdida del régimen especial, ese exceso estaría sujeto a determinar una variación positiva de su patrimonio, tal y como ha mantenido expresamente el TSJ de Madrid en relación con las costas procesales (Sentencia 1176/2019, de 2 de diciembre, recurso contencioso-administrativo 1203/2018, JUR/2020/75512, entre otras): *“La ganancia patrimonial sólo puede existir en la medida en que la cantidad recibida sea superior a los gastos que se hayan generado y pagado a lo largo del pleito”.*

Es importante mencionar la jurisprudencia del TS en relación con la indemnización percibida como compensación a la renuncia de los derechos arrendaticios por parte del inquilino, en la que se afirma su no sujeción al IRPF al no poder ser calificada de renta (ver, por todas, STS de 7 de marzo de 1991-RJ 1991/2024). Lo relevante de esta jurisprudencia es que, dando por evidente la no sujeción de las indemnizaciones que suponen una compensación de los daños y

perjuicios derivados de una previa pérdida, extiende la ausencia de gravamen incluso a las indemnizaciones que suponen la valoración económica con la que se sustituye el derecho al que se renuncia. En estos términos se pronuncia también la Audiencia Nacional, en su Sentencia de 3 de octubre de 2002 (recurso nº 114/2000, JUR 2003/58194): *“Por otra parte, también existen dificultades, para negarle a la cantidad recibida por el recurrente, desde una perspectiva estrictamente tributaria, la consideración de indemnización. Y, aunque la misma procede de una renuncia voluntaria de su titular, que acuerda mediante contrato dejar sin efecto otro anterior, sin embargo, y a pesar de no implicar una compensación de daños y perjuicios derivados de una previa pérdida, sí podría suponer la valoración económica con la que se sustituye el derecho al que voluntariamente se renuncia”.* Como puede apreciarse, para la Audiencia Nacional es indiscutible la ausencia de sujeción de la indemnización en los casos en que implique una compensación de daños y perjuicios derivados de un gasto previo. Este carácter incontrovertible de los supuestos en lo que la indemnización no tributa por constituir una compensación patrimonial por un gasto previo se afirma incluso por el TEAC, en su Resolución de 28 de mayo. En ella, a pesar de afirmar (en contra del criterio jurisprudencial que se acaba de exponer) la sujeción de la indemnización por renuncia de los derechos arrendaticios del inquilino, lo justifica sobre la base de su consideración de abandono de derechos y no de pérdida de un derecho: *“Contrastando el perfil jurídico que, como se acaba de analizar, presenta la operación realizada, con la delimitación de la exoneración tributaria recogida en el artículo 3.4 anteriormente transcrito, fácilmente se percibe que no concurre la primera de las circunstancias establecidas por el legislador para la configuración del supuesto de indemnización no sujeta: es preciso distinguir entre pérdida o deterioro de un bien o derecho y el abandono o renuncia a la titularidad de los mismos; la primera se debe a circunstancias involuntarias, mientras que la segunda constituye un acto voluntario del*

*sujeto. En el caso que nos ocupa, contemplado naturalmente desde la óptica del arrendatario, está claro que no se ha producido la pérdida del derecho sino que se ha convenido el abandono con la otra parte del contrato, convenio que sólo podía tener su origen, jurídicamente hablando, en la voluntad del arrendatario”.*

Es importante insistir en que la ausencia de tributación de las indemnizaciones por responsabilidad civil por los daños patrimoniales ocasionados por un incorrecto asesoramiento legal no deriva de una extensión analógica de una exención establecida por la ley para otro supuesto (extensión analógica que se encuentra prohibida en Derecho tributario en el art. 14 LGT), sino que es consecuencia de la correcta aplicación de las normas tributarias teniendo en cuenta la causa del negocio jurídico. La conclusión contraria, además de una infracción al principio de legalidad al extender el hecho imponible del IRPF más allá de sus términos estrictos, supondría una doble infracción a los principios constitucionales de capacidad económica y de igualdad reconocidos en el art. 31 CE. Por un lado, al sujetar a tributación un supuesto en el que no se manifiesta ninguna capacidad económica real, que en el ámbito del IRPF donde se produciría tal gravamen se concreta en la obtención de una renta que de lugar a una mejora de la situación patrimonial del perceptor. Por otro lado, constituiría un tratamiento fiscal diferente para situaciones iguales sin ninguna justificación. Como explica el TC, el principio de capacidad económica *“prohíbe que, salvo que exista una justificación razonable, el legislador grave de manera diferente idénticas manifestaciones de riqueza”* (STC 295/2006, de 11 de octubre -RTC 2006/295).

**V. Los intereses de demora abonados por la Administración tributaria derivados de la devolución de ingresos indebidos: su consideración como renta gravable por el Tribunal Supremo**

La tributación de los intereses de demora obtenidos por los contribuyentes como consecuencia de las devoluciones de ingresos indebidos por el pago de una cuota tributaria incorrectamente regularizada por la Administración ha sido cambiante en la jurisprudencia del TS.

Hasta la STS 1651/2020, de 3 de diciembre (rec. casación 7763/2019; JUR/2020/351230) se consideraban gravados por el IRPF bien como rendimientos de capital (cuando tuvieran naturaleza remuneratoria)<sup>14</sup>, bien como ganancia patrimonial (cuando tuvieran naturaleza indemnizatoria)<sup>15</sup>. Con esta Sentencia de 3 de diciembre de 2020, el TS cambió su criterio y afirmó de forma categórica que la mera reparación o compensación del perjuicio causado al particular no constituye hecho imponible del IRPF al no producirse una variación en el valor de su patrimonio: *“Es evidente que, cuando se devuelven al contribuyente unos intereses soportados por el mismo indebidamente, compensándolos, no existe tal ganancia patrimonial, sino que se produce un reequilibrio, anulando la pérdida antes sufrida”.*

Sin embargo, esta doctrina ha vuelto a modificarse. La propia STS 1651/2020 contaba con un voto particular, emitido por el magistrado Merino Jara, en el que se defendía la sujeción de los intereses indemnizatorios como consecuencia de su no consideración legal como renta exenta. Finalmente ha sido la

---

<sup>14</sup> El art. 21.1 LIRPF define los rendimientos de capital de la siguiente forma: *“1. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por éste”.*

<sup>15</sup> El art. 33.1 LIRPF define las ganancias patrimoniales de una forma residual: *“Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos”.*

doctrina contenida en este voto particular la que ha triunfado en la STS 24/2023, de 12 de enero (Recurso de casación núm. 2059/2021), en la que es ponente el citado magistrado Isaac Merino.

En la Sentencia 24/2023, la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en determinar si los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos, pese a su naturaleza indemnizatoria, se encuentran sujetos y no exentos del impuesto sobre la renta, constituyendo una ganancia patrimonial que procederá a integrar la base imponible del ahorro o, por el contrario, debe ser otro su tratamiento fiscal, atendiendo a que, por su carácter indemnizatorio, persiguen compensar o reparar el perjuicio causado como consecuencia del pago de una cantidad que nunca tuvo que ser desembolsada por el contribuyente. Pues bien, el Tribunal fija como doctrina que *"los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos se encuentran sujetos y no exentos del impuesto sobre la renta, constituyendo una ganancia patrimonial que constituye renta general"*.

La Sentencia fundamenta esta doctrina en que el objeto del IRPF es gravar la renta de los contribuyentes, entendiendo por tal la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de renta. Lo cual le lleva a concluir que cualquier tipo de renta obtenida está sometida al impuesto salvo que la propia ley declare expresamente su exención o por delimitación negativa su no sujeción. Según el Tribunal Supremo toda alteración en la composición de un patrimonio susceptible de monetización que produzca una variación al alza de su valor, es renta sujeta al Impuesto salvo que *"expresamente"* se halle excluida por la vía de la exención o de la no sujeción. Concluye el Tribunal Supremo que los intereses analizados son ganancias patrimoniales, procedentes de otras alteraciones en la composición del patrimonio del contribuyente.

No puedo estar de acuerdo en este punto con el TS, toda vez que son admisibles supuestos de no sujeción sin necesidad de su

mención expresa legal. La ausencia de mención de la no sujeción de un ingreso no significa su sujeción. La no sujeción deriva de la propia definición del hecho imponible y no requiere de una regulación expresa por parte de la ley reguladora del impuesto.

Como ya explicaba SAINZ DE BUJANDA, *"las normas de no sujeción tienen carácter meramente interpretativo: declaran no sometidos a gravamen aquellos supuestos que, sin estar lógicamente comprendidos en los presupuestos de hecho previstos en la norma, pueden, no obstante, dar origen, por diversos motivos, a la creencia de que lo están"*<sup>16</sup>. A diferencia de las exenciones, la mención legal de los supuestos de no sujeción cumple una función meramente aclaratoria, debiéndose aplicar la no sujeción incluso en los casos de ausencia de regulación expresa. El carácter implícito de los supuestos de no sujeción a la propia definición del hecho imponible queda claramente recogido en la Ley General Tributaria en el art. 20: *"1. El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal. 2. La ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción"*.

Por ello, comparto la posición mantenida por el magistrado José Antonio Montero Fernández en su voto particular, al afirmar que la doctrina de la STS de 12 de enero de 2013 convierte *"una categoría clara y definida jurídicamente como son los intereses de demora con una naturaleza y una finalidad compensatoria de una pérdida, que no olvidemos en este caso, es causada ilícitamente por la propia Hacienda que se ve beneficiada de su propia causa torpe, en un rendimiento sujeto a tributación. Los intereses de demora de naturaleza compensatoria son lo que son, cumplen una finalidad jurídicamente insoslayable; el considerarlos como un rendimiento o una ganancia a los efectos contributivos, es desvirtuarlos y*

<sup>16</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando, "Teoría jurídica de la exención tributaria", en *Hacienda y Derecho*, III, Instituto de Estudios Políticos, p.683

*utilizarlos indebidamente para una finalidad, que legítima, como la recaudación, resulta indebida en estas circunstancias a la luz de los principios constitucionales”.*

En parecidos términos se pronuncia en otro voto particular el magistrado Francisco José Navarro Sanchís: *“si acordamos que no constituye renta en el sentido del art. 2 LIRPF el reintegro o retorno de lo que ya era propio del contribuyente, estaba integrado en él y no debió salir, no estamos ante una renta ni, menos aún, ante una ganancia patrimonial. No hay una incorporación de renta nueva, sino la restitución íntegra de los efectos de un acto ilegal y la restitución patrimonial que el restablecimiento del orden jurídico impone para que el destinatario de la ilegalidad quede indemne”.*

Debemos recordar que las exenciones son los supuestos *“en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal”* (art. 22 LGT). Por el contrario, mediante los supuestos de no sujeción el legislador puede completar de forma negativa *“la delimitación del hecho imponible”* (art. 20.2 LGT). Como ha sido explicado, mientras las exenciones suponen la plena realización del hecho imponible y la obligación tributaria no surge sólo cuando se prevea por expresa disposición legal, los supuestos de no sujeción son situaciones de no realización del hecho imponible y que, en consecuencia, la obligación tributaria no surge porque quedan fuera del ámbito de aplicación del impuesto.

La ausencia de inclusión de determinados ingresos resarcitorios dentro de los supuestos expresos de no sujeción o de los de exención LIRPF no significa que estén gravadas. Significa que el legislador no las ha incluido porque su exoneración de tributación deriva directamente de la no realización del hecho imponible, siendo su previsión legal expresa irrelevante.

Ya han sido expuestos en este trabajo algunos supuestos con una naturaleza resarcitoria respecto de los que la propia Administración ha admitido la no sujeción a pesar de no encontrarse reconocida

expresamente en la LIRPF. Así, el TEAC ha afirmado que la ausencia de tributación de las costas procesales no deriva de un supuesto de exención, sino de la propia naturaleza compensatoria de las costas que determina la inexistencia de renta gravable en cuanto no supere el gasto que se quiere compensar. Y es importante señalar que esta posición la ha reflejado en una Resolución resolutoria de recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio (la ya citada RTEAC de 1 de junio de 2020 -JT 2020/428). Y en esta Resolución el TEAC rechaza expresamente el criterio de la DGT basado en que *“el criterio contrario al suyo obvia el que <las indemnizaciones por daños exentas se concretan en daños personales (físicos, psíquicos y morales) en el ámbito de la responsabilidad civil y en el de la responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas: letras d) y q) del artículo 7 de la LIRPF”.* Y lo rechaza con el siguiente argumento: *“No cabe tal objeción, pues ni el T.E.A.R. de Castilla y León ni el de Murcia fundaron en ningún momento lo que resolvieron en que un importe recibido como costas procesales pudiera tratarse de una indemnización exenta. Y lo mismo ocurre con lo que este Tribunal preconiza, en que en ningún momento nos hayamos pronunciado en tal sentido”.*

Tal y como explica el TSJ de Galicia, en su Sentencia 824/2013, de 11 de diciembre (JT/2014/509) (en relación con una indemnización consecuencia de la imposibilidad material de ejecutar sentencia en la que se le reconoció el derecho del sujeto pasivo a haber sido nombrado jefe de la comisión de selección de la escuela judicial), la ausencia de integración de una indemnización dentro del tenor del art. 7.d. LIRPF no puede conllevar automáticamente su plena sujeción: *“No pueden invertirse los términos del razonamiento como hace la Administración y pretender que como ese ingreso no encaja en ninguna de las exenciones del artículo 7 de la Ley entonces debe encajar, por fuerza, en la descripción típica de los rendimientos del trabajo efectuada en el artículo 17”.*

Como puede apreciarse, en la figura del cobro de intereses de demora por devolución de ingresos indebidos se concreta la polémica tratada en este artículo: la imposibilidad de considerar a un ingreso resarcitorio como renta -debido a la ausencia de alteración en el valor del patrimonio del perceptor- provoca la no realización del hecho imponible del impuesto sobre la renta. Y ello con independencia de que el legislador contemple esta no sujeción de forma expresa, ya que la ausencia de tributación deriva directamente de la definición del propio hecho imponible.

regulación positiva, sino que derivan de la definición positiva del propio hecho imponible.

## VI. Conclusión

La naturaleza civil de los ingresos resarcitorios tiene como consecuencia tributaria la imposibilidad de definirlos como "renta" o "riqueza" gravable a efectos de la realización del hecho imponible de la imposición personal sobre la renta. En este sentido, se han pronunciado en España la jurisprudencia y la propia Administración, que han reconocido el carácter de rentas no sujetas al IRPF de supuestos que guardan una identidad resarcitoria.

A la vista de la naturaleza resarcitoria, su gravamen supondría una lesión del principio de legalidad (que impide extender los términos legales del hecho imponible), del principio de capacidad económica (que obliga a gravar exclusivamente las situaciones demostrativas de capacidad económica) y del principio de igualdad (que imposibilita un tratamiento tributario diferente para situaciones que demuestran una identidad).

El argumento empleado para defender el gravamen de algunos ingresos resarcitorios, como la indemnización por daños patrimoniales derivados de mala praxis profesional o la obtención de intereses de demora derivados de la devolución de ingresos indebidos -consistente en la ausencia de mención legal como supuestos de no sujeción o de exención- se encuentra carente de fundamento jurídico. Al limitarse a vincular la tributación con su falta de mención expresa en la Ley reguladora como supuesto de no sujeción o de exención olvida que los supuestos de no sujeción no requieren de

## EL IVA DEL CONSUMIDOR DESTINADO A FINANCIAR SUS FUTURAS PRESTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

Juan Manuel Albacete

### I. Introducción. El ahorro por consumo como financiación de la seguridad social

A lo largo del presente trabajo haremos algunas referencias al IVA personalizado. Es decir una evolución del impuesto que tiene por finalidad evitar su regresividad. El IVA personalizado busca beneficiar a las personas de bajos recursos que consumen bienes gravados por IVA. Ya no es la forma de evitar la regresividad basada en el sistema “universal” sino uno nuevo que se ha venido concretando durante los últimos años en distintos países. Parece ser que estamos ante un camino a medio recorrer que se seguirá profundizando.

Aparece ahora una nueva forma de utilización del IVA referida concretamente a un individuo. Es el ahorro por consumo, es decir cuando la persona (consumidor) define que una parte del porcentaje que paga en concepto de IVA sea destinado a una cuenta de su titularidad que tiene por finalidad suministrarle en el futuro prestaciones de seguridad social. Vemos que existe un paralelismo entre ambos fenómenos. En ambos casos el Impuesto al Valor Agregado pasa a estar centrado en que la persona concreta, determinada, logre un beneficio con la renuncia estatal a la recaudación.

En el presente trabajo si bien nos referiremos muchas veces al proyecto de reforma de la seguridad social que se encuentra en trámite parlamentario en Uruguay (en adelante el “Proyecto”), el énfasis estará puesto en la utilización del IVA como fuente del ahorro voluntario individual. Como dijimos antes estamos asistiendo a cambios trascendentales en la utilización por parte del Estado de esta herramienta impositiva el “IVA” impuesto éste que es relativamente nuevo en términos históricos.

Debemos recordar que si bien los impuestos a la renta fueron los impuestos revolucionarios con su aparición a mediados (y a fines) del siglo XIX, el siguiente gran impacto en el mundo tributario fue la aparición del IVA promediando el siglo XX. Luego de una estabilidad que podemos medir en decenios es justamente en estos últimos años en que se ha comenzado a encontrar otras formas de utilización del IVA. La observación nos indica que el fenómeno está asociado a la posibilidad de individualizar a la persona que consume mediante la utilización de medios de pago electrónicos. En ambos casos, la personalización del IVA o en el advenimiento del ahorro por consumo vemos que estas nuevas modalidades tributarias están vinculadas a la utilización por parte de una persona de instrumentos de pago electrónico cómo ser, tarjetas de débito, de crédito, billeteras digitales, etc.. Estas nuevas formas de utilización del IVA son nuevas y en la medida que permiten centrar políticas en el individuo parecen una forma positiva de utilización.

En nuestro país se está promoviendo una reforma de la seguridad social. El análisis del Proyecto de reforma nos ha llevado a centrarnos en un aspecto especial del financiamiento de la seguridad social que aparece como novedad en el Proyecto, propiciar el ahorro voluntario.

Basados en la premisa de que el sistema de seguridad social actual es deficitario (los ingresos no bastan para cubrir las prestaciones), que la baja tasa de natalidad y la emigración determinan que cada vez haya menos aportantes por pasivos, se resuelve modificar el régimen. Para ello se ha seguido un procedimiento a través de la creación de una comisión de expertos y de intercambios con distintos sectores sociales para, en

definitiva, enviar el Proyecto de ley al Parlamento. Lo que ya ha sucedido.

Es importante destacar que en Uruguay la decisión de modificar el sistema de seguridad social está basada no en aumentar las prestaciones, las que por ciertos sectores se consideran correctas, sino en evitar el déficit endémico del sistema.

En tal sentido por ejemplo el Banco Mundial ha sostenido en un informe:

*"Atendiendo al conjunto de resultados que surgen del análisis realizado, puede sugerirse que las prestaciones del sistema de seguridad social en Uruguay muestran una suficiencia significativa, al menos, en términos relativos. A modo de ejemplo, más allá de los porcentajes de jubilaciones y pensiones que se encuentran por debajo de la línea de pobreza discutidos anteriormente, la incidencia de la pobreza para las personas mayores de 65 años se situó apenas en el 1,4% en 2018, guarismo muy por debajo de la media general de toda la población que se ubica cercana al 9%.*

*El criterio establecido en la norma constitucional que prevé aumentos de las jubilaciones en función de las variaciones del Índice Medio de Salarios Nominales elaborado por el INE constituye un mecanismo que garantiza mantener los actuales niveles de suficiencia de las prestaciones, relativas al ingreso de los trabajadores activos. El nivel de suficiencia absoluta dependerá entonces de lo que ocurra con la trayectoria de los salarios reales de los trabajadores. Si bien el mantenimiento de la trayectoria ascendente de los salarios reales observada durante los últimos años depende del crecimiento de la economía y de la capacidad de mantener elevados niveles de empleo, el esquema de ajuste de las pasividades realiza una contribución importante para evitar retrocesos en la suficiencia de las prestaciones.*

*Las objeciones que algunos analistas formulan por el carácter, eminentemente, procíclico del mecanismo de ajuste de las pasividades vigente deberían, por ende, manejarse con cautela si se adopta una perspectiva de largo plazo. La mayoría de las*

*alternativas que se proponen no necesariamente son preferibles desde la perspectiva de la suficiencia y, algunas de ellas, podrían generar riesgos adicionales sobre la sustentabilidad financiera del bloque principal y de los diferentes subsistemas específicos. El criterio aplicado con anterioridad a la reforma constitucional, que dejaba en manos del Poder Ejecutivo la fijación de los incrementos de las pasividad, representaba una amenaza real sobre la suficiencia de las prestaciones pasivas y era utilizado por las autoridades como un instrumento para reducir el gasto público en momentos de ajuste de las finanzas del Estado. Por su parte, la sustitución del mecanismo actual basado en la evolución de los salarios por un esquema ajuste en función de la inflación tiene la virtud de proteger los niveles de suficiencia (en términos de poder de compra), pero en contextos recesivos y con altos niveles de desempleo podría provocar un aumento del monto total de las prestaciones por encima de la trayectoria de los ingresos del sistema, lo que podría amenazar la sustentabilidad financiera de los diferentes subsistemas (p. 20-21)."<sup>1</sup>*

Como se puede apreciar las prestaciones parecen ser razonables, al menos esto es así en el informe del Banco Mundial, pero los ingresos que las financian no son suficientes (esto es cierto).

Más allá de las particularidades del Uruguay los sistemas de seguridad social en América Latina presentan problemas similares, determinados en buena medida por la falta de aportes a la seguridad social debido a los muy importantes porcentajes de informalidad.

Hay también otro factor que a nuestro entender pesa decididamente en la insuficiencia de los aportes a la seguridad social y que muchas veces, a pesar de ser pensado por todos, se soslaya. Normalmente en países con bajos salarios cualquier

<sup>1</sup> BANCO MUNDIAL. América Latina y el Caribe, "Suficiencia y tasas de reemplazo en el sistema de pensiones de Uruguay", en *Apuntes sobre el sistema previsional del Uruguay*, 2, Washington D.C., World Bank Group, 2020, 20-21

descuento que se efectúe en los mismos no es bien recibido por quienes los padecen. En el caso de los aportes a la seguridad social significa ganar menos hoy para recibir, eventualmente, una prestación de seguridad social en el futuro. Por eso, muchas veces, las personas son proclives a realizar los menos aportes posibles. Por su parte para los empleadores los aportes propios que realizan por tener empleados son vistos generalmente, más que como una contribución de seguridad social, como un impuesto por lo que generalmente buscarán la forma de aminorar lo que consideran un mero costo tributario, sin perjuicio del eventual traslado del tributo.

Esta reticencia a realizar aportes por unos y otros lo es respecto de los aportes obligatorios. Por lo tanto los ahorros o aportes voluntarios son absolutamente mínimos, y por ejemplo, en el caso de Uruguay han fracasado rotundamente.

Los cambios propuestos en el Proyecto, parten de la base de no aumentar en su porcentaje o alícuota a las contribuciones especiales de seguridad social yendo por otro camino y realizando el ajuste a través, de por lo menos, tres mecanismos. De dos mecanismos no nos ocuparemos: la modificación de la tasa de reemplazo (es decir el porcentaje del sueldo jubilatorio respecto del salario anterior a la jubilación) y el aumento de la edad de retiro.

Pondremos énfasis en lo que se denomina pilar III que es un sistema de ahorro voluntario que se manifiesta en diversas modalidades.

Dentro de estas modalidades trataremos especialmente el ahorro por consumo a través del IVA sin perjuicio de hacer también mención a beneficios que se pueden otorgar en los impuestos a la renta de empleadores y empleados, y en la utilización de convenios colectivos que permitan asignar cantidades al ahorro del trabajador.

Queremos indicar que las modificaciones que se pretenden introducir en el sistema de seguridad social vigente lo son en un sistema que podemos denominar “contributivo” lo que significa que en nuestro país se ha optado por un sistema de este tipo en lugar de otros

posibles, y esta parece ser la tónica en la mayoría de los países latinoamericanos. Este sistema contributivo tiende por definición a la búsqueda de un equilibrio entre los ingresos/aportes y las prestaciones. No debe existir déficit.

Respecto de los sistemas denominados “contributivos” dice Andrés Blanco: *“La mayoría de los sistemas de seguridad social vigentes en el mundo, inclusive Uruguay, tienen, desde el punto de vista de las finanzas públicas, una estructura semejante: de un lado, un conjunto de transferencias en dinero, y del otro un conjunto correlativo de tributos, algunos que nominalmente recaen sobre los trabajadores y los patronos (que en Uruguay llamamos “Contribuciones Especiales de Seguridad Social”), y otros que son impuestos generales, a veces con una “afectación” específica del parte de su recaudación. En el caso de Uruguay, entre estos últimos se cuenta la afectación preceptiva al Banco de Previsión Social (BPS) de una porción de la recaudación del Impuesto al Valor Agregado (IVA), además de las “transferencias” del Presupuesto Nacional hacia dicho organismo que, nominalmente, provienen de la recaudación tributaria general.*

*Esta estructura suele ser llamada contributiva, bajo el supuesto de que conforma una suerte de sistema circular: los beneficiarios de las transferencias, y los patronos, que de alguna forma reciben un beneficio indirecto de las transferencias (Valdés Costa 1996, 217-220), serían, en esta concepción, los que a la vez soportan el “costo” de esos beneficios, a través del pago de tributos cuya recaudación se destina a pagar dichos beneficios (Stiglitz 2003, 389; García Repetto 2011, 9). También es usual en la literatura en idioma inglés llamar a este sistema PAYG (acrónimo de pay as you go, algo así como “pagar sobre la marcha”), dado que -se cree- los destinatarios de las transferencias del sistema van pagando mientras se genera el beneficio (Modigliani et al. 1999, 12-19). De aquí en más me referiré a este modelo como “sistema contributivo” (p. 3).*

Además, plantea que “La idea de que el gasto en Seguridad Social no debe exceder (al menos no demasiado) los ingresos contributivos presupone la adhesión a una concepción de las finanzas públicas en la cual el nivel del gasto público en general depende del nivel de ingresos públicos, a lo que es lo mismo, que el Estado puede gastar sólo lo que recauda, y si el saldo de esta relación es negativo (es decir, si se produce un déficit fiscal), el mismo debe cubrirse con endeudamiento. Esto es lo que se suele llamar regla o principio de la “restricción presupuestal” (Stiglitz 2003, 78-80), que forma parte de un paradigma más vasto que es la teoría económica neoclásica. Si el gasto público funciona de esa forma, si es cierto que el Estado sólo puede gastar el dinero que detrae de la economía privada, tiene sentido hablar de un sistema de “financiación de la seguridad social”, y además tiene sentido exigir los ingresos públicos no sean inferiores a los egresos (p. 7).”<sup>2</sup>

En el presente trabajo no realizaremos ni una exposición, ni plantearémos una discusión, respecto de cuál sistema puede ser desde el punto de vista de una decisión política el más conveniente (desde las más diversas perspectivas) para financiar la seguridad social. Cada escuela de pensamiento de economía de acuerdo a sus paradigmas aportará sus soluciones.

Partimos de la base que en nuestro país el sistema es “contributivo”, y por lo tanto nuestro análisis se realizará dentro de ese sistema considerando los pros y los contras que tiene agregar al IVA como una forma de ahorro voluntario para financiar la seguridad social.

## II. Proyecto de ley de Seguridad Social

Corresponde ahora, antes de ingresar al objeto específico del presente trabajo, realizar un breve resumen del Proyecto de ley de

reforma del sistema previsional para que se tenga en cuenta cómo funcionará el mismo en caso de ser aprobado.

El pasado 21 de octubre de 2022 el Poder Ejecutivo presentó ante el Poder Legislativo el Proyecto de ley, consensado con la coalición de gobierno, para reformar el sistema previsional, que le será aplicable a todos aquellos nacidos en 1973 o con posterioridad y que no configuren causal jubilatoria al 31 de diciembre de 2032.

A aquellos no incluidos en el Proyecto de ley se les respetan sus derechos adquiridos para obtener una prestación previsional de conformidad con el régimen mixto actual.

Los pilares que integran la reforma:

### **Primer Pilar: Régimen de jubilación por solidaridad intergeneracional**

La reforma mantiene la jubilación por solidaridad intergeneracional a cargo del Banco de Previsión Social, el Servicio de Retiros y Pensiones de las Fuerzas Armadas, la Dirección Nacional de asistencia y Seguridad Social Policial, la Caja de Jubilaciones y Pensiones Bancarias, la Caja Notarial de Seguridad Social y la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarias.

Para quien configure causal jubilatoria a partir del 1° de enero de 2033, y hasta el año 2043, en el cálculo de su jubilación se le aplicará una regla de proporcionalidad que converge los regímenes jubilatorios anteriores y el propuesto en la reforma.

Para el que configure causal jubilatoria a partir del año 2043, o para los que ingresen al mercado de trabajo luego de la vigencia de la reforma (lo que sucederá de aprobarse el Proyecto en el año 2023 o el 2024), se les aplicará en su totalidad el nuevo Sistema Previsional Común.

El nuevo régimen de jubilación normal prevé los siguientes nuevos requisitos de edad y años de servicios computados para configurar la causal.

a) Las personas con 30 o más años de servicios computados, al alcanzar la edad

<sup>2</sup> BLANCO, Andrés, "Tributos y seguridad social. Primeros apuntes para caracterizar al sistema actual", en *Revista de la Facultad de Derecho*, 52, Montevideo, UdelaR, 2021, 3-7

normal que se indica a continuación, según el año de nacimiento:

Año de nacimiento	Edad jubilatoria normal
1973	63
1974	64
1975	65

b) Las personas comprendidas en el literal anterior que no alcancen 30 años de servicios, conforme los siguientes requisitos mínimos:

Edad	Tiempo mínimo de servicios computables
66	27
67	24
68	21
69	18
70	15

c) Las personas nacidas en 1975 o con posterioridad, conforme los siguientes requisitos mínimos:

Edad	Tiempo mínimo de servicios computables
65	30
66	27
67	24
68	21
69	18
70	15

Los nuevos requisitos para acceder a la jubilación son sin perjuicio de los servicios calificados como bonificados, además de la existencia de regímenes especiales para aquellos que tengan extensa carrera laboral o se desempeñen en puestos de trabajo particularmente exigentes.

#### **Modificación de la tasa de reemplazo**

Asimismo, el monto de la prestación por jubilación normal pasará a calcularse de regla

teniendo en cuenta el promedio mensual de las asignaciones computables actualizadas de los 25 años de mayores asignaciones computables (sueldo básico jubilatorio), al que se aplicará una tasa de adquisición de derechos, que para la edad normal de retiro será de 1,5% por cada año computado, y a partir de esa tasa por cada edad al cese se aplicará la siguiente escala:

Edad al cese	Tasa de adquisición de derechos por año computado
60	1,20%
61	1,26%
62	1,31%
63	1,37%
64	1,43%
65	1,50%
66	1,57%
67	1,66%
68	1,75%
69	1,85%
70	1,96%

#### **Segundo Pilar: Régimen de jubilación por ahorro individual obligatorio**

El régimen de jubilación por ahorro individual obligatorio pasará a comprender a todos aquellos alcanzados por el nuevo Sistema Previsional Común, es decir a aquellos afiliados al Banco de Previsión Social, al Servicio de Retiros y Pensiones de las Fuerzas Armadas, a la Dirección Nacional de asistencia y Seguridad Social Policial, a la Caja de Jubilaciones y Pensiones Bancarias, a la Caja Notarial de Seguridad Social y a la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarias.

A los efectos de financiar el ahorro individual obligatorio no se aumentan los aportes personales, sino que se destinará el 5% de la materia gravada correspondiente hasta la suma de \$ 107.589 (el restante 10% seguirá financiando el primer pilar) y el 15% de la suma superior indicada hasta \$ 215.179.

### **Tercer Pilar: Regímenes voluntarios y complementarios**

Es este pilar el que nos ocupa en el presente trabajo.

Se prevén diversos planes diseñados con el principal objetivo de incrementar los beneficios previsionales de los regímenes obligatorios (primer y segundo pilar), bajo modalidades de ahorro voluntario, ahorro por consumo o formas de seguro.

Por ejemplo, se prevé la posibilidad de realizar aportes previsionales acordados o conjuntos, siempre que se acuerde en un convenio colectivo acordado en negociación bipartita entre una empresa o grupo de empresas y las organizaciones representativas de los trabajadores.

### **Pilar Cero: Niveles mínimos de protección**

Por otra parte, el nuevo régimen busca asegurar niveles mínimos de protección tanto para aquellos que no tengan contribuciones para acceder a una prestación previsional por invalidez o vejez, así como un suplemento solidario para aquellos que habiendo obtenido una prestación previsional no alcancen un mínimo de ingresos.

### **Compatibilidad entre jubilación y actividad remunerada**

Finalmente, se prevé un nuevo sistema de compatibilidad entre la actividad económica a tiempo completo o parcial y el goce de prestaciones jubilatorias, que deroga el actual régimen de la Ley N° 19.160.

### **III. El ahorro voluntario. Formas de propiciarlo**

El Proyecto de ley busca aumentar o en su caso crear incentivos al ahorro voluntario. Es

premisa básica que la persona pueda gozar de este sistema aún sin estar en el ámbito del ahorro obligatorio y más aún con o sin vinculación con el mercado formal del trabajo. Es decir en el ahorro voluntario se busca desacoplar la aportación a la seguridad social del ahorro obligatorio y del mercado formal del trabajo. Estos sistemas de ahorro voluntario están previstos en el título VI del Proyecto de ley art. 6 y siguientes, y luego daremos breve cuenta de ello.

No nos detendremos mayormente en el ahorro voluntario individual que ya existe actualmente y al cual se le agregan algunos aspectos para hacerlo más atractivo. Se prevé la posibilidad de realizar aportes voluntarios en la cuenta de ahorro voluntario por medio de débitos automáticos en empresas de intermediación financiera o a través de instrumentos de dinero electrónico.

Asimismo y como veremos más adelante se prevén para este sistema, y en general para el ahorro voluntario beneficios tributarios en la imposición a la renta tanto del empleado (o trabajador independiente) como del empleador.

Otro aspecto interesante que con carácter general se puede destacar es que se prevé que cuando los empleadores realicen aportes voluntarios a la cuenta de ahorro voluntario del empleado, los mismos no tendrán incidencia en los rubros laborales y lo mismo se prevé para los seguros de retiro o rentas temporales o vitalicias que contraten los empleadores respecto de sus dependientes.

Por otra parte, el Proyecto busca fomentar, pero también controlar, a sociedades administradoras de fondos complementarios de seguridad social, sociedades éstas que ya existen en nuestro derecho.

Más relevante e innovadora es la previsión de aportes previsionales acordados o conjuntos (arts. 142 y siguientes del Proyecto).

El Proyecto crea una nueva fuente de financiación de la cuenta de ahorro voluntario y complementario, consistente en los aportes acordados que se incluyan en convenios colectivos. Estos convenios son celebrados por

una organización representativa de trabajadores (sindicato), y una empresa o grupo de empresas. Se repite la legitimación establecida en la ley de negociación colectiva (18.566), excepto por la no inclusión entre los sujetos legitimados de las organizaciones representativas de empleadores o cámaras empresariales.

Es una modalidad nueva, no prevista en la Ley 16.713 (la ley madre de seguridad social que se modifica sustancialmente), en la cual únicamente se prevén los depósitos voluntarios y los convenidos entre el empleador y el empleado individual. Más allá de eso, en algunos sectores las organizaciones representativas de empleadores y de trabajadores han negociado y acordado prestaciones de seguridad social, como ser en la construcción, metalúrgica, gráfica y servicio doméstico. Por eso es esperable que, en sectores con negociación profusa y experiencia en seguridad social, se puedan celebrar este tipo de convenios.

El destino de los aportes son las cuentas individuales de los trabajadores comprendidos. Las aportaciones pueden hacerse en forma conjunta (trabajadores y empleadores) o solo empleadores. Los trabajadores que no deseen participar pueden excluirse comunicándose al empleador en determinado plazo, y en ese caso cesa también la obligación de aportar del empleador.

También se busca regular un tipo de entidad jurídica que coadyuve con la seguridad social estatal. Son las sociedades administradoras de fondos complementarios de Previsión Social.

Se realizan modificaciones a este instituto ya existente, previsto en el Decreto Ley 15.611. Existen varios de estos fondos, que tienen como objeto servir prestaciones complementarias a las pasividades de los afiliados. Según el informe diagnóstico de la Comisión de Expertos, a 2019 existían 12 fondos con algo más de 11.200 cotizantes. Como se puede apreciar el número es insignificante.

Pueden agrupar a afiliados de una misma empresa, gremio o rama de actividad, o a personas sin una vinculación necesaria entre ellas. La normativa prevé entre otros aspectos, que se constituyen como asociaciones civiles, que se requiere un informe de viabilidad financiera y que la financiación se realiza por aporte únicamente personal, o personal y patronal. Los aportes que realizan los empleados son deducciones admitidas a efectos del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas.

Se entendió que los mismos no poseen actualmente un marco regulatorio adecuado, entre otros aspectos, al no exigirse un mínimo de capitalización, lo que ha conducido a la disolución de varios de ellos. A su vez, su administración se realiza sin existir un patrimonio separado y sin que exista un contralor de las inversiones habilitadas.

El Proyecto prevé que estas sociedades deberán ser administradas bajo modalidad de fideicomiso, siendo el fondo un patrimonio independiente y distinto del patrimonio de la Sociedad (Fideicomiso de administración). Asimismo, que se requiera por parte de la Agencia Reguladora un estudio técnico sobre la factibilidad actuarial del régimen. También se habilita una nueva retención a los salarios, inexistente hasta el momento, consistente en el importe de las cuotas sociales, de servicio o de intereses de préstamo que tengan los afiliados con estas Sociedades.

#### **IV. Beneficios tributarios en la imposición a la renta previstos para el ahorro voluntario individual y para los aportes previsionales acordados o conjuntos**

Como hemos visto se busca fomentar el ahorro voluntario como forma de financiamiento de la seguridad social. Para ello una de las medidas que se pretende adoptar es permitir la deducción de este tipo de aportes en la liquidación del impuesto a la renta de las personas físicas y en el impuesto a la renta empresarial. A pesar de que en este trabajo nos interesan las consideraciones generales sobre los mecanismos propuestos,

indicamos que los artículos del Proyecto son el 187 y siguientes.

El Proyecto de ley agregó expresamente que son deducibles para la liquidación del Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas (art. 38 del Título 7) los aportes jubilatorios destinados:

a) a las cuentas de ahorro individual obligatorio;

b) al ahorro voluntario y complementario administrados por la AFAP con tope: i) en el caso de los trabajadores dependientes: 50% de los aportes jubilatorios personales obligatorios, ii) en el caso de trabajadores no dependientes o de personas sin actividad laboral: 15.000 UI (actualmente \$ 84.092).

Se incluye en el concepto de incrementos patrimoniales del IRFP (art. 17 del Título 7) a las partidas que integran el haber sucesorio en caso de fallecimiento del titular provenientes de las cuentas de ahorro individual obligatorio, voluntario y complementario correspondientes al régimen de seguridad social, y el equivalente al 9% del saldo acumulado en las referidas cuentas, recibidas opcionalmente por quienes continúen en actividad o difieran la solicitud de jubilación una vez configurada la causal en el régimen de jubilación por solidaridad intergeneracional.

Para la deducción por parte de los empleadores en el IRAE (que es el impuesto a la renta empresarial) (art. 22 del Título 4 del Texto Ordenado de 1996), además de mantener la deducción de los depósitos convenidos s/art. 49 de la Ley 16.713, se incorporan las siguientes deducciones:

a) lo que se abone por seguros de retiro o rentas temporales o vitalicias contratados por los empleadores en valor de sus dependientes;

b) los pagos destinados al ahorro voluntario y complementario administrados por las AFAP, con un tope:

i) en el caso de trabajadores dependientes, hasta el equivalente a los aportes jubilatorios personales obligatorios destinados al pilar de ahorro individual

obligatorio con un máximo equivalente a 15.000 UI;

ii) en el caso de trabajadores no dependientes o de personas sin actividad laboral, hasta 15.000 UI.

El Proyecto establece que los depósitos convenidos o aportes a las cuentas de ahorro voluntario y complementario que realicen los empleadores no constituyen materia gravada por aportes a la seguridad social.

También se prevé que no se computan para el Impuesto al Patrimonio (art. 14 del Título 14 del Texto Ordenado de 1996):

a) Los fondos acumulados en las cuentas de ahorro individual obligatorio, y las cuentas de ahorro voluntario y complementario administrado por las AFAP;

b) Seguros de y las rentas temporales o vitalicias que contraten los empleadores a favor de los dependientes.

#### **V. Disposiciones en el Proyecto que buscan propiciar el ahorro voluntario**

Los aportes que se realicen en el marco del ahorro voluntario, en todas sus modalidades, tiene como destino cuentas separadas de las del ahorro obligatorio.

Siguiendo con la separación de las cuentas de ahorro voluntario respecto de las cuentas de ahorro obligatorio, el conjunto de las cuentas de ahorro voluntario conforman un fondo de seguridad social que es el Fondo Voluntario. Es decir, un fondo previsional separado del obligatorio.

Este fondo es propiedad de los partícipes y es administrado (en el Proyecto propuesto) por administradoras de fondos de ahorro previsional.

Las prestaciones que estas entidades otorgarán con el fondo y sus acrecidas pueden complementar las que surjan del ahorro obligatorio, financiar retiros parciales e incluso la posibilidad de retiro del capital y su ganancia a partir de los 65 años.

También se prevé la posibilidad de un acceso anticipado al ahorro por enfermedad, incapacidad, desempleo de larga duración no

cubierto por otro beneficio o el lanzamiento de la finca.

## **VI. Plan de ahorro de consumo. Utilización del IVA por parte del consumidor como forma de ahorro individual**

### **I.A. La regresividad del IVA**

Una de las principales críticas que se pueden hacer al ahorro por consumo, consistente en destinar parte del IVA al ahorro individual, es que el sistema, si no se adoptan salvaguardas, puede mantener o aumentar la regresividad del impuesto. Con carácter general el Impuesto al Valor Agregado ha sido considerado de carácter regresivo y se han buscado e implementado en distintos países, mecanismos de personalización que permitan mitigar los efectos del carácter regresivo del impuesto.

Normalmente el Impuesto al Valor Agregado en su versión más conocida, es un impuesto que grava el valor agregado en cada etapa, que su forma de cálculo es deducción sobre base financiera de impuesto contra impuesto, que tiene normalmente una tasa reducida y una tasa básica, y en el que generalmente se pretende “a través de exoneraciones o de tasas reducidas” disminuir la regresividad implícita del impuesto.

No necesita ser demostrado que las personas de menores ingresos deben destinar un porcentaje mayor de los mismos a adquirir bienes gravados por IVA. El sistema usual para mitigar la regresividad del IVA, denominado normalmente como “universal”, ha transitado por el camino de excluir bienes y servicios del impuesto, generalmente de primera necesidad o poniendo a estos bienes una tasa baja o bien directamente exonerándolos. Obviamente los efectos económicos de la exoneración en el Impuesto al Valor Agregado, aún en la última etapa exceden el objeto de este trabajo. Estas exoneraciones o reducciones de tasa se dan en los bienes de más alto consumo y son generalmente vinculados a la alimentación y la salud.

Como hemos visto, últimamente se ha entendido que estas fórmulas no son del todo efectivas para combatir la regresividad del impuesto. La realidad de las cosas nos dice que las personas de menores ingresos son las que utilizan una parte mayor de los mismos para consumir bienes gravados con IVA. Sin embargo, en términos generales o absolutos, los que más se beneficiarían de medidas impositivas de desgravación del IVA o de reducción del mismo son aquellos que más consumen. Es decir, los que tienen ingresos más altos aún cuando una parte de dichos ingresos estén destinados a bienes no alcanzados por el Impuesto al Valor Agregado.

También debe tenerse en cuenta que muchas veces, como ha sucedido en nuestro país medidas tendientes a aminorar el IVA de los consumidores finales terminan beneficiando por las reglas de formación del precio, en base a la oferta y a la demanda, a los comercios que terminan tomando para sí la reducción impositiva y manteniendo el precio al consumidor. Esto ha sucedido recientemente en nuestro país en intentos de rebajar el IVA a bienes de primera necesidad.

Para verdaderamente tratar de mitigar la regresividad al impuesto se ha avanzado, en lo que refiere al impuesto en general, con el denominado “IVA personalizado”. El IVA personalizado normalmente está dotado de tres características principales. En primer lugar, se tiende a eliminar la diferencia de tasas en el IVA yéndose a una tasa única. Luego se pretende poner el Impuesto al Valor Agregado sobre la más amplia base imponible eliminando generalmente las exoneraciones tributarias. Por último, normalmente en esta propuesta se divide a la población en distintos deciles y se trata de beneficiar a los deciles más bajos hasta llegar a lo que se denomina “decil de corte” y a partir de allí ya no existe beneficio tributario.

### **VI.B. El IVA personalizado.**

Como sostienen Alberto Barreix, Martín Bés y Jerónimo Roca:

*“El punto de partida de nuestra propuesta para resolver la trinidad imposible de los impuestos al consumo es generalizar la base imponible. La ampliación de la base imponible elimina las exenciones de bienes y servicios que frecuentemente se introducen en la legislación impositiva a efectos de favorecer a los individuos de menores ingresos y que acaban, como vimos favoreciendo en términos relativos a los deciles superiores de la población. Únicamente se mantienen las exenciones que tengan sentido desde el punto de vista de la administración del impuesto y en algunos casos para asegurar la consistencia en el tratamiento tributario de conceptos similares...”*

*El segundo elemento de la propuesta consiste en uniformizar la tasa impositiva. Esta tasa presenta bastante variabilidad de los países donde se aplica el impuesto, desde un mínimo de 5 por 100 en Canadá a las tasas superiores al 20 por 100 en Argentina, Brasil y Uruguay y en algunos países europeos. El tercer elemento de la propuesta de personalización del IVA es la implementación del alivio del impuesto a aquellos individuos que pertenezcan a los deciles más bajos de la población. Esto requiere determinar el monto del alivio al ser otorgado e identificar a los individuos que se beneficiarán de este alivio (p. 19-20).<sup>3</sup>*

Debe destacarse que el IVA personalizado va de la mano de la posibilidad del conocimiento cierto y directo del consumidor y esto se ha logrado principalmente a través de la utilización de medios de pago electrónicos que permiten perfectamente individualizar por lo menos con nombre y documento a los consumidores que se verán beneficiados de este sistema que busca evitar, o al menos reducir, la regresividad al impuesto.

Vinculado a lo que venimos de exponer y respecto del tema que nos ocupa, es evidente que todas aquellas personas que consumen

más cantidad de bienes y servicios gravados con IVA estarán ahorrando cantidades mayores dentro del sistema de seguridad social.

Para quienes la regresividad del IVA debe mitigarse ello puede subsanarse a través de un sistema de subsidio estatal. Por ejemplo, dividiendo la población en quintiles o deciles y estableciendo que el ahorro por consumo en los quintiles o deciles de menor capacidad económica se multiplica por un determinado factor.

Esto es entonces una suerte de personalización del ahorro tomando en cuenta la situación del consumidor menos pudiente.

## **VII. IVA y ahorro por consumo.**

### **VII. A. Bases.**

El ahorro de consumo se convertirá, de aprobarse el Proyecto, en una fuente adicional al ahorro obligatorio. Esta forma de dirigir lo recaudado por IVA a una cuenta de ahorro voluntario es una medida que se viene adoptando, o se pretende adoptar en diversos países.

El mecanismo es novedoso y se caracteriza por una gran sencillez permitida por la utilización de medios de pago electrónico y transacciones en línea.

El precepto fundamental es que se ahorra al incurrir en compras de bienes o servicios que están gravados por el IVA. En ese momento el consumidor final opta por destinar una parte del impuesto al ahorro previsional. En realidad, es como si se le devolviera el monto impositivo pero con la única finalidad de que la persona lo destine al ahorro voluntario.

En los países en que este impuesto está vigente es generalmente, junto con los impuestos a la renta, el principal ingreso que se vierte a rentas generales.

Generalmente el IVA tiene una muy amplia base y los consumos gravados por IVA son un porcentaje muy alto del PBI. Por lo tanto, resulta sencillo concluir que si muchos consumidores destinan algún porcentaje del IVA que pagan al ahorro voluntario, este

---

<sup>3</sup> BARREIX, Alberto, BÉS, Martín y ROCA, Jerónimo, "El IVA personalizado aumentando la recaudación y compensando a los más pobres", en *Documentos*, 8, España, Instituto de Estudios Fiscales, 2011, 19-20

puede constituir una fuente adicional de financiamiento de la seguridad social.

Las bases de un sistema de este tipo en un impuesto general al consumo como es el IVA se basan en que cada venta gravada generará un ahorro para el consumidor.

Y esto es importante ya sea que éste integre o no el sistema de seguridad social y ya sea que esté militando o no en el empleo formal.

Obviamente esto último parece contradecir las aspiraciones a la formalización de una economía que es base de las contribuciones especiales de la seguridad social ya que permite que quienes no la integren igual aporten y obtengan prestaciones en el futuro. Pero también es cierto que los planes de formalización de la economía, más allá de sus dudosos resultados, son de largo plazo y esta mecánica de dirigir el IVA al ahorro tendría efecto inmediato.

Si al costo fiscal del Estado de renunciar al porcentaje del IVA que fija el sistema se le adiciona el multiplicar el ahorro por determinado factor, según el quintil o decil del que se trate, este puede ser un aliciente para participar del sistema.

Es decir que en este caso existiría un aporte estatal que puede ser muy importante y que favorecería a los sectores de menores ingresos. Obviamente ese aporte estatal se genera a partir de tributos y deberá analizarse quiénes son los que principalmente los pagan para poder decir si en realidad termina existiendo una verdadera transferencia de recursos de un sector a otro.

#### **VII.B. El consentimiento del consumidor**

Un tema complejo es, como en toda actividad caracterizada por la masividad de los destinatarios, cómo obtener su consentimiento. En el ámbito de ciertos productos y servicios masivos y productos financieros se ha criticado a los proveedores por suministrar productos o servicios no requeridos y que se presumen aceptados si el consumidor no los rechaza expresamente. Obviamente en carteras de consumidores de cientos de miles o millones de usuarios es muy difícil, sino imposible, obtener el

consentimiento expreso por escrito. Por eso y para que los servicios no queden cristalizados en los pactados inicialmente se acude a formas de consentimiento tácito que obviamente no se conforma por el solo silencio sino que se requieren además otras formas positivas de confirmación.

Con respecto al tema que estamos analizando este aspecto cobra relevancia ya que parece imposible obtener el consentimiento expreso de los destinatarios de la propuesta de destinar un porcentaje del IVA que pagan al ahorro voluntario. Por lo tanto, si bien existen aspectos susceptibles de ser criticados, una de las formas en que el sistema puede funcionar y alcanzar un alto número de adeptos, es a través del consentimiento tácito. Esto requerirá que se informe con profundidad y a lo largo del tiempo, en qué consiste el sistema y la posibilidad de salirse del mismo. Informar claramente que al mismo se ingresa por defecto, que la utilización sistemática del mismo demuestra conformidad y que además llegarán al consumidor estados de cuenta del ahorro previsional donde constarán los ingresos por ahorro voluntario mediante la destinación de un porcentaje del IVA. Si bien resulta obvio en este sistema de obtención del consentimiento, es fundamental que exista información de calidad para que el consumidor adopte la decisión de participar del ahorro voluntario destinando algún porcentaje del IVA al mismo o bien ahorrarlo al momento del pago. Si en cambio no existe la opción entre la rebaja inmediata mediante un beneficio presente, siempre será más beneficioso para el ciudadano que se le reduzca una parte del IVA y dicho porcentaje se destine a la seguridad social.

#### **VII.C. Derecho comparado en formación**

Las presentes referencias a intentos de implementar sistemas de ahorro obligatorio utilizando el IVA son extraídas básicamente del boletín Nº 56 de agosto del 2021 de la Federación Internacional de Administradoras de Fondos de Pensiones (págs. 5 y 9).

### **VII.C.1. Chile**

En el año 2020 hizo pública su propuesta para seguir este modelo en el caso de Chile. De acuerdo a ella, el ahorro a través del consumo se llevaría a cabo creando una nueva categoría de ahorro-recaudación, equivalente a un punto porcentual del Impuesto al Valor Agregado (IVA), denominado “Valor Previsional Agregado” (VPA). Por lo tanto, en los productos finales existirán al menos dos valores que las empresas deberán pagar al Estado: el IVA y el VP (1%).

Así, al momento en que la persona realice una compra, no solo costeará el IVA, sino también el VPA. El VPA será pagado por las empresas mensualmente al organismo encargado de recaudar, distribuir, gestionar las inversiones y contabilizar el Tesoro Público (Tesorería General de la República (TGR), indicando a su vez la identidad y el monto pagado por el consumidor. La TGR deberá consolidar y transferir los montos recaudados bajo la nómina VPA a las administradoras de fondos de pensiones, con los respectivos Rol Único Tributario (RUT) para que éstas depositen el total en la cuenta de ahorro para la vez del afiliado. Por lo tanto, cada mes, el equivalente a un punto porcentual del IVA será ahorrado en la cuenta previsional del consumidor.

Uno de los argumentos de quienes están en contra de una propuesta como esta es que puede ser regresiva, por cuanto quienes más consumen (los trabajadores de mayores ingresos) podrían obtener más beneficios vía consumo que quienes consumen menos (los trabajadores de menores ingresos). Así, establece que el Estado bonificará relativamente más la cotización vía consumo de aquellos trabajadores que están en los cuatro menores quintiles de ingreso. Para quienes pertenezcan al quintil uno de menores ingresos, su cotización por consumo (VPA) se multiplicará por 2,5; al quintil dos se le multiplicará el VPA por 2,0; al tercero por 1,75; y al cuarto por 1,5 lo que ocurrirá al momento en que el VPA sea traspasado de la TGR a la AFP. En el caso del quintil 5 de

mayores ingresos, el Estado no adicionará nada.

### **VII.C.2. Perú**

En este país existe un Proyecto de ley (presentado en 2019, y actualmente aún pendiente de trámite), que busca establecer un Sistema Previsional Complementario por Consumo. La iniciativa es similar a la propuesta de Horizontal en Chile, ya que establece que dos puntos porcentuales de la tasa del Impuesto General de las Ventas (IGV) generados por los consumos de bienes y servicios finales se destine con fines pensionarios a:

(i) El fondo de pensión individual de cada afiliado, en su Cuenta Individual de Capitalización (CIC) de su AFP, para incrementar el monto de su pensión futura;

(ii) Una Cuenta Individual de Ahorro para Pensión (CIAP) para ciudadanos que no pertenezcan a ningún sistema pensionario, que se apertura a su solicitud en una entidad bancaria del país;

(iii) Una Cuenta Individual de Ahorro para Pensión (CIAP) de menores de edad, sobre la base del Documento Nacional de Identidad (DNI), que es abierta automáticamente por el Banco de la Nación. Los padres o el representante del menor de edad, puede solicitar el depósito en otra entidad del sistema bancario.

El Proyecto de ley, a su vez, establece que los ahorros con fines previsionales acumulados en las cuentas individuales establecidas en los incisos (ii) y (iii) son intangibles, y que al momento que el titular de la cuenta se afilie a una AFP, todos los ahorros son depositados en la CIC de su AFP.

### **VII.C.3. Otros países**

El boletín de la Federación Internacional de Administradoras de Fondos de Pensiones contiene otras referencias al derecho comparado. Allí se analizan los casos de China, México y España en donde existen incipientes formas del ahorro por consumo utilizando el Impuesto al Valor Agregado o en su caso cotizaciones a través del consumo

vinculado a políticas públicas como es el caso de China.

Por otra parte, existen otras formas de ahorro por consumo que exceden lo propuesto en este trabajo que es analizar lo referente al IVA, y que parten de la base de la utilización de tecnologías en base a la economía del comportamiento para determinar formas de ahorro.

#### **VIII. Breves consideraciones sobre los artículos del Proyecto referidos al ahorro por consumo**

Vistos los antecedentes del nacimiento de esta nueva utilización del IVA en la seguridad social, veamos ahora cómo se han concretado en el Proyecto. Si bien este trabajo no busca realizar un análisis exhaustivo del derecho positivo en ciernes, parece apropiado ver cómo el fenómeno se trasunta dentro del marco normativo propuesto.

Para eso pasaremos a realizar una breve reseña de las normas proyectadas, o al menos de las más importantes.

#### **Artículo 134. (Asignación de alícuota del Impuesto al Valor Agregado al Plan de Ahorro por Consumo).-**

*“Facultase al Poder Ejecutivo a asignar al plan de Ahorro por Consumo, en las condiciones previstas en este Capítulo, los dos puntos porcentuales de la tasa del Impuesto al Valor Agregado a que refiere el artículo 87 del Título 10 del Texto Ordenado 1996. Las contraprestaciones correspondientes a situaciones comprendidas en el Plan de Ahorro por Consumo, cuando el Poder Ejecutivo haga uso de la facultad otorgada en el inciso anterior, quedarán excluidas de la reducción de la alícuota lio del Impuesto al Valor Agregado prevista en el artículo 87 del Título 10 del Texto Ordenado 1996, en la redacción dada por el artículo 53 de la Ley N° 19.210, de 29 de abril de 2014.”*

Como se puede apreciar se posibilita un cambio de imputación en el resultado del IVA. Así se faculta al Poder Ejecutivo a asignar dos puntos porcentuales de la tasa del IVA al sistema de ahorro por consumo.

Quienes ingresen al sistema de ahorro por consumo, que como dijimos lo serán por defecto, no podrán acumular este ahorro con el beneficio que reduce en dos puntos la tasa del IVA aplicable a enajenaciones de bienes y prestaciones de servicios efectuadas a consumidores finales siempre que la contraprestación se efectúe mediante la utilización de tarjetas de débito, instrumentos de dinero electrónico u otros instrumentos análogos.

Es decir, la renuncia fiscal pasa de ser una renuncia general a convertirse en una renuncia que favorece directamente a quien opta por el ahorro. Pero mientras en un caso el comprador paga menos IVA, en el caso del ahorro por consumo pagará como si no existiera beneficio, pero los porcentajes correspondientes irán a su cuenta de ahorro individual.

#### **Artículo 135. (Situaciones no comprendidas).-**

*“Las contraprestaciones referidas en el artículo precedente no incluirán las efectuadas por personas jubiladas o mayores de la edad que se determine por la reglamentación, atendiendo al objeto previsional de este ahorro. Facultase al Poder Ejecutivo a establecer que estas personas puedan optar por ser partícipes del plan, para sí o para un tercero. En los casos indicados será de aplicación lo dispuesto en el artículo 87 del Título 10 del Texto Ordenado 1996 en la redacción dada por el artículo 53 de la Ley N° 19.210, de 29 de abril de 2014, sin perjuicio de otras deducciones que correspondieren. Lo dispuesto en este artículo aplicará exclusivamente a las personas físicas con residencia fiscal en la República (artículo 60 del Título 7 del Texto Ordenado 1996).”*

Este Proyecto de artículo no nos merece comentarios a los efectos del presente trabajo.

#### **Artículo 136. (Modificación artículo 1° de la Ley N° 17.934 de 26 de diciembre de 2005).-**

*“Facultase al Poder Ejecutivo a asignar al Plan de Ahorro por Consumo la totalidad o parte de los nueve puntos porcentuales a que*

refiere el artículo 1o de la Ley N° 17.934, de 26 de diciembre de 2005. La reglamentación del Plan de Ahorro por Consumo podrá disponer las modalidades de facturación y liquidación del tributo, así como la información que deberán recibir los consumidores y demás aspectos necesarios para la instrumentación, atendiendo al objetivo previsional.”

En este caso se busca una asignación adicional asignando al ahorro por consumo la totalidad o parte de los nueve puntos porcentuales de la tasa del IVA aplicables a cierto tipo de operaciones siempre que las mismas sean abonadas mediante la utilización de tarjetas de crédito, tarjetas de débito u otros instrumentos análogos. Estos servicios son los gastronómicos, de catering, para eventos, arrendamiento de vehículos sin chofer y mediación en arrendamiento de inmuebles con destino turísticos.

Aquí, a diferencia del proyectado artículo 134, no se prevé la opción entre el beneficio y el ahorro por lo que podrían sumarse.

**Artículo 137. (Administración del Plan de Ahorro por Consumo).-**

“La incorporación al Plan de Ahorro por Consumo de los titulares de tarjetas de débito, instrumentos de dinero electrónico u otros instrumentos análogos, será por defecto, sin perjuicio de lo cual podrán optar por no incorporarse y mantener la reducción en vigor a la fecha de vigencia de la presente ley.”

Como se puede apreciar la incorporación al ahorro por consumo se realiza por defecto y para no incorporarse deberá expresarse, no está dicho cómo, la decisión en tal sentido. Creemos que no alcanza con prever una incorporación por defecto sino que es necesario el consentimiento tácito tal como éste es entendido en el ámbito del derecho privado. Nos remitimos íntegramente a lo afirmado en VII.B.

**Artículo 138. (Administración del Plan de Ahorro por Consumo).-**

“Las entidades responsables de la emisión de los medios de pago comprendidos en el presente Capítulo transferirán al Banco de

Previsión Social los importes que correspondan a los recursos asignados a este plan, con la respectiva identificación de sus beneficiarios en forma mensual y sin costo. El Banco de Previsión Social distribuirá los importes referidos a las entidades administradoras de las cuentas de ahorro voluntario y complementario de los beneficiarios correspondientes. Las entidades administradoras estarán integradas en los sistemas de pago automatizados o cámaras compensadoras, en la forma y condiciones que determine la reglamentación.”

Se mantiene para este tipo de ahorro la gratuidad de la intervención del Banco de Previsión Social, la que ya estaba prevista con carácter general en el Sistema de Seguridad Social.

**Artículo 139. (Administración por defecto del Plan de Ahorro por Consumo).-**

“En los casos en que los beneficiarios no contaran con cuenta de ahorro voluntario y complementario, la administración de los fondos correspondientes se asignará a la Administradora de Fondos de Ahorro Previsional de la que fuera afiliado y, en forma subsidiaria, al Banco de Previsión Social, quien abrirá y mantendrá la cuenta correspondiente, rigiéndose por lo previsto por los artículos 9o, 10 y 11 de la Ley N° 19.590, de 28 de diciembre de 2017, en lo pertinente. El Poder Ejecutivo podrá determinar que la contratación del administrador fiduciario se haga por un procedimiento competitivo.”

Este artículo prevé que en todos los casos en que personas opten por el Plan de Ahorro por Consumo siempre tengan la posibilidad de que exista una cuenta donde se viertan los fondos ahorrados. Esta disposición se condice con la posibilidad de que quien ahorre voluntariamente bajo este sistema no esté incluido en el sistema del ahorro obligatorio.

**Artículo 140. (Ahorro por Consumo vía aplicaciones o medios similares).-**

La Agencia Reguladora fomentará, autorizará y regulará la operación de aplicaciones que asocien el consumo de las personas con el ahorro voluntario previsional.

### **IX. Previsiones no tributarias que buscan favorecer al Sistema de Ahorro Voluntario**

El Proyecto establece en sus artículos 146 y siguientes que existirán cuentas separadas de ahorro voluntario y también un fondo voluntario previsional separado del fondo obligatorio.

Se prevé expresamente que el saldo de la cuenta de ahorro voluntario es inembargable y que dicho saldo integra el acervo sucesorio del titular de la cuenta.

Por su parte el fondo voluntario previsional es propiedad de los partícipes y se regulan los ingresos del mismo así como las deducciones permitidas.

En los artículos 170 y siguientes se establecen distintas modalidades de las prestaciones que podrían resumirse de la siguiente manera. Una posibilidad es que las prestaciones de los regímenes voluntarios y complementarios se sumen a las prestaciones que surgen del régimen obligatorio integrándose los respectivos saldos. Otras posibilidades previstas son efectuar retiros parciales desde los 60 años y totales a partir de los 65 años.

También se prevé un acceso anticipado a este tipo de ahorro en caso de enfermedad, incapacidad, desempleo de larga duración no cubierto por otro beneficio y lanzamiento de la finca en que se habita.

### **X. Algunas conclusiones respecto del ahorro por consumo a través del IVA**

a) Como se puede apreciar el Proyecto busca estimular formas de ahorro voluntario para fortalecer el financiamiento del sistema de seguridad social. Ello lo realiza principalmente a través de beneficios tributarios en sede de los impuestos a la renta personal y empresarial y también, como novedad más importante, con el sistema de ahorro voluntario en el caso de los consumos gravados por IVA. En el caso de los impuestos a la renta los métodos utilizados son los más usuales, es decir la posibilidad de deducciones

en los importes destinados al ahorro por parte del empleado y también los que como “beneficio” son aportados por el empleador ya sean en acuerdos individuales o convenios colectivos con sus empleados.

Las medidas de promoción son principalmente tributarias y como vimos pasan por la deducción en los impuestos a la renta, pero también hay medidas de carácter laboral ya que las partidas que los empleadores abonen en favor de los empleados destinadas al ahorro voluntario, no tendrán incidencia en el cálculo de los rubros laborales.

Por último y como hemos visto, el Proyecto permite una utilización directa de todo o parte del fondo acumulado aún antes de que se devenguen temporalmente las prestaciones normales de seguridad social que están sujetas a una serie de requisitos. Existe la posibilidad de utilización adelantada de los fondos acumulados en forma voluntaria, con distintos matices y en distintos casos.

b) Dentro del “sistema contributivo” parece significar un adelanto el hecho de establecer el ahorro por consumo voluntario. En este caso al igual que en la personalización del IVA y en virtud del advenimiento y utilización masiva de los medios de pago electrónicos, es posible identificar a los destinatarios del beneficio y generar respecto de ellos un ahorro que determine un eventual incremento de las prestaciones de seguridad social (o incluso la posibilidad de efectuar los retiros anticipados) que hemos visto en el desarrollo de este trabajo.

El esfuerzo del Estado puede verse reforzado si para evitar la regresividad del sistema general del Impuesto al Valor Agregado en el sistema de ahorro por consumo se adoptan medidas que mitiguen dicha consecuencia.

Una solución posible, como ya hemos visto, puede venir por el lado de distribuir la población en deciles o quintiles y a las de más bajos ingresos incrementarles el monto del ahorro voluntario por consumo multiplicando dicho monto por un factor determinado, lo que significaría una colaboración estatal adicional y directa con dichas personas.

c) Estamos presenciando entonces un cambio trascendental en la utilización del Impuesto al Valor Agregado. Por un lado, con carácter general la búsqueda de su personalización para evitar o mitigar su carácter regresivo. Por otra parte, la posibilidad de utilizarlo como una forma de financiación de la seguridad social resuelta directamente por el consumidor y que, en caso de además sumarse el aporte estatal para los sectores de más bajos recursos, puede constituirse en un estímulo importante para financiar las prestaciones de seguridad social.

contribuyente, y la posibilidad de que este deje de participar del plan en cualquier momento, bastando para ello la notificación a la administradora de fondos de ahorro previsional correspondiente.

#### **Adenda:**

Ya estando próximo a ser publicado el presente trabajo entró en vigencia en Uruguay la ley número 20.130 de 2 de mayo del 2023 denominada Ley de Reforma de la Seguridad Social (la Ley). Como indicamos la finalidad del presente trabajo es mostrar la forma de utilización del IVA por el consumidor y destinado a financiar sus futuras prestaciones de seguridad social. La Ley realiza algunas modificaciones a referencias que hemos realizado a lo largo del presente trabajo. Observamos que la Ley mantiene las características esenciales del Proyecto. Sin embargo, algunos aspectos que deberían ser señalados como diferencias de importancia son las reducciones de los beneficios tributarios a los que se hace referencia en el capítulo IV presente del trabajo, especialmente en lo que refiere la eliminación de los beneficios previstos en el Proyecto respecto del impuesto a la renta de las personas físicas y también la reducción de algunos de los beneficios que estaban previstos en el régimen a la renta empresarial, si bien los más importantes se mantienen.

Respecto del impuesto al valor agregado la diferencia más importante que queremos destacar, ya que el capítulo básicamente se mantuvo igual, es la sustitución del ingreso al sistema de ahorro voluntario por consumo que pasa de ser “por defecto” a otro donde es necesario el consentimiento escrito del

## LA RESPONSABILIDAD DEL ASESOR FISCAL FRENTE A LOS ESQUEMAS REPORTABLES COMO INSTRUMENTOS PARA COMBATIR LA PLANEACIÓN FISCAL AGRESIVA

José de Jesús Gómez Cotero

### I. Introducción

Cada vez, es más palpable la crisis de los sistemas tributarios, la cual se ha agudizado con la pandemia, por otro lado, también resulta preocupante el aumento de la denominada competencia fiscal nociva, que se ha fomentado por los regímenes fiscales preferentes que buscan atraer negocios, ofreciendo instalaciones políticamente estables y que ayudan a personas o entidades a eludir reglas, leyes y regulaciones establecidas en otra jurisdicción, no sólo tributarias, sino que además brindan otras ventajas a los tenedores de capitales.

Ello ha dado lugar a las denominadas planeaciones fiscales agresivas, frente a las cuales, se han adoptado diversas medidas, con el propósito de combatir la elusión fiscal internacional por parte de las compañías multinacionales, las que buscan la migración artificiosa de las utilidades generadas por una empresa en una jurisdicción fiscal, hacia otra que le ofrezca un tratamiento tributario más favorable, lo que ha sido un factor relevante en la pérdida de recaudación en los Estados, dando lugar a la erosión de la base imponible.

Por ello se han adoptado medidas para combatir estas prácticas consideradas perniciosas para los Estados, siendo relevantes para efectos de este artículo “la transparencia fiscal”, y la necesidad de que los contribuyentes revelen sus mecanismos de planeación fiscal agresivos.

Los regímenes de divulgación implican el diseño de reglas obligatorias sobre transacciones agresivas o abusivas, y de los acuerdos o estructuras que realicen, considerando los costos que impacten a las administraciones tributarias y a los contribuyentes; basándose en las experiencias del creciente número de países que tienen este tipo de reglas; atendiendo a las

necesidades y los riesgos específicos de cada país, y considerando los esquemas fiscales internacionales; buscando además, precisar los alcances del término “beneficio fiscal” para detectar este tipo de transacciones.

El objetivo principal, es proporcionar información oportuna a las administraciones tributarias en relación con estructuras potencialmente agresivas o abusivas de planeación fiscal, e identificar a los promotores (asesores) y usuarios de dichas estructuras, bajo la premisa de que, su detección oportuna permitirá a las administraciones tributarias responder de manera eficiente ante los cambios en el comportamiento de los contribuyentes, a través de políticas operacionales, y cambios en la legislación y la regulación.

El objetivo es también, provocar que los contribuyentes evalúen de manera más cuidadosa la implementación de una estructura de planeación fiscal agresiva, si ésta tiene que ser revelada, máxime, si las autoridades tributarias podrían tener una postura diferente en relación con las consecuencias fiscales de dicha estructura, de manera que, para que el régimen sea eficiente, deberá incluir sanciones y penalizaciones para aquellos que no cumplan con sus obligaciones, con el objetivo de fomentar la revelación.

### II. Implementación de las reglas relativas a los esquemas reportables

Siguiendo las recomendaciones BEPS, en el año de 2020, México estableció en los artículos 197 a 202 del Código Fiscal de la Federación, un régimen de divulgación de las estructuras de planeación fiscal agresiva bajo la denominación: “De la Revelación de Esquemas Reportables”.

Bajo la legislación mexicana, son esquemas reportables: cualquier plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción o recomendación externada de forma expresa o tácita, con el objeto de materializar una serie de actos jurídicos que genere o pueda generar, directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal en México y tenga alguna de las características generadas en la norma.

Para los efectos de la norma, se consideran beneficios fiscales: cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución. Esto incluye, los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la recaracterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros.

#### **II.A. Los temas materia de reporte**

Estos se pueden clasificar en:

1.- Planeaciones internacionales, las cuales atienden las recomendaciones BEPS, y Planeaciones Nacionales, relativas a temas que preocupan a las autoridades fiscales mexicanas.

2.- Generalizados, aquéllos que buscan comercializarse de manera masiva a todo tipo de contribuyentes o a un grupo específico de ellos, y aunque requieran mínima o nula adaptación para adecuarse a las circunstancias específicas del contribuyente, la forma de obtener el beneficio fiscal sea la misma; y personalizados, cuando se diseñan, comercializan, organizan, implementan o administran para adaptarse a las circunstancias particulares de un contribuyente específico.

#### **II.B. Montos mínimos materia de reporte**

1) Cuando se trate de esquemas reportables personalizados, y el monto agregado del beneficio fiscal obtenido o que se espere obtener en México, no exceda de 100 millones de pesos (cinco millones de U.S. dlls), precisando que cuando exista más de un esquema reportable que involucre o espere

involucrar a un mismo contribuyente, implementado o que se pretenda implementar en al menos un ejercicio fiscal en común, y siempre que se trate de esquemas reportables personalizados, para determinar la cantidad de 100 millones de pesos, se deberá considerar el monto agregado del beneficio fiscal obtenido o que se espere obtener en México a través de la totalidad de los esquemas reportables personalizados mencionados.

2) En el caso de los esquemas generalizados todos deberán ser revelados, ya que no se estableció un umbral mínimo que excluya de su revelación.

#### **II.C. Sujetos obligados**

Los sujetos obligados a revelar son los asesores fiscales.

Para efectos de la ley, asesor fiscal es cualquier persona física o moral, que en el curso ordinario de su actividad, realice actividades de asesoría fiscal, y sea responsable o esté involucrada en el diseño, comercialización, organización, implementación o administración de la totalidad de un esquema reportable o quien pone a disposición la totalidad de un esquema reportable para su implementación por parte de un tercero.

Los obligados son: los asesores residentes en México o residentes en el extranjero con EP en México. Existe la presunción de establecimiento permanente, cuando un tercero residente en México o un EP realicen actividades bajo una misma marca o nombre comercial del residente en extranjero. Al respecto la norma señala que no se desvirtúa la presunción con la presentación de un contrato en el que se señale que el servicio fue presentado directamente por el extranjero. En este supuesto, el establecimiento permanente, la parte relacionada, o el tercero tendrán la obligación de revelar el esquema reportable.

Se deberá revelar todo esquema, sin importar la residencia fiscal del contribuyente, cuando genere beneficios fiscales en México, sin que la revelación constituya una violación

a la obligación de guardar el secreto profesional.

Cuando sean varios los asesores fiscales obligados a revelar un mismo esquema, la obligación la puede cumplir uno de ellos por cuenta de todos, o la persona moral en la que éstos presten servicios y quien sea considerada como asesor fiscal. Se deberá emitir una constancia a los demás asesores fiscales para que sean liberados de la obligación de reporte.

Quienes no estén de acuerdo con el reporte, podrán presentar una declaración informativa complementaria señalando las razones de su desacuerdo, con la particularidad de que este reporte complementario sólo tiene implicaciones para quien lo presentó, la cual se deberá presentar dentro de los 20 días siguientes a partir de la fecha en que se haya recibido la constancia original.

#### **II.D. Obligación a cargo de los contribuyentes**

Los contribuyentes tendrán la obligación de revelar esquemas reportables, cuando:

1. El asesor fiscal no le proporcione el número de identificación del esquema reportable emitido por el SAT, ni le otorgue una constancia que señale que el esquema no es reportable.

2. El esquema reportable haya sido diseñado, organizado, implementado y administrado por el contribuyente. En estos casos, cuando el contribuyente sea una persona moral, las personas físicas que sean los asesores fiscales responsables del esquema reportable que tengan acciones o participaciones en dicho contribuyente, o con los que mantenga una relación de subordinación, quedarán excluidas de la obligación de revelar.

3. El contribuyente obtenga beneficios fiscales en México de un esquema reportable que haya sido diseñado, comercializado, organizado, implementado o administrado por una persona que no se considera asesor fiscal conforme al artículo 197 de este Código.

4. Cuando el asesor fiscal sea un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la

Renta, o cuando teniéndolo, las actividades atribuibles a dicho establecimiento permanente no sean aquéllas realizadas por un asesor fiscal conforme al artículo 197 de este Código.

5. Cuando exista un impedimento legal para que el asesor fiscal revele el esquema reportable.

6. Cuando exista un acuerdo entre el asesor fiscal y el contribuyente para que sea este último el obligado a revelar el esquema reportable

La revelación de los esquemas se realizará a través de una declaración informativa que se presentará por medio de los mecanismos que disponga el SAT para tal efecto.

También se deberá presentar una declaración informativa, en el mes de febrero de cada año, la que contendrá una lista con los nombres, denominaciones o razones sociales de los contribuyentes, así como su clave en el registro federal de contribuyentes, a los cuales brindó asesoría fiscal respecto a los esquemas reportables.

El SAT otorgará un número de identificación por cada uno de los esquemas reportables, y emitirá una copia de la declaración informativa, y un acuse de recibo de dicha declaración, así como un certificado donde se asigne el número de identificación del esquema.

El asesor fiscal está obligado a proporcionar a los contribuyentes respecto de los cuales se implemente este número de identificación, para que éstos últimos lo incluyan en su declaración anual del ejercicio en que se implementó el esquema reportable.

#### **II.E. Efectos de la revelación**

No implica su aceptación o rechazo.

La información presentada no podrá utilizarse como antecedente de la investigación por delitos fiscales, salvo los casos previstos en los artículos 113 y 113 Bis.

La información tendrá el tratamiento de secreto fiscal.

Las autoridades fiscales podrán ejercer sus facultades de comprobación.

Los asesores fiscales estarán obligados a proporcionar la documentación e información

que soporte que han cumplido con las disposiciones de este Capítulo.

Se establecen infracciones y sanciones relacionadas con el incumplimiento a las obligaciones relacionadas con la revelación de esquemas reportables, que pueden llegar a \$20,000,000.00. (1,000,000.00 U.S. dlls)

La revelación de esquemas reportables no constituirá una violación a la obligación de guardar un secreto conocido al amparo de alguna profesión.

Este último tema, ha generado gran preocupación, no sólo por la posible violación al secreto profesional, sino además, por la responsabilidad en la que el asesor fiscal puede incurrir, específicamente la penal.

#### **II.F. El secreto profesional**

En relación al secreto profesional, es importante señalar que en México no existe una regulación a nivel federal de la figura, sino que la misma se ha dejado bajo la potestad de cada una de las entidades federativas.

A manera de ejemplo la “Ley Reglamentaria del Artículo 5º Constitucional, Relativo al Ejercicio de las Profesiones en la Ciudad de México”, en su artículo 36 señala: “*Todo profesionista estará obligado a guardar estrictamente el secreto de los asuntos que se le confíen por sus clientes, salvo los informes que obligatoriamente establezcan las leyes respectivas.*”

Cabe señalar que esta premisa, se repite en las legislaciones locales de las otras entidades federativas de nuestro país.

Lo anterior, plantea la problemática de que el secreto profesional tiene una excepción, la que se actualiza, cuando se deban presentar informes obligatorios que establezcan las leyes respectivas, como lo es, el caso de la figura de los esquemas reportables.

No obstante lo anterior, serán los tribunales quienes tendrán la última palabra sobre los alcances del “Secreto Profesional”; y si éste, es oponible a la figura de los “Esquemas Reportables”; y en caso de que no lo sea, cuáles serían las consecuencias para los asesores fiscales y sus clientes; particularmente las de carácter penal, que son

las que mayores preocupaciones han despertado.

#### **III. La responsabilidad de los asesores fiscales**

Lo anterior nos lleva a analizar la responsabilidad del asesor fiscal, en tanto que su actuación resulta fundamental en la vida de los contribuyentes, particularmente en la relación tributaria que se establece entre la Administración Tributaria y el administrado como consecuencia del nacimiento de la obligación tributaria, al ser quienes ayudan a los contribuyentes a entender y cumplir sus obligaciones fiscales; y en algunos casos, son diseñadores y promotores de planeaciones fiscales agresivas, las cuales tienen un impacto negativo en los sistemas tributarios de los países; frente a ello, la actividad del asesor implica para éste, el asumir diversos tipos de responsabilidades en tres vertientes principales: la fiscal, la penal, y la civil, lo que hace que enfrente dilemas en el ejercicio de su profesión.

La palabra “responsabilidad” nos refiere Burruel Huerta<sup>1</sup> en su uso común, es un concepto equívoco del lenguaje, en tanto que, a través de ella se puede expresar por un lado, que un hombre es responsable, refiriéndose a sus virtudes y a sus constancias en el cumplimiento de sus obligaciones, y al mismo tiempo en sentido negativo, decir que es responsable, esto es que resultó culpable de una determinada conducta, lo que implica la violación de una norma o una obligación.

En la línea de pensamiento de los hermanos Mazeud,<sup>2</sup> Burruel Huerta nos refiere que la responsabilidad conlleva la necesidad de reparar un perjuicio refiriéndose a una afectación de un bien jurídico.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Cfr. BURRUEL HUERTA, Leopoldo, *La Responsabilidad del Estado y sus Agentes*, México D.F., Editorial Porrúa, 2009, p. 2.

<sup>2</sup> Ídem, en la línea de pensamiento de MAZEUD, Henri y León, *Compendio del Tratado Teórico y Práctico de la Responsabilidad Civil, Delictual y Contractual*, t. I, México, Editorial Colmex, 1945, p. 1.

<sup>3</sup> Ídem. p.2

Etimológicamente el término “responsable”, es el que responde.

Burrue Huerta nos refiere que cuando una persona sea legalmente responsable de determinada conducta o que sobre ella recaiga la responsabilidad jurídica de la misma, será sujeta a una sanción, sin embargo, no todo incumplimiento trae aparejada una responsabilidad; no todo incumplimiento es antijurídico; ya que es necesario que exista una sanción para que la responsabilidad se dé.

#### 1) La culpa del agente.<sup>4</sup>

La voluntad en la conducta, se vincula con la conducta desplegada por el obligado, como con los efectos que de ella se derivan como no deseados, por tanto, se consideran como causas de exculpación de responsabilidad las conductas realizadas por fuerza mayor.

Vinculado a la voluntad, se encuentra la característica de la culpabilidad, esto es, querer y conocer el resultado que se va producir, por tanto, se excluye la responsabilidad objetiva, de ahí que, para sancionar las infracciones (incluyendo las tributarias) debe existir dolo o culpa, o con cualquier grado de negligencia.

El principio de culpabilidad<sup>5</sup> está íntimamente relacionado con la presunción de inocencia, por lo que toda sanción debe encontrarse precedida de una actividad probatoria, que permita que las pruebas sean valoradas jurídicamente bajo la premisa de que la carga de la prueba recae sobre el acusador; lo que implica que corresponde a éste el probar la conducta dolosa, culposa o negligente.

La doctrina clásica de la culpa civil, utiliza como elemento principal la omisión de la diligencia exigible *ex ante*, siendo la idea central la previsibilidad como antecedente lógico y psicológico de la evitabilidad de un resultado contrario a derecho y no querido.<sup>6</sup>

#### 2) La producción de un daño.

La responsabilidad jurídica supone la afectación de un bien reconocido por el Estado; es decir un perjuicio, el cual es un presupuesto de la antijuridicidad.

Para Burrue Huerta hay distintos tipos de perjuicios, dependiendo del bien dañado, el cual en ocasiones es imposible reparar con una simple restitución. Por ello, el derecho para restablecer el orden alterado (aunque no pueda darse plenamente en algunos casos), supone muy diversos medios de reparación o de medios para devolver equilibrio del orden social, es decir, restablecer el equilibrio (no siempre patrimonial), del orden alterado, en el bien jurídico de las relaciones entre particulares o de éstos con el Estado.

#### 3) La relación causal entre la acción u omisión y el daño.

<sup>4</sup> La culpabilidad, entendida como elemento esencial del hecho punible, es el Juicio de reproche dirigido a quien ha realizado la acción descrita en la norma penal de manera consciente y libre, lesionando el bien jurídico que esa norma tutela, pese a la advertencia contenida en la regla penal para que éste actúe conforme a Derecho, en condiciones en las que la conducta allí establecida es -al momento de la acción- asequible para el sujeto. Por ello puede decirse que el autor de un hecho con estas características es responsable por él, y es en consecuencia merecedor de una pena. Cfr. WEFER H., Carlos E., *La Culpabilidad, Infracciones Tributarias y Delitos Fiscales*, México, Thomson Reuters, 2018, Introducción.

<sup>5</sup> En la línea de pensamiento de Ferrajoli, WEFER H., Carlos E., op. Cit. p.171, nos señala que el principio de culpabilidad es una condición sustancial requerida por el modelo penal garantista como justificación del cuándo y del qué prohibir, en tanto que ningún hecho o comportamiento humano es valorado como acción si no es fruto de una decisión; consecuentemente, no puede ser castigado, y ni siquiera prohibido, si no es intencional, es, realizado con consecuencia y voluntad por una persona capaz de comprender y querer.

<sup>6</sup> BURRUE HUERTA, Leopoldo, Op. Cit. p. 7; en la línea de pensamiento de DE LOS MOZOS, José Luis. “Concepto de Obligaciones” en *Revista de Derecho Privado*, octubre 1980, págs. 979-995, p. 987

La responsabilidad es, en opinión de Burruel Huerta, el deber jurídico de restablecer un equilibrio alterado por una conducta antijurídica culpable, que trae como consecuencia la afectación de un bien reconocido por el Estado, reflexionando en la línea de pensamiento de Fiorini<sup>7</sup> que todas las disciplinas de la ciencia del derecho tienden a establecer reglas sobre las consecuencias que produce la antijuridicidad, dependiendo de los bienes jurídicos afectados.

#### IV. El asesor fiscal<sup>8</sup>

Un tipo particular de responsabilidad, que genera preocupación, es la responsabilidad del asesor fiscal, figura que resulta fundamental en la vida de una persona, sea física o moral, ya que su actividad tiene una muy importante incidencia tanto en su aspecto económico, así como en la relación con otros particulares y con las autoridades, y en lo particular, la relación tributaria que se

---

<sup>7</sup> Ídem. p. 180.

<sup>8</sup> El asesor fiscal es una figura que carece de regulación específica y en la práctica puede realizarse por diferentes profesionales, como contadores, abogados o economistas, entre sus funciones encontramos:

- Asesoramiento y consejo en materia tributaria, buscando las soluciones fiscalmente más favorables para los clientes en relación.
- Informar al cliente sobre sus obligaciones tributarias.
- Realización y presentación de las liquidaciones y declaraciones tributarias de los clientes (pese a que son éstos los sujetos pasivos y quienes firman las declaraciones).
- Representación del cliente ante la Agencia Tributaria.
- Asesoramiento ante las resoluciones de la Agencia Tributaria y, en su caso, la realización de alegaciones y/o interposición de los recursos que sean pertinentes.

Cfr. GENOVÉ PASCUAL, Pedro. "Responsabilidad civil del asesor fiscal. Quantum de la indemnización en caso de siniestro", en *Revista de la Asociación Española de Abogados Especializados en Responsabilidad Civil y Seguro*, pp. 59-68. [Revista de la Asociación Española de Abogados Especializados en Responsabilidad Civil y Seguro, 2013, N.º. 45 - Dialnet](#)

establece entre la Administración Tributaria y el administrado como consecuencia del nacimiento de una contribución.

En muchos países, los asesores desempeñan un papel importante, ayudando a los contribuyentes a entender y cumplir con sus obligaciones fiscales en un mundo cada vez más complejo; pero algunos de estos intermediarios también son diseñadores y promotores de planeaciones fiscales agresivas, las cuales tienen un impacto negativo en el sistema tributario de estos países.

Frente a ello, la actividad del asesor implica para éste, el asumir diversos tipos de responsabilidades en tres vertientes principales, la civil, la penal, y la fiscal, lo que hace que enfrente dilemas en el ejercicio de su profesión.

El concepto "asesor fiscal" bajo la apreciación de Blanco y Cabrera,<sup>9</sup> puede definirse como aquél profesional experto en materia tributaria que asiste al obligado tributario que ha contratado sus servicios, mediante el asesoramiento técnico en la misma en base a sus conocimientos especializados, por lo que tiene un papel decisivo en el adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias. El "asesor" es quien aconseja, ilustra el parecer o, quien con sus conocimientos especializados completa la formación del recto criterio ajeno, sin el más mínimo atributo de suplencia en la manifestación de voluntad del asesorado, de manera que sus opiniones se dirigen sólo a éste.

Conforme a la *lex artis* del asesor fiscal, éste debe comunicar, y asesorar y defender a su cliente en todo lo relativo a la materia tributaria, a efecto de lo cual debe informar a su cliente, orientarlo y defenderlo en los aspectos tributarios, cualquiera que sea el resultado que se produzca, debiendo emplear en ello – a falta de pacto expreso – la diligencia que correspondería a un padre de

---

<sup>9</sup> BLANCO, David Francisco y CABRERA GALEANO, Marcos, *El delito contra la Hacienda Pública y el asesor fiscal*. [EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y EL ASESOR FISCAL](#)

familia.<sup>10</sup>

Punto importante a destacar es la reflexión de Martínez Carrasco<sup>11</sup> en la línea de pensamiento de Benacloche, en el sentido en que los verdaderos profesionales de la asesoría fiscal se encuentran expuestos a un alto nivel de competencia por parte de meros aficionados o simples oportunistas sin escrúpulos que hace caso omiso de las más elementales reglas deontológicas y de ética profesional, practicando a veces sobre el obligado tributario la más burda chapuza, el más puro abuso.

Sentado lo anterior, ahora nos abocaremos al análisis de las diversas consecuencias y responsabilidades que puede asumir un asesor fiscal como consecuencia del ejercicio de su profesión.

## V. Su responsabilidad fiscal

En España la responsabilidad tributaria del asesor fiscal resulta a partir del art. 42.1.a) LGT/2003 que considera responsables solidarios a los que colaboren activamente o sean causantes de una infracción tributaria, además, quienes también serán responsables solidarios en la sanción impuesta, lo que distingue a este punto de otras tipologías de responsabilidad tributaria.

La particularidad, reflexionan Erik Martínez y Cristóbal Aldama,<sup>12</sup> consiste en que la Administración puede dirigirse contra el principal o contra los responsables solidarios indistintamente y por el todo, bien que luego puede jugar la acción de repetición muy vinculada con la doctrina del enriquecimiento injusto.

La responsabilidad solidaria requiere en

<sup>10</sup> Cfr. Ob. cit. MARTÍNEZ CARRASCO PIGNATELLI, pp. 24. Sentencia de la Audiencia Provincial de Almería de 23 de junio de 1999. JT 1058.

<sup>11</sup> Ídem MARTÍNEZ CARRASCO PIGNATELLI, pp. 39.

<sup>12</sup> MARTÍNEZ, Erik - ALDAMA, Cristóbal, *Responsabilidad del asesor fiscal en el fraude fiscal*, Universidad de la Rioja, Trabajo Fin De Grado. Director José Ignacio Ruiz de Palacios Villaverde. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales Titulación. 2014-2015. [https://biblioteca.unirioja.es/tfe\\_e/TFE000845.pdf](https://biblioteca.unirioja.es/tfe_e/TFE000845.pdf)

España que cumplan determinados requisitos:<sup>13</sup>

1. Que el sujeto pasivo o sustituto, realice el presupuesto requerido para algunas instituciones como la retención a cuenta o la sustitución para que nazca la obligación tributaria: sin obligación tributaria este precepto deviene inaplicable.

2. Es necesario que el sujeto pasivo cometa una infracción tributaria.

3. Es necesario que el responsable solidario cause o colabore activamente en la comisión de la citada infracción tributaria: encontramos el matiz de “activamente” que parece reconducir a las categorías de participación penales.

Sin embargo, la configuración de este tipo responsabilidad solidaria es criticada entre otros autores por Martín Fernández,<sup>14</sup> bajo el argumento de que se restringe la órbita de actuación del precepto a la cooperación necesaria en tanto al utilizar la expresión “activamente” que parece indicar que en la modalidad comisiva ha de mediar dolo, entendido como intencionalidad de realizar la conducta, no cabiendo otras modalidades en las cuales se realiza el presupuesto de hecho de la norma involuntariamente, ya que puede existir responsabilidad por imprudencia.

La figura no está exenta de controversia, Erik Martínez y Cristóbal Aldama<sup>15</sup> reflexionan que habrá que analizar los distintos tipos de conducta desplegada por el asesor, distinguiendo:

1. Si el asesor solo aconseja al cliente con sus conocimientos especializados, actuando de forma pasiva, informando acerca de las obligaciones tributarias que se deriven una vez realizado el hecho imponible, o de forma activa, dando consejos de planificación fiscal antes de que los citados hechos imposables se produzcan.

2. Si el asesor actúa como representante

<sup>13</sup> Ídem, en la línea de pensamiento de MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier, “Responsabilidad del Profesional Tributario como Asesor del Contribuyente”, en *Revista Técnicos Tributarios*, nº 23, Madrid, diciembre-2005, págs. 2 y ss.

<sup>14</sup> Ídem, en la línea de pensamiento de MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier, óp. cit. p. 12.

<sup>15</sup> MARTÍNEZ, Erik - ALDAMA, Cristóbal, Óp. Cit. 5

del cliente,<sup>16</sup> pudiendo llegar a sustituir en la realización de determinados actos la voluntad del representado. Supuesto en el que la responsabilidad será mayor que en la anterior.

3. Si al imponerse la sanción, se impone una única sanción a todos los coautores o bien una a cada uno de ellos.

Cuando el asesor actúa como representante<sup>17</sup> del contribuyente, la prueba de su culpabilidad es más fácil puesto que la relación con el contribuyente es mucho más estrecha y el campo de actuación del asesor fiscal más amplio, pudiendo apreciar, por lo menos, una "cooperación necesaria", cuando no directamente una "autoría mediata".

Cuando el asesor es representante, se presentan dos posibilidades:

1) Que actúe por su cuenta con total desconocimiento por parte del cliente, lo que implica la responsabilidad exclusiva del asesor fiscal siempre y cuando la infracción no derive de forma clara de la ineptitud del cliente que es quien elige a su asesor, lo que bajo algunos criterios de los TEAF<sup>18</sup> se inclinan por atribuir una responsabilidad *in eligendo* o *in vigilando* al contribuyente.

2) Si el asesor se limita a representar a su cliente actuando en su nombre y siguiendo

sus instrucciones estrictamente, pero desconoce que con su actividad está llevando a cabo una infracción; supuesto en el que, por faltar el elemento subjetivo necesario, la responsabilidad recaerá exclusivamente sobre el cliente.

Otro tema, es el relativo al alcance de responsabilidad, esto es, si solo abarca la deuda tributaria o si incluso se extiende a la sanción, supuesto este último, que plantea problemas al conflictuar con el principio de personalidad de la pena, no obstante, ello podría salvarse, si se impone una sanción por su mala praxis y por su colaboración a la infracción de manera independiente a la impuesta al contribuyente.

También Martínez y Aldama<sup>19</sup> reflexionan:

1) Sobre la necesidad de que la Administración tiene que realizar un procedimiento de investigación para descubrir la infracción tributaria generada por la colaboración del asesor fiscal, y que el asesor ha ayudado a consumir.

2) O cuando el asesor fiscal actúa como representante del cliente, donde la totalidad de la sanción debe imponérsele al asesor fiscal, pues concurre la culpa exclusiva del asesor fiscal.

3) Y el que la Administración pruebe que hubo culpa o negligencia en el proceder del asesor fiscal, supuesto en que se requiere necesariamente de culpa, dolo o negligencia.

4) Finalmente, no puede pasarse por alto la advertencia en el sentido de que el cliente puede instar una reclamación civil contra el asesor fiscal por los daños ocasionados por su negligencia a través de la indemnización por daños y perjuicios derivados de la responsabilidad civil contractual.

En relación a la responsabilidad solidaria del asesor en México, Gama Baca<sup>20</sup> analiza la iniciativa enviada por el Ejecutivo Federal para reformar el Código Fiscal de la Federación en

---

<sup>16</sup>La representación en el ámbito tributario en España se halla recogida entre otros en los arts. 45, 46 y 47 de la LGT/2003 y en los arts. 110, 111 y 112 del RGGI.

<sup>17</sup> Cfr. GÓMEZ COTERO, José de Jesús, *Efectos Fiscales de los Contratos*, Tema 5-2 – El Mandato, Editorial Thomson Reuters 10 Edición, p. 383 y sigs.

<sup>18</sup> Entre otras, el autor destaca la Res. 332/2003 del TEAF de Navarra de 25-1-2006, que en su FJ. 2º dice: "Tampoco puede oponerse a la aplicación del régimen de estimación indirecta el hecho de que, según sus afirmaciones, fuese un asesor quien efectuase la renuncia al régimen de estimación objetiva de bases imponibles, pues, por un lado, tal manifestación de renuncia es siempre exclusiva responsabilidad del sujeto pasivo afectado (aunque formalmente la realice otra persona) y, por otro, la circunstancia expuesta revelaría nuevamente una actitud negligente de los interesados calificable como culpa *in vigilando*, al no haberse preocupado de supervisar las actuaciones llevadas a cabo por dicho asesor." Cfr. Óp. cit. MARTÍNEZ, Erik - ALDAMA, Cristóbal.

---

<sup>19</sup> Óp. Cit.

<sup>20</sup> GAMA BACA, Héctor Armando, *Evaluación y Seguimiento del Plan BEPS y Revelar Operaciones Fiscales Agresivas. (Acciones 11 y 12 de BEPS) Erosión de la base gravable y la Transferencia de Utilidades*, México, Editorial Themis - Academia de Estudios Fiscales, 2016, pp. 221 a 245.

el año de 2008, por el que se pretendía fincar responsabilidad solidaria junto con los contribuyentes a los prestadores de servicios —contadores, abogados o cualquier otro asesor fiscal— si se comprobaba la existencia de incumplimiento a las disposiciones fiscales y se acreditaba la relación contractual o laboral entre ellos. La propuesta que fue objeto de múltiples inconformidades, principalmente por el gremio de contadores y abogados, quienes la consideraron excesiva y limitativa del cometido social de sus profesiones, por lo que la Cámara de origen juzgó conveniente "suavizar" la disposición para quedar sólo como infracción.

Actualmente en México, en materia fiscal existe tipificada una infracción en el artículo 89<sup>21</sup> del Código Fiscal de la Federación, para los asesores fiscales, en tres supuestos:

1) Asesorar, aconsejar o prestar servicios para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución en contravención a las disposiciones fiscales.

2) Colaborar en la alteración o la inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan.

3) Ser cómplice en cualquier forma no prevista, en la comisión de infracciones fiscales.

Esta conducta será sancionada<sup>22</sup> con una multa que fluctúa entre \$35.000 y \$55.000 pesos,<sup>23</sup> la cual puede, en caso de ser calificada como agravante, aumentar de un 10% a un 20% del monto de la contribución omitida, a quienes asesoren, aconsejen o presten servicios a los contribuyentes, promoviendo la elusión o la evasión fiscal a través de operaciones dadas a conocer como "prácticas fiscales indebidas", sin que la multa exceda el doble de los honorarios cobrados por la asesoría, el consejo o la prestación del servicio, señalándose expresamente que no se incurrirá en la agravante, cuando se manifieste en la opinión que se otorgue por escrito que el criterio contenido en ella es diverso a los criterios dados a conocer por las autoridades

fiscales en los términos del inciso h) de la fracción I del artículo 33 de este Código.

## VI. Su responsabilidad penal

Para analizar la responsabilidad penal de asesor fiscal en los delitos fiscales, debe recordarse que el artículo 95<sup>24</sup> del Código Fiscal de la Federación Mexicana, en su fracción IX establece que será considerado como responsable aquél sujeto que: *"Derivado de un contrato o convenio que implique desarrollo de la actividad independiente, propongan, establezcan o lleven a cabo por sí o por interpósita persona, actos, operaciones o prácticas, de cuya ejecución directamente derive la comisión de un delito fiscal."*

Sobre el tema no existen antecedentes públicos de la aplicación de este tipo de responsabilidad, por lo que para su análisis nos remitiremos a la Doctrina Española, por ser la más cercana a nuestro régimen jurídico.

Al respecto, David Francisco Blanco y Marcos Cabrera Galeano,<sup>25</sup> reflexionan que no son pocas las ocasiones en que el acusado por un delito contra la Hacienda Pública reconoce su ignorancia e inexperiencia en materia fiscal aduciendo que la gestión tributaria correspondía a su asesor, quien ni siquiera está presente en la causa. Además de ser poco frecuentes las condenas de los asesores fiscales por este tipo de delitos, siendo uno de los principales problemas que se enfrentan, el relativo a la determinación y calificación de la actuación del asesor fiscal y su posible participación en la comisión del ilícito fiscal.

### VI.A. Características de la responsabilidad penal del asesor fiscal

Desde el punto de vista penal, la responsabilidad penal del asesor dependerá en gran medida de la naturaleza y características del delito fiscal cometido. En España se discute si cuando se comete un delito fiscal estamos en presencia de un delito

<sup>21</sup> Cfr. Artículo 89 CFF.

<sup>22</sup> Cfr. Artículo 90 CFF.

<sup>23</sup> Ver valor actualizado.

<sup>24</sup> Cfr. Artículo 95 CFF.

<sup>25</sup> BLANCO, David Francisco y CABRERA, Galeano Marcos, Op. cit., *El delito contra la Hacienda Pública y el asesor fiscal*. [EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y EL ASESOR FISCAL](#)

común que puede ser cometido por cualquier persona, o bien si se trata de un delito especial que únicamente puede ser perpetrado por el obligado tributario.<sup>26</sup>

Lo anterior plantea el cuestionamiento sobre si la conducta típica de defraudar sólo puede tener como autores del delito a los sujetos pasivos del tributo, esto es, al obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal,<sup>27</sup> sin que ello impida que los terceros puedan actuar en calidad de partícipes de la comisión del delito.

Al respecto, David Francisco Blanco y Marcos Cabrera Galeano,<sup>28</sup> en la línea de pensamiento de Choclán Montalvo, señalan que estamos frente a lo que la doctrina denomina la posibilidad de configuración de la autoría del "*extraneus que domina la ejecución del delito que da lugar a una autoría mediata*" con la problemática de que en el delito fiscal, el asesor no es el obligado tributario, sin que ello impida que puedan llevar a cabo la conducta defraudadora.<sup>29</sup>

En ese sentido, se cuestiona si el asesor como *extraneus*, dado que él no infringe el deber contenido en el tipo delictivo, no puede ser considerado autor, sin que ello impida que en delitos especiales, como el delito fiscal, puedan participar personas que no reúnen las características y condiciones exigidas para el autor, de ahí que, se admite la posibilidad de su participación en el delito contra la Hacienda Pública, fácticamente bajo múltiples escenarios como es la actuación concreta del asesor fiscal.

---

<sup>26</sup> Para Simon Acosta, es claro que el asesor no es autor directo, pero puede ser coautor o cómplice según su grado de participación en la acción. ACOSTA E., Simón y otros en *cuestiones tributarias prácticas*, 2ª, Madrid, ed. La Ley, 1990, pp. 724 citado por MARTÍNEZ CARRASCO PIGNATELLI, ob.cit. pp. 117.

<sup>27</sup> Cfr. GARCÍA NOVOA, César, *El Delito Fiscal. Aspectos Jurídico-Tributarios*. Derecho Voi. 12, n.º 2: #-84 (2003) pp. 42

<sup>28</sup> BLANCO, David Francisco y CABRERA, Galeano Marcos, *El delito contra la Hacienda Pública y el asesor fiscal*. En la línea de pensamiento de CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio, *Sobre la autoría del extraneus en el delito fiscal*. Op. cit.

<sup>29</sup> Cfr. GARCÍA NOVOA, César, Ob. cit. pp. 45 – 46

En cuanto a la participación del asesor, señala García Nova<sup>30</sup> es posible que este asuma la condición de "garante", en tanto que, de la relación contractual que une al asesor con su cliente, pueda surgir un deber de no abstenerse, cuya infracción, junto con los demás elementos del tipo -por ejemplo, el resultado dañoso-constituya delito de defraudación. También los asesores pueden actuar a través de diversas formas de participación, ya sea como autores mediatos, los que inducen directamente a otro u otros a ejecutar las conductas (inductores)<sup>31</sup> o los que cooperan a su ejecución con un acto sin el cual no se habría efectuado (cooperadores necesarios) al realizar una actividad imprescindible, en *pactum sceleris*, con los restantes acusados para la perpetración del ilícito penal.

En México, del contenido texto de la fracción IX del artículo 95 del CFF podría señalarse que estamos en presencia de un supuesto especial, cuando dicha fracción se refiere al desarrollo de la actividad independiente derivada de un contrato o convenio, de cuya actividad derive la comisión de un delito fiscal.

Ahora bien, bajo la apreciación de David Francisco Blanco y Marcos Cabrera Galeano,<sup>32</sup> la actuación del asesor puede tener diversas variantes, con diversas consecuencias, como son:

---

<sup>30</sup> Ídem.

<sup>31</sup> La inducción supone incitar una persona a otras a cometer un delito. Así esta posibilidad se presenta si el asesor llega a convencer a su cliente, obligado tributario, para que cometa una infracción tributaria. Cabe señalar que en este supuesto el asesor no interviene en la ejecución material y efectiva de la acción u omisión tipificada como infracción tributaria, ya que si interviene dejaría de ser un partícipe para convertirse en autor conjunto. Al asesor fiscal inductor también se le puede considerar como causante de un ilícito tributario como partícipe intelectual. Conforme al Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española. Inductor es quien induce a otro a cometer un delito. [inductor, inductora | Definición | Diccionario de la lengua española | RAE - ASALE](#)

<sup>32</sup> BLANCO DAVID, Francisco y CABRERA GALEANO, Marcos, Ob. Cit, *El delito contra la Hacienda Pública y el asesor fiscal*.

1) La actuación dolosa del asesor.

2) La actuación negligente del asesor, casos de equivocación del asesor fiscal en el cálculo o elaboración errónea de la declaración tributaria a presentar.

3) Otros supuestos en los que la actuación del asesor tributario aparece como accesoría.

#### **VI.B. En la actuación dolosa del asesor fiscal, encontramos dos supuestos**

1) Cuando con el conocimiento y confabulación del obligado tributario, el asesor tributario le avisa de las consecuencias de la actuación a realizar, pese a lo cual el cliente decide seguir adelante.

En este caso, el asesor aporta sus conocimientos técnicos especializados y necesarios para hacer posible la defraudación tributaria, sin los cuales, el delito no se podría haber cometido. En estos casos, se considera al asesor como cooperador necesario, por ser quien facilita consciente y voluntariamente los elementos necesarios para perpetrar la defraudación perseguida o consentida por su cliente.

2) Cuando el asesor actúa sin el conocimiento del cliente-obligado tributario.

Este supuesto se presenta cuando, el asesor basa su éxito profesional en promesas de importantes reducciones o ahorros fiscales aún a costa de la legalidad (aspecto que puede ocultarse al cliente confiado en la gestión del experto). En este escenario, las consecuencias dependerán de la voluntad del obligado tributario.

Así, si éste, pudiendo conocer el obrar antijurídico del asesor, opta por permanecer en la ignorancia, beneficiándose de dicha situación, aplica la doctrina de “la ignorancia deliberada” procedente del derecho anglosajón.<sup>33</sup>

En estos casos, si el obligado tributario decide realizar la conducta típica, no obstante haber tenido consistentes y claras sospechas de la concurrencia de los elementos del tipo objetivo debido, actuando con indiferencia, no cabrá alegar un error o ignorancia relevantes para la exclusión del dolo, hipótesis bajo la

cual, los autores referidos, señalan que estaríamos en presencia de un autor doloso (el obligado tributario) y un partícipe (el asesor tributario), como cooperador necesario, en la medida en que su actuación sea imprescindible para la comisión del delito.

Por otro lado, es necesario recordar que el delito contra la Hacienda Pública es esencialmente doloso, que exige la concurrencia de dos requisitos: (1) uno objetivo (perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública) y (2) un requisito subjetivo (“el ánimo de defraudar”, al que es inherente el dolo), de manera que un delito esencialmente doloso requiere la concurrencia de dos elementos, intelectual -saber lo que se hace - y volitivo -hacer lo que se quiere-.

Lo anterior lleva a cuestionar si puede existir actuación dolosa del asesor fiscal y cuando existe ausencia de dolo en la conducta del obligado tributario, ello resulta complejo en la medida que del principio de accesoriedad, que presupone que la participación, necesita una conducta básica, la del autor en sentido estricto, y otras conductas accesorias o periféricas, de manera que la falta de dolo en el obligado tributario, implica la ausencia del elemento subjetivo exigido por el tipo penal y, por tanto, la atipicidad de su conducta.

En el caso del Venezolano, nos refiere Carlos Weffe,<sup>34</sup> el asesor fiscal podría ubicarse dentro de la figura del auxilio necesario para la defraudación tributaria, bajo la cual sólo sería perseguible penalmente cuando haya participado directa, consciente y voluntariamente en la comisión del hecho, siendo interesante la tipificación de una pena accesoría consistente en la inhabilitación para el ejercicio de la profesión, para quien asesore a un contribuyente o responsable eventualmente sujeto a una sanción tributaria, de manera que solo será sujeto quien participe, apoye, auxilie o coopere en la comisión del ilícito.

#### **VI.C. La actuación negligente del asesor fiscal**

<sup>33</sup> Cfr. BLANCO, David Francisco y CABRERA GALEANO, Marcos, Ob. cit.

<sup>34</sup> WEFER H., Carlos E., Óp. Cit., pp. 301-302

Este supuesto se presenta cuando existe equivocación del asesor fiscal en el cálculo de la liquidación de la cuota a ingresar por su cliente o en la elaboración errónea de la declaración tributaria a presentar (negligencia), lo que plantea la posibilidad de distinguir varios escenarios:

1) Que el asesor disponga de toda la información necesaria para la cuantificación de la cuota y confección de la declaración tributaria, debiendo distinguirse si el obligado le ha facilitado toda la documentación de que disponía al profesional que ha contratado; supuesto distinto, se da cuando el asesor no disponga de toda la información y documentación necesaria para cumplir correctamente sus funciones, o que disponga de información equivocada o falsa que no se corresponde con la realidad.

2) Otros supuestos en los que la actuación del asesor tributario aparece como accesoria, la que se presenta cuando se limita a facilitar al obligado tributario consejos y conocimientos propios de la profesión sin referirse al caso concreto, los que pudieran utilizarse para defraudar a la Hacienda Pública, sin ninguna otra intervención. En ese caso, la actuación del asesor sería lícita y, en consecuencia, atípica, cuando su influencia tuviera fuerza suficiente como para orientar la voluntad inicial del sujeto hacia la comisión del delito, en cuyo caso hablaríamos de inducción.

3) Cuando la actuación del asesor se limita a la gestión tributaria sin capacidad de decisión e ignorando el objetivo real prohibido por el ordenamiento jurídico, supuesto en el que existe ausencia de dolo.

4) Cuando el obligado tributario ha delegado en el asesor fiscal el cumplimiento de las obligaciones tributarias, actuando en representación del primero, y omite la presentación de la declaración o presenta una mendaz. En este supuesto el asesor fiscal pasaría a ocupar la posición de obligado tributario que podrá ser sancionado en concepto de autor principal directo del delito fiscal.

5) Finalmente, también está el supuesto en que el asesor, con pleno conocimiento de las

intenciones de su cliente con ocasión de su profesión, no impide la defraudación, podría implicar la comisión de un delito por omisión, por no haberse evitado su comisión.<sup>35</sup>

#### **VI.D. Responsabilidad del asesor, que actúa bajo la figura de persona moral**

Un supuesto particular se presenta cuando el asesor fiscal está conformado por una firma profesional, lo que llevaría a cuestionar si estas firmas en su carácter de personas jurídicas, pueden ser imputadas bajo el delito de defraudación fiscal.

Al respecto cabe recordar que en México en el año 2016, el legislador nacional adoptó importantes medidas para regular la responsabilidad de las personas morales, así como las implicaciones de las sanciones que se les pueden imponer.<sup>36</sup>

Uno de los supuesto, para que opere la responsabilidad penal de las personas morales, que fue incorporado en el texto del artículo 421 del Código Nacional de Procedimientos Penales (CNPP), es la condición en el sentido de que las personas jurídicas, sólo serán penalmente responsables cuando se haya determinado que además existió inobservancia del debido control en su organización.<sup>37</sup>

---

<sup>35</sup> Cfr. El artículo 11 del Código Penal Español, el que establece: “los delitos que consistan en la producción de un resultado sólo se entenderán cometidos por omisión cuando la no evitación del mismo, al infringir un especial deber jurídico del autor, equivalga, según el sentido del texto de la ley, a su causación”.

<sup>36</sup> Cfr. Artículo 421 CNPP.

<sup>37</sup> El debido control, es un concepto jurídico indeterminado que como tal supone que la indeterminación del supuesto de hecho no se traduce en indeterminación en la aplicación de la norma, pudiendo hablarse de unidad de solución justa, sino que es preciso que quienes ostentan facultades decisorias, de organización y control hayan incumplido gravemente sus deberes de supervisión, vigilancia y control.

Cfr. AYALA DE LA TORRE, José María, *Compliance*, Madrid, España, Editorial Claves Prácticas Francis Lefebvre, 2016, p. 48.

En relación a los conceptos jurídicos indeterminados. Cfr. BEJAR RIVERA, Luis José, *La*

Este elemento ha dado origen a lo que en el mundo se conoce como “*compliance*” el que adquiriera una importancia muy relevante dentro de la vida de las organizaciones empresariales a partir de la reforma del CNPP.

Gómez Jara<sup>38</sup> nos refiere que “el núcleo” de la responsabilidad de la persona jurídica, no es otro que el de la ausencia de las medidas de control adecuadas para la evitación de la comisión de delitos, a lo que habrá que agregar la falta de cultura de cumplimiento de la legalidad.<sup>39</sup>

Ahora bien, en cuanto a las personas jurídicas como autoras del delito de defraudación tributaria, Carreras Mañero,<sup>40</sup> reflexiona que uno de los rasgos configuradores de la atribución de la responsabilidad penal a las personas jurídicas, es que sólo resultará aplicable a determinadas “*figuras*” delictivas, que son las que se encuentran previstas legalmente, dentro de los cuales, tanto en España como en México, se incluyen a los delitos contra la Hacienda Pública.

Sentado lo anterior, para poder imputar un delito de defraudación tributaria a una sociedad, éste necesariamente debe llevarse a

cabo, por alguna “*persona física*”,<sup>41</sup> siempre y cuando dicha figura delictiva se cometa en su “*provecho*”, lo cual puede ser factible, si la cuota defraudada se utiliza en las actividades propias de la entidad o bien la misma se transfiere al patrimonio de los socios.<sup>42</sup>

Bajo la apreciación de Carreras Mañero, también puede imputarse la responsabilidad penal de las personas morales como consecuencia de los actos derivados de quien materialmente las gestiona, es decir que puede existir responsabilidad por las actuaciones del administrador cuando éste tenga la condición de gestor independiente —como, *ad. ex.*, un *abogado* o un *asesor fiscal*—,<sup>43</sup> y ello, además, porque no resulta imprescindible que dicho sujeto se encuentre formalmente vinculado a la empresa a través de un contrato laboral o mercantil,<sup>44</sup> siendo suficiente con que el trabajador actúe por cuenta de esta última y en su provecho.

Finalmente reflexiona la autora, que la imputación de responsabilidad penal a las personas jurídicas deriva de una omisión del deber de cuidado de dichas entidades, cuyo origen radica en lo que ha venido a denominarse *culpa in vigilando* o *in eligendo*,

---

*Finalidad del Acto Administrativo. Estudio sobre la oportunidad y la desviación de poder del acto administrativo en el Procedimiento Contencioso Administrativo Mexicano.* Colección Thesis Buenos Aires Argentina. Ediciones Rap S.A., Págs. 73 a 76.

<sup>38</sup> GÓMEZ JARA DÍEZ, Carlos, “El pleno jurisdiccional del Tribunal Supremo sobre responsabilidad penal de las personas jurídicas: fundamentos, voces discrepantes y propuestas reconciliadoras” en *Diario La Ley* N° 8724, Sección Documento on-line, 17 de marzo de 2016, Editorial la Ley. La Ley 1514/2016

<sup>39</sup> En opinión de Carlos Weffe, y en la línea de pensamiento de Silva Sánchez, las estructuras de la culpabilidad “por defecto de organización” siguen estrechamente vinculadas a la atribución como propio de un hecho ajeno; en este caso, la omisión de los órganos rectores de la persona jurídica. WEFER H., Carlos E., Óp. Cit., p. 291.

<sup>40</sup> CARRERAS MAÑERO, Olga. La responsabilidad penal de las personas jurídicas y sus implicaciones en el delito de defraudación tributaria (análisis crítico de las últimas reformas Legislativas). *Crónica Tributaria* Núm. 143/2012 (57-80). [https://www.economistas.es/contenido/REAF/ct/ct%20143/143\\_Carreras.pdf](https://www.economistas.es/contenido/REAF/ct/ct%20143/143_Carreras.pdf)

---

<sup>41</sup> En la línea de pensamiento de Gómez Bernabéu. Ahora bien, debe precisarse que, aunque el artículo 31 bis.1 del CP se refiera a las personas físicas, nada obsta, en nuestra opinión, para imputar la susodicha responsabilidad a la sociedad cuando los órganos de gestión de la misma sean otra persona jurídica -como sucede en los holdings empresariales-, dado que, en caso contrario, se estaría vulnerando el espíritu del referido precepto. Cfr. CARRERAS MAÑERO, Olga, Óp. cit., p. 65

<sup>42</sup> Aneiros Pereira en la línea de pensamiento de Quintero Olivares la responsabilidad del ente social dependerá de que se pueda apreciar una identidad efectiva y verificable entre los intereses de las personas físicas y los de la persona jurídica. Citado por CARRERA MAÑERO, Olga, Óp. Cit., P.65

<sup>43</sup> CARRERA MAÑERO, Olga, en la línea de pensamiento de Adame Martínez (2009), Óp. Cit., p. 59.

<sup>44</sup> Cfr. GÓMEZ MARTÍN (2011, p. 133), no existe inconveniente en que el susodicho sujeto sea un autónomo o un trabajador subcontratado, siempre que se halle integrado en el ámbito del dominio social, citado por CARRERA MAÑERO, Olga, Óp. Cit.

debiendo configurarse aquélla, por tanto, como una “culpa sin representación del posible resultado delictivo”;<sup>45</sup> es decir, la citada responsabilidad será oportuna cuando se defraude a la Administración Tributaria en nombre de la sociedad, siempre y cuando esta última hubiese podido evitar tal situación estableciendo los mecanismos de control y vigilancia necesarios.

Como se señaló previamente, en relación con la autoría del delito fiscal, la doctrina ha venido debatiendo sobre si el mismo debe considerarse un *delito especial* o de *propia mano* o, en cambio, un *delito común*. Al respecto un sector importante de la doctrina científica<sup>46</sup> ha entendido, que el delito fiscal debe calificarse de especial, en el sentido de que sólo pueden cometerlo aquellos sujetos que tengan la condición de obligados tributarios. Sin embargo, otro sector de la doctrina considera que el autor de la referida figura delictiva puede serlo cualquiera, sea o no sujeto pasivo del tributo que se defrauda<sup>47</sup> lo que abre la posibilidad de que los asesores fiscales organizados en firmas profesionales sí puedan ser imputados penalmente.

Ahora bien, para poder declarar a una persona jurídica responsable del delito fiscal de que se trate, resulta necesario que concurren dos elementos configuradores del *tipo objetivo*: esto es, que tenga lugar una evasión de tributos o se obtengan, de forma ilícita, beneficios fiscales y que dicha actuación se califique de defraudadora.

Dado que el delito debe calificarse de *doloso*, en el caso de la responsabilidad de las personas morales, se requiere que sean

personas físicas las que deberán llevar a cabo materialmente, el comportamiento doloso, por cuenta y en provecho de la sociedad.

## VII. Su responsabilidad civil

La relación existente entre el cliente y el asesor fiscal, señala Pedro Genové Pascual,<sup>48</sup> es a través de un contrato de prestación de servicios a cambio de una remuneración, debiendo desplegar su actividad profesional con la debida diligencia y acorde con las leyes fiscales y su “*lex artis*”<sup>49</sup> actuación que además debe ser absolutamente transparente, quedando obligado a informar en todo momento al cliente de su situación real, sus obligaciones y los riesgos que asume en cada actuación en la que intervenga o asesore.

El asesor fiscal responde frente a su cliente de los daños causados como consecuencia del incumplimiento, cumplimiento tardío o defectuoso de las obligaciones asumidas, de manera que la acción civil contra el asesor fiscal requiere acreditar la concurrencia de una acción u omisión por parte de aquél, un resultado dañoso y una relación de causalidad entre ambos.<sup>50</sup>

---

<sup>48</sup> GENOVÉ PASCUAL, Pedro, Ob. cit., *Responsabilidad civil del asesor fiscal*.

<sup>49</sup> La responsabilidad del profesional liberal deriva del contrato de arrendamiento de servicios. Sentencia de la Audiencia Provincial de Almería de 23 junio de 1999. AC. 199/1482 referida en: Ob. cit. MARTÍNEZ CARRASCO PIGNATELLI, pp. 31 y en Revista de Derecho vLex Núm. 138, noviembre 2015.

<sup>50</sup> Como todo, lo habitual es que la relación entre el cliente y su asesor fiscal sea típicamente contractual, pues éste se componente a gestionar los asuntos de aquél, llevando a cabo todas las actuaciones encaminadas a la planificación, cumplimiento y defensa de sus intereses en el ámbito tributario. Así pues, por regla general, el cliente que pretenda exigir a su asesor fiscal una indemnización por los daños y perjuicios Ello es lógico, si pensamos que la determinación de la responsabilidad como contractual o extracontractual atiende a la preexistencia o no, respectivamente, de una obligación entre el agente del daño y el perjudicado, pero no necesariamente deriva de la celebración de un contrato, pues basta con la acreditación de una relación preexistente a la

---

<sup>45</sup> RODRÍGUEZ RAMOS (2011b), versión digital. Citado por CARRERA MAÑERO, Olga, Ob. cit.

<sup>46</sup> En este sentido se han pronunciado CHICO DE LA CÁMARA (1998), p. 12; PÉREZ ROYO (2011), p. 442; RODRÍGUEZ LÓPEZ (2008), p. 93 y ROMERAL MORALEDA (2000), págs. 104 y 105.

<sup>47</sup> Vid., a este respecto, a APARICIO PÉREZ (2006), p. 332; MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO y Poveda Blanco (2010), p. 244 y Muñoz Pérez (2008), p. 131. Por su parte, Colina Ramírez (2010, p. 145) concibe el referido tipo penal como un «delito de infracción de un deber», puesto que para dicho autor «se debe atender al delito tributario en base del ámbito competencial que tenga el autor».

La prueba de la negligencia o error por parte del asesor fiscal no implica necesaria o automáticamente que éste tenga la obligación de pagar todas aquellas cantidades que el perjudicado tenga que cubrir a la Administración Tributaria, máxime cuando la actividad fiscalizadora de la Agencia Tributaria concluye con diversos tipos obligación de pago a cargo del sujeto pasivo y por diversos y diferentes conceptos, ya que no todos ellos son consecuencia de la actuación del asesor fiscal, de manera que solo pueden ser objeto de indemnización, aquellas cantidades impuestas al sujeto pasivo que constituyan un perjuicio para éste y que deriven directamente de la actuación por parte del asesor fiscal.

La responsabilidad civil del asesor fiscal, es de carácter subjetivo y se basa en el incumplimiento contractual, por lo que en opinión de Genové Pascual,<sup>51</sup> será a cargo del cliente la carga de la prueba de la culpa del asesor, si el servicio fue prestado en forma defectuosa, mientras que, si el incumplimiento de la obligación fue absoluto, será el asesor el que tendrá a su cargo la carga de la prueba.

Así para que opere la responsabilidad del asesor se requiere: 1) El incumplimiento por parte del asesor de una obligación preexistente por culpa, negligencia o falta de diligencia; 2) Existencia de un daño o perjuicio al cliente y 3) un nexo causal eficiente entre la conducta y los daños producidos.

Uno de los objetivos de la actuación del asesor, es conseguir que sus clientes tengan el menor impacto tributario posible, buscando el mayor ahorro posible, sin embargo, el asesor en su actuación puede forzar la interpretación de las normas, o eludir declarar ciertas partidas o hechos imposables, supuestos en los cuales, la obligación del asesor es informar al cliente sobre su situación real, opciones y riesgo de cada una de ellas, para que éste evalúe y decida si quiere asumir

afirmación de la responsabilidad o de una relación de contacto social entre el agente del daño y el perjudicado.

SÁNCHEZ PEDROCHE J. Andrés, *Responsabilidad Penal, Civil y Administrativa del Asesor Fiscal*. Ediciones CEF 2007, pp. 543 y sigs.

<sup>51</sup> GENOVÉ PASCUAL, Pedro, Ob. cit., *Responsabilidad civil del asesor fiscal*.

o no el riesgo.

El hecho de que la Administración ejerza facultades de comprobación respecto de su cliente, y determine una liquidación en la que se impongan sanciones, no implica necesariamente que la conducta del asesor haya sido negligente y que deba hacerse cargo de dichos montos, máxime cuando éste ha actuado conforme a la *lex artis* que le es propia, y en el marco de la normativa vigente.

El hecho de que la Administración no comparta el criterio aplicado por el asesor no supone que exista una conducta negligente, debe valorarse si la interpretación es razonable, y si las conclusiones de la Administración no tienen la suficiente fuerza y consolidación para considerar que la opción elegida por el asesor pueda considerarse inconsistente o irracional, aún cuando suponga un ahorro importante para su cliente, supuestos en los que la responsabilidad del asesor, en caso de existir, puede verse reducida o incluso eliminada, en función de las circunstancias concurrentes y, en especial, de la conducta y colaboración por parte del cliente.<sup>52</sup>

Otros elementos a considerar a la hora de fijar responsabilidades son:

1) No entrega de la información o documentación necesaria, es imprescindible que el asesor tenga toda la información y documentación necesaria, ya que si éste último no dispone, de la información o documentación relevante para cada acto concreto en que intervenga, es imposible que, aún aplicando la mayor diligencia posible, pueda realizar el encargo correctamente y conforme a derecho.

Cuando el error consiste en una defectuosa

<sup>52</sup> Cfr. La Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona, Sección 16ª, de 30 de abril de 2010, con referencia a Jurisprudencia del Alto Tribunal rechazó la responsabilidad del asesor porque "no puede considerarse que el criterio aplicado por la inspección tuviera, al menos en esos momentos, suficiente grado de certeza y solidez a los fines de concluir que debió ser considerado por CM como firmemente establecido sin un margen de interpretación razonable, único supuesto en que devendría inexcusable su responsabilidad profesional".

aplicación e interpretación de la norma tributaria, ello acreditaría la negligencia del asesor; excepto que el cliente no haya entregado dicha documentación y, por tanto, no hubo error.<sup>53</sup>

Lo anterior evidentemente es un tema probatorio, respecto del cual es recomendable que se tenga la mayor diligencia.<sup>54</sup>

2) Información engañosa. El asesor fiscal solamente puede cumplir su encargo con los datos y documentos que el cliente le suministra, por lo que no será responsable en aquellos casos en los que haya cumplido el encargo partiendo de una información falsa que le haya suministrado el cliente.<sup>55</sup>

---

<sup>53</sup> Sentencia de la Audiencia Provincial de Zamora de 14 de enero de 2011, que concluyó que "De conformidad a lo establecido en el artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil "corresponde a la parte actora la prueba de los hechos básicos en los que basa sus pretensiones y, por tanto, es a ésta a la que corresponde probar que puso a disposición de la entidad demandante la escritura o la informó de que los datos recogidos por la Agencia Tributaria no eran correctos y el inmueble al ser transmitido le pertenecía en su totalidad, habiéndose de tener en cuenta que la prueba por parte de la demandada de que no se le entregó esa documentación constituiría un hecho negativo cuya prueba no puede exigírsele y discrepando con las conclusiones recogidas en la Sentencia de instancia, entendemos que esa prueba no se ha conseguido".

<sup>54</sup> Albiñana García-Quintana citado por Genové Pascual sostiene que "la responsabilidad del asesor o consejero fiscal cesa donde concluye la información, tanta cuantitativa como cualitativa, que el cliente le facilite para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. La asesoría fiscal en todas sus proyecciones se encuentra condicionada por los datos que facilite el cliente, ya que el asesor fiscal no tiene ni debe tener, acceso a todas las fuentes económicas del cliente sujetas a tributación, a menos que la posición del sujeto pasivo sea de absoluta y total transparencia de cuantos elementos de su economía respecto a su director fiscal". ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, Cesar, "Regulación de la profesión de asesor o consejero fiscal en España", publicado en *Los Economistas y el Sistema Fiscal*, Consejo General de Colegios de Economistas de España (Madrid, 1985), p. 318.

<sup>55</sup> PONT MESTRES señala que "no puede configurarse la responsabilidad por la sencilla

3) Actuación conforme a las instrucciones del cliente. Asunción de riesgos.

Cuando a fin de conseguir el mayor ahorro fiscal posible para el cliente, el asesor disponga de diversas opciones, unas más conservadoras y otras más riesgosas, ello le obliga a informar al cliente de forma clara y suficiente sobre los riesgos de cada una de las opciones que le plantea, de manera que pueda optar por la solución que estime más adecuada.

Cuando se asume un determinado riesgo o se realiza alguna actuación intentando incrementar el ahorro fiscal, pero asumiendo riesgos de sanción, el asesor fiscal será responsable del daño causado, si no informó al cliente sobre dichos riesgos, pero no tendrá que responder, cuando se trate de una decisión libre del cliente tras haberle facilitado todos los datos necesarios y advertido de los escenarios posibles, por ello es importante documentar por escrito la información suministrada y que el cliente reconozca que es él quien toma la decisión, con pleno conocimiento de los hechos reflejados en el documento, en el que se acredite que se ha informado al cliente de las opciones que tiene ante una determinada situación jurídico-tributaria, así como de los riesgos y consecuencias que cada una de ellas puede tener para él.

Ahora bien, si con conocimiento de dichas circunstancias y debidamente advertido de los riesgos de cada opción, el cliente opta por una solución que finalmente resulta más costosa, pero fue debidamente advertido por el profesional, no podrá afirmarse que el asesor fiscal incurrió en negligencia, puesto que

---

razón que el asesor se limita a actuar a tenor de los antecedentes facilitados, sin que exista requisitoria alguna legal que le exija previamente indagar y cerciorarse acerca de la veracidad de dichos antecedentes". Pont Mestres, Magín "La función del asesoramiento fiscal en el vigente ordenamiento tributario español", boletín A.E.A.F. número 119, p. 253. En el mismo sentido ALCÁNTARA-GARCÍA FERREIRO, María y GÓMEZ LACUEVA, Cristina, "La responsabilidad civil del asesor fiscal frente al cliente!", publicado en *Crónica Tributaria*, nº 89/1999, p. 9.

informó de la situación y de las opciones con las consecuencias que cada una podría tener para él.

Finalmente otro punto que es importante considerar, nos advierte el autor, es que para que exista responsabilidad a cargo del asesor fiscal es necesario que el cliente haya sufrido un daño, y que éste sea consecuencia de una conducta u omisión de aquél,<sup>56</sup> siendo necesario acreditar la negligencia del asesor, considerando además, que la responsabilidad civil profesional sólo puede comprender todos aquellos perjuicios que se deriven de su actuar negligente o culposo en el cumplimiento de las obligaciones contractuales exigibles al asesor fiscal.

En México, hoy se discute la indemnización por daño moral que tiene que generar un daño “reputacional” a su cliente,<sup>57</sup> de manera que cuando el daño moral haya afectado a la reputación de la víctima, es el supuesto en el que el juez determinará el monto de la indemnización tomando en cuenta los derechos lesionados, el grado de responsabilidad, la situación económica del responsable, y la de la víctima, así como las demás circunstancias del caso.

Para enfrentar estos riesgos, se ha empezado a desarrollar los “Seguros de Responsabilidad Civil Profesional” que cubre cuando se enfrentan a reclamaciones o demandas económicas derivadas de errores u omisiones que causan daños a terceros, producidos en el ejercicio de su profesión.

Dentro de las profesiones que necesitan un seguro de responsabilidad civil profesional, encontramos, a los abogados; los asesores fiscales y los contadores.

Los riesgos que se pueden cubrir son, entre otros:

- Incumplimiento contractual a causa de un error u omisión.
- Fallos en implementación de servicios.
- Estudios inexactos.

<sup>56</sup> En México, el C. Civ., en su Artículo 2110, establece que los daños y perjuicios deben ser consecuencia inmediata y directa de la falta de cumplimiento de la obligación, ya sea que se hayan causado o que necesariamente deban causarse.

<sup>57</sup> Cfr. art. 1916 del C. Civ.

- Asesorías incorrectas.
- Prescripción de términos (para abogados).
- Incumplimiento por deber fiduciario (para abogados).
- Error u omisión en la asesoría legal (para abogados).
- Incumplimiento con el deber de confidencialidad (para abogados).

## VIII. Reflexiones finales

Sin duda, la inclusión de los regímenes de divulgación en los sistemas normativos tributarios, con el objetivo de combatir las denominadas planeaciones fiscales agresivas o abusivas, e identificar a los promotores (asesores) y usuarios de dichas estructuras, generará un cambio en la relación de estos asesores y sus clientes.

En primer lugar, porque la revelación de esquemas reportables, en el caso mexicano, no constituirá una violación al secreto profesional, lo que puede dar lugar a responsabilidades tanto para el asesor fiscal como para su cliente, sobre todo cuando la planeación fiscal desarrollada sea calificada como delito fiscal.

En segundo lugar, también se pueden generar responsabilidades civiles del asesor fiscal frente a su cliente, si el consejo otorgado por el asesor, les genera daños, causados estos como consecuencia del incumplimiento, cumplimiento tardío o defectuoso de las obligaciones asumidas en el contrato de prestación de servicios profesionales.

Finalmente, también se podrá generar una responsabilidad fiscal, para el asesor fiscal, que asesora, aconseja o presta servicios para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución en contravención a las disposiciones fiscales, responsabilidad cuyo alcance dependerá de cómo ésta sea regulada en la legislación particular que sea aplicable en cada caso.

Por tanto se requiere de una nueva cultura en la relación profesional entre los asesores independientes y los clientes, en la medida en

que como señala, Ochoa Trepát<sup>58</sup> los clientes exigirán de los asesores de su empresa, que el trabajo que realicen nunca les pueda llevar a la comisión de delitos; mientras que los asesores, necesariamente deberán implementar medidas de cumplimiento, estableciendo de forma clara y concisa los límites de la asesoría, así como tener constancia de haber informado al cliente de las consecuencias de aquellas acciones que puedan tener con la finalidad de no ser imputados como colaboradores de delitos.

---

<sup>58</sup> Cfr. OCHOA TREPAT, M<sup>a</sup> Luisa. “Abogados, asesores y “compliance””, en *Legal of Today*. [Abogados, asesores y ‘compliance’ - LegalToday](#)

# ENSEÑANZA

---

## CUESTIONES SEMÁNTICAS EN EL DERECHO TRIBUTARIO SUSTANTIVO Y SU IMPACTO EN EL APRENDIZAJE DE LA ASIGNATURA. ¿UN PROBLEMA JURÍDICO O DIDÁCTICO?

Anahí Flavia Pérez

*“La realidad condiciona el ánimo, y éste, al generar la palabra, expurga la realidad; pero la expurga modificándola, haciéndola más brutal o más etérea, menos rampante o más soterrada, o sea imaginándola, y convirtiéndola, al imaginarla, en otra realidad que es artificio”.*

Mario Benedetti<sup>1</sup>

### I. Introducción

El lenguaje en general, con sus notas típicas de vaguedad y ambigüedad, y el lenguaje del Derecho Tributario Sustantivo en particular, con la diversa caracterización que de sus conceptos centrales presenta la doctrina, ¿pueden convertirse en un obstáculo invisible a la hora de enseñar?

En este artículo no pretendo impugnar ni desalentar los debates doctrinarios que han enriquecido a la materia desde sus inicios (la mayoría de los cuales se detienen, precisamente, en el campo de lo semántico), así como tampoco plantear la necesidad de “consensos” y, por supuesto, menos intento erigirme en jurado de la “mejor definición” de tal o cual concepto. Lo que aspiro es a investigar, detectar y, en su caso, explicitar algunas trabas que, como consecuencia de estas diferencias terminológicas a las que suelen ser tan afectos los autores, se observan en el aprendizaje de la asignatura.

En especial, el trabajo hace foco en el primer acercamiento que los estudiantes tienen al tema, en lo que podríamos dar en llamar (de modo ficticio si pretendemos abarcar distintas carreras de grado o posgrado): “Elementos del Derecho Tributario”. Si, en cambio, lo acotamos a la carrera de grado de la Facultad de Derecho de la UBA, la materia es, claro, Finanzas Públicas y Derecho Tributario cuyos programas, incluso con sus diferentes

enfoques, incluyen una bolilla de Derecho Tributario Sustantivo (DTS, en adelante).

Tampoco bucean estas líneas en el modo en que un relato, de cualquier clase, como “proceso de construcción de la realidad”, estructura o distorsiona, es decir, no es un examen del posible significado “oculto” de las palabras ni de la efectiva intención de los textos ni, en definitiva, del “poder” de la narrativa.

En esta investigación se trabaja en tres áreas distintas y se indaga en su interacción, a saber: el análisis de un nivel de la lingüística (el semántico), el examen de un campo disciplinar (el Derecho Tributario Sustantivo) a través de sus libros y manuales de texto y, por último, la enseñanza y el aprendizaje de la materia. En palabras más simples, se busca observar los posibles efectos que se generan en el aprendizaje de esta disciplina jurídica como consecuencia de diferencias semánticas no explicitadas.

Una última aclaración se torna necesaria, este trabajo no se inscribe en el campo de la filosofía del derecho, aún cuando pueda presentar conexiones, en especial con aquellos conceptos referidos a la indeterminación legal generada por la indeterminación semántica. Tampoco se encuadra en los estudios sobre el lenguaje jurídico y sus problemas de oscuridad, que alientan la construcción de un lenguaje claro y sencillo de las leyes, sentencias y resoluciones con el fin de facilitar la comprensión y hacer accesible la información.

### II. “De cuestiones semánticas y narrativas”

#### II.A. ¿Qué estudia la semántica?

La semántica es uno de los niveles de análisis lingüístico, aquel “que tiene en cuenta los significados y no, las funciones ni las

<sup>1</sup> BENEDETTI, Mario, “La realidad y la palabra”, en *Perplejidades de fin de siglo*, Buenos Aires, Seix Barral, 1993, pág. 89.

*formas de las unidades lingüísticas*<sup>2</sup>. A fin de evitar equívocos recordemos que la lingüística es más amplia, es el estudio de la lengua en general y abarca dentro de su campo a la semántica como disciplina, que es lo que aquí nos interesa.

Las palabras tienen un significado referencial (informativo, de transmisión de datos, hechos o ideas), proporcionado por una definición, pero también tienen un sentido producido por el sistema de relaciones que esa palabra establece con otras palabras y expresiones de la lengua y con el contexto en que están usadas<sup>3</sup>.

¿Y qué es una definición? Es una explicación, es el despliegue o desarrollo de conceptos y objetos, de conocimientos en general, con la finalidad de hacerlos comprensibles. Las definiciones consisten en enunciar un término y restringir su significado mostrando a qué clase de objeto pertenece y cuáles son las propiedades esenciales que lo distinguen de otros objetos de la misma clase. Son sumamente frecuentes —necesarias— como un componente predominante, en los textos científicos y técnicos. Cabe aclarar que las explicaciones son más amplias que las definiciones y suelen incluir también ejemplificaciones, descripciones y la explicación propiamente dicha. La estructura (organización) de las explicaciones acostumbra a comenzar con la definición.<sup>4</sup> Por último, las definiciones no se construyen

sólo con el verbo ser, sino que pueden usarse otros verbos, como: “consiste en”, “se llama”, “se denomina”, “se entiende por”, “está constituido por”, etc.<sup>5</sup>

Varias de las cuestiones que examinaré en este trabajo se detendrán en confusiones generadas, precisamente, por definiciones que buscan dar respuesta a los interrogantes de la disciplina (¿a quién se denomina sujeto pasivo?, ¿a quién se llama contribuyente?, ¿el heredero es un contribuyente?, ¿la sujeción pasiva está constituida por tres sujetos o dos?, ¿la hipótesis de incidencia es sinónimo del hecho imponible?), pero que pueden resultar en equívocos para el estudiante de grado que se introduce por primera vez en su estudio.

En lo que hace al “lenguaje jurídico” del derecho en general, y del derecho tributario en particular, habrá términos “exclusivamente jurídicos” y otros propios del lenguaje común, que tal vez no sean utilizados exactamente con el mismo sentido<sup>6</sup>, y sean fuente de confusión, en especial si esas diferencias no son explicitadas. A su vez, pueden encontrarse distintos significados de una misma palabra dentro del propio campo jurídico entre diferentes especialidades. De nuevo, si esto es expresamente aclarado puede no conllevar dificultades<sup>7</sup>. También existen términos que para una disciplina tienen un significado y para otra uno completamente disímil<sup>8</sup>.

Por supuesto, podrán rebatirme diciendo que esto es inevitable y que no tiene por qué transformarse en un problema ya que, precisamente, a eso nos dedicamos los juristas. A desentrañar el sentido y alcance de los términos, frases, conceptos, etc., es decir, a interpretar, y que es esa habilidad la que hay

---

<sup>2</sup> MARIN, Marta, *Conceptos clave: gramática, lingüística, literatura*, Ciudad de Buenos Aires, AIQUE Grupo Editor; 2009, pág. 216.

<sup>3</sup> “—Estás usando palabras —dijo Olivera, apoyándose mejor en Etienne—. Les encanta que uno las saque del ropero y las haga dar vuelta por la pieza. Realidad hombre de Neanderthal, míralas cómo juegan, cómo se nos meten por las orejas y se tiran por los toboganes.

—Es cierto —dijo hoscamente Etienne—. Por eso prefiero mis pigmentos, estoy más seguro.” (CORTAZAR, Julio, *Rayuela*, Buenos Aires, Ediciones Cátedra, 1992, pág. 308). En “Rayuela”, la desconfianza ante el lenguaje es uno de los temas más habituales.

<sup>4</sup> Ampliaré en otros puntos del trabajo sobre la función, más amplia, de la explicación, en particular en lo referido a la labor docente.

---

<sup>5</sup> MARIN, Marta, *ob.cit.*, pág. 63.

<sup>6</sup> Ver el ejemplo que trae Sainz de Bujanda sobre el término “instantáneo” y que reproducimos en el punto C.2.

<sup>7</sup> Pienso en el concepto de “venta” de la ley de IVA, aunque es probable que agarre desprevenido a algún abogado de otra especialidad que, sin ir al texto legal, de por sentado que se habla de la definición que da el CCyCN.

<sup>8</sup> Por caso, la palabra prescriptivo es usada con un significado distinto en el campo de las ciencias de la educación.

que buscar desarrollar en el estudiante, pero, como ya anticipé, este trabajo sólo busca identificar algunas ambigüedades semánticas o discordancias terminológicas en el campo disciplinar y observar cómo inciden en el aprendizaje. No aspiro, por tanto, a eliminar los problemas de la semántica (ambigüedad, anomalía, sinonimia, presuposición, paráfrasis, etc.) que son propios de la arbitrariedad del lenguaje.

## II.B. Una inevitable referencia a los usos del relato

Sostuve en la introducción que no iba a detenerme en el análisis sobre los usos del relato y nomás empezar a recorrer páginas me encuentro, presa de la contradicción que suele invadirnos cuando profundizamos en el estudio de un tema, haciéndolo ya que no veo el modo de evitar ciertas referencias. No obstante, no voy a modificar la introducción pues deja evidenciado, justamente, mucho de lo que atraviesa estas líneas, la incertidumbre, todo aquello que la pluma “dice y no dice”, aquello que “da por sentado”, aquello que instala implícitamente, etc. Narrar, explicar, argumentar, interpretar, son tantos los usos del lenguaje y todo lo que encierran que resultan difíciles de aprehender en toda su dimensión. “Tal vez esta sospecha está justificada. De hecho, los relatos seguramente no son inocentes: siempre tienen un mensaje, la mayor parte de las veces tan bien oculto que ni siquiera el narrador sabe qué interés persigue” me diría Bruner<sup>9</sup>. El relato es el modo que elegimos para describir hechos, situaciones, contar historias, hablar de sentimientos, etc. Bruner se pregunta “¿Por qué no imágenes, o listados de fechas y lugares, o los nombres y las cualidades de nuestros amigos y enemigos? Relatar implica ya un modo de conocer, ya un modo de narrar, en una mezcla inextricable”<sup>10</sup>. Es curioso, hace un tiempo leí una entrevista al gran García Márquez, ese maestro que con su prosa llana e intensa era (es, pues los escritores no

mueren) capaz de atravesarnos, en la que le preguntaban cuál era su punto de partida para un libro. Pues lo curioso es lo que el inolvidable Gabo contestaba: “Una imagen visual”<sup>11</sup>. Así es lector, no una idea, ni un concepto, una visión. Lo traigo a colación sólo para evitar generalizaciones.

Volviendo al valioso trabajo de Bruner, el autor analiza la relación entre narrativa y derecho y ejemplifica cómo los significados narrativos llegan a imponerse por sobre los referentes de historias presumiblemente verdaderas, hasta en el derecho, en sus palabras, “la capacidad que tiene el relato de modelar la experiencia”. Ahora bien, sabemos que existen distintos tipos de escritos y no pretendemos equiparar a la literatura con el derecho. No obstante, como nos recuerda el propio Bruner, en la antigüedad, cuando no había dramas de Esquilo, Sófocles o de los otros grandes autores de tragedias, “los atenienses iban a los tribunales”<sup>12</sup>. El autor afirma que no existe conjunto de instituciones o prescripciones legales independientes de las narraciones o prescripciones que lo instauran y le confieren significado. “Por cada constitución hay una epopeya, por cada decálogo una Escritura. Una vez que se adquiere una concepción suya en el contexto de las narraciones que le confieren significado, el derecho se vuelve no sólo un sistema de normas a cumplir, sino un mundo en el que vivir”<sup>13</sup>.

Por otro lado, y ya específicamente relacionado con los libros de texto que se utilizan en la enseñanza universitaria en general, y en la disciplina en particular (sobre los que profundizaré más adelante), estos tampoco escapan al *currículum* oculto, presente no solo en los manuales que se usan en las instancias primaria y secundaria. Los profesores universitarios también debemos ser conscientes de todo aquello que implica adoptar una “narrativa de libro de texto”, sin por ello dejar de reconocer su valor como soporte didáctico.

<sup>9</sup> BRUNER, Jerome, *La Fábrica de historias. Derecho, literatura, vida*, Buenos Aires, Fondo de Cultura Económica, 2003, pág. 18.

<sup>10</sup> BRUNER, Jerome, *ob.cit.*, pág. 48.

<sup>11</sup> [El oficio de escribir según Gabriel García Márquez - La Tercera](#)

<sup>12</sup> BRUNER, Jerome, *ob.cit.*, pág.70.

<sup>13</sup> BRUNER, Jerome, *ob.cit.*, pág. 28.

### **II.C. Un apunte sobre los “apuntes” y dos experiencias áulicas con equívocos terminológicos**

¿De dónde estudian los alumnos? Pretensiones y frases grandilocuentes fuera, los profesores “sabemos” (o, al menos, intuimos con un alto grado de precisión, y escepticismo claro) que se estudia “mucho” de “resúmenes” y nuestra propia experiencia como estudiantes nos reafirma en esa creencia, ya sea como “observadores” o “partícipes” de esa práctica “ancestral”. Ahora bien, el modo en que estos apuntes se “construyen” presenta una variada gama de posibilidades en las que no voy a adentrarme, no por falta de interés, sino por cuestiones de tiempo y espacio. En lo que sí quiero detenerme es en algunas de sus consecuencias, ello con el fin de ser conscientes en el ejercicio de nuestra práctica docente.

Dos experiencias, con más de una década de diferencia, me permiten trazar un hilo conductor. Alrededor de 15 años atrás, al corregir cerca de 80 parciales de la materia “Finanzas Públicas y Derecho Tributario” (FPyDT, en adelante) observé, primero con enojo y luego con sorpresa, que más de la mitad caía en el mismo error. Como suele suceder, la curiosidad, innata y permanente, le ganó al enojo, efímero e improductivo, así que decidí indagar en la causa del error masivo. Al llegar, les pedí a los alumnos que buscaran en la biblioteca libros de la asignatura y respondiesen, divididos en grupos, la pregunta en cuestión, sin adelantarles el objeto del “experimento”<sup>14</sup>. Ya en plena faena, comenzó el murmullo, perfectamente audible, en el que primaba una pregunta “pero de dónde sacaste esto entonces...” Pues mi curiosidad fue respondida en forma rápida, todo había salido de un apunte mal redactado, en el que el autor en cuestión —que a duras penas se salvó del bochorno— había dejado volar su imaginación para suplantar un término por otro, muy

parecido, es cierto, pero sin dimensión de lo que significaría, al hablar del hecho imponible en las tasas, un cambio “casi imperceptible” en su definición. Ríos de tinta habían corrido sobre la precisión del concepto, pero, ¿cómo iban él, o sus lectores “ávidos” de reducciones, a suponerlo? Cabe agregar que el libro de texto en cuestión tampoco ayudaba puesto que traía una definición extremadamente vaga del instituto y no mencionaba la adoptada por el máximo tribunal del país<sup>15</sup>.

La otra anécdota, muy reciente y con aristas similares, fue la génesis de este trabajo. También me encontraba dictando FPyDT y había dedicado bastantes horas a la explicación de Derecho Tributario Sustantivo (DTS, en adelante). Sabido es que el tiempo que los profesores consagran a cada parte del programa tiene su cuota de subjetividad, es decir, la decisión sobre la cantidad de clases que se destinan a tal o cual tema (o sobre determinados recortes que se hacen), aún con pretensión de rigurosidad, no puede escapar a toda apreciación personal. Dicho esto, debo reconocer que, incluso habiendo enseñado muchas materias diferentes en estas últimas dos décadas, mis inicios en Teoría General del Derecho Tributario inevitablemente resultan un imán para darle gran importancia al tema, importancia que podría explicarse de forma fácil por ser “lo tributario puro” claro y evitar la explicación precedente, pero no pretendo aquí justificarme, sino ser auténtica en mis reflexiones.

Y sí lector, otra vez, me encontré con respuestas que me desconcertaron, en particular con la definición de sujetos pasivos. Y aquí también los apuntes habían hecho su trabajo, pero no había creatividad estudiantil en el caso, sino que uno de los autores (el encargado de la primera parte<sup>16</sup>) tomó un determinado libro y quien debía emprender la siguiente parte, otro texto, lo que derivó en una “contradicción insalvable”, no sólo entre

---

<sup>14</sup> Aclaro que se trataba de una universidad nacional (no la UBA) con una vasta biblioteca y que el tiempo de cursada era extenso (4 hs. reloj) por lo cual se podía llevar adelante la experiencia.

<sup>15</sup> Como ya mencioné, no es objeto de este trabajo bucear en las “intencionalidades” de los textos, ya sea por lo que dicen u omiten.

<sup>16</sup> Como se ve, la “división del trabajo” y su optimización es algo muy arraigado en las modernas y capitalistas urbes educativas.

los autores y “la pieza jurídica”, sino entre los distintos sujetos del derecho tributario que allí se plasmaban. No había forma de darle coherencia al relato. La indómita curiosidad de siempre me llevó entonces a realizar un relevamiento de muchos de los textos que se utilizan en la materia y, en particular, mi recorte en un primer momento fue el tratamiento que dan a la sujeción pasiva, aunque luego lo amplié a otros temas. El resultado está materializado en el punto siguiente (C.2), aunque adelanto desde ya que no se trata de un “resultado” de tipo estadístico en el que se consigna que “3 autores definen a los sujetos de tal forma y otros 4 de otra” por no ser esa la finalidad de esta investigación, como ya mencioné<sup>17</sup>.

### III. “De textos y de cuestiones doctrinales y semánticas”

#### III.A. ¿Qué tipo de textos son los libros y manuales de la disciplina?

<sup>17</sup> Solo a título enunciativo, mencionaré, en orden alfabético, que fueron relevados los siguientes textos: ALTAMIRANO, Alejandro C., *Derecho tributario. Teoría general*, Buenos Aires, Marcial Pons, 2012, capítulo 8; BOCCHIARDO, José Carlos, “Derecho Tributario Sustantivo o Material”, en GARCÍA BELSUNCE, Horacio G. (dir.), *Tratado de Tributación*, obra colectiva, tomo I, volumen 2, Buenos Aires, Astrea, 2003, págs. 123-187; ESPECHE, Sebastián P., *Curso de Derecho Financiero*, Buenos Aires, Erreius, 2019, Parte III, Capítulo III; GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Manual de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2022, capítulo VII, GUILIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, volumen 1, Buenos Aires, Depalma, 2001, págs. 444-506; JARACH, Dino, *El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, tercera edición, capítulo 3; JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, segunda edición, parte VI, capítulo 3; LUQUI, Juan C., *La Obligación Tributaria*, Buenos Aires, Depalma, 1989, parte cuarta; NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J., *Derecho Tributario*, Buenos Aires, Editorial Estudio, capítulo 11, punto 3; y VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 9na. Edición, 2005, capítulo 11, punto B.

¿Son textos jurídicos, descriptivos, explicativos o argumentativos? ¿Qué diferencia o qué caracteriza a cada una de estas especies?

Sabido es que los manuales y libros de texto que se utilizan en la carrera de abogacía explican y desarrollan conceptos y nociones jurídicas y de allí puede provenir cierta confusión al momento de determinar de qué clase de texto se trata; o tal vez simplemente es un análisis en el que pocas veces nos detenemos los docentes.

Como nos enseña Ramoneda<sup>18</sup>, se suelen distinguir cinco tipos de escritos: a) narración, b) descripción, c) exposición y argumentación, d) diálogo y e) género epistolar. A su vez, hay escritos que tienen sus peculiaridades, aunque al elaborarlos se recurra a la descripción, a la exposición y a la argumentación. En esta última categoría entra el texto jurídico (una ley, una sentencia, una demanda, un contrato, etc.) ya que, aún cuando se nutra de los modelos más generales (expositivos, argumentativos, etc.) presenta ciertas singularidades que no permiten encasillarlo en una u otra sin más: textos legales y escritos judiciales, “derivados de la puesta en práctica de la legislación por los profesionales del derecho”<sup>19</sup> con sus notas distintivas que llevan a los autores a ubicarlos como “otros tipos de textos”. Ahora bien, debemos desde ya aclarar que, aún cuando los manuales y libros de la disciplina aborden cuestiones “jurídicas”, ello no los convierte en este tipo de escritos.

Se pregunta Van Hoecke qué tipo de disciplina es la doctrina jurídica: ¿Hermenéutica? ¿Argumentativa? ¿Empírica? ¿Explicativa? ¿Axiomática? ¿Normativa? Como refiere el autor, una de las críticas frecuentes a la doctrina jurídica es la de parecerse demasiado a la práctica jurídica al punto de carecer de una metodología clara y copiar sus métodos lo que lleva a que no haya mucha diferencia entre las publicaciones de los

<sup>18</sup> RAMONEDA, Luis, *Manual de Redacción*, Madrid, Editorial RIALP, 2019, pág. 240.

<sup>19</sup> ÁLVAREZ, Miriam, *Tipos de escritura III: epistolar, administrativo y jurídico*, Madrid, Editorial Arco Libros, 1995, pág. 50.

operadores jurídicos y las de los académicos.<sup>20</sup> El autor entiende que tales críticas no pueden ser suficientes para desacreditar el carácter de disciplina que la doctrina jurídica tiene por mérito propio y la define como una disciplina “empírico-hermenéutica” en la que prima la interpretación. Si bien reconoce que puede tener elementos de otro tipo, considera que la doctrina jurídica es fundamentalmente una disciplina hermenéutica y su metodología es la de recabar datos empíricos (legislación, sentencias, casos relevantes, etc.) y formular hipótesis sobre su sentido y alcance que, a continuación, se ponen a prueba utilizando los cánones clásicos de interpretación<sup>21</sup>. Tengamos presente que Von Haecke está pensando en el investigador jurídico y en los trabajos más de corte puramente académico como las tesis y no tanto en los libros de texto.

¿Qué podemos decir entonces de los textos que se utilizan en el dictado de la asignatura?<sup>22</sup> ¿Qué escritura traen? Pues le alcanza a usted, lector, con hojear cualquiera de ellos, para concluir rápidamente que su primera aspiración es la de “explicar”, “informar”, aunque con una variada cuota (mayor o menor, pero siempre presente) de argumentación (defensa de una idea u opinión). En líneas generales podríamos decir que se trata de textos especializados, con un discurso claro, progresivo y articulado, que no dejan de lado la toma de posición y el desarrollo de los argumentos en su respaldo. ¿Son textos expositivos o argumentativos? Veamos, un texto de tipo expositivo es “un

*conjunto de ideas encadenadas de manera sólida sin la idea de defender la verdad ni de demostrar con argumentos el pensamiento expresado*<sup>23</sup> y uno de corte argumentativo consiste en aportar razones para defender una posición, para “convencer” y de ello inferimos que se trata de temas que se prestan a controversia, en los que existen diferentes posiciones. Como se ve, en los textos de la materia, confluyen ambos estilos, sin olvidar la tarea interpretativa que en ellos se desarrolla.

Por otro lado, no podemos pasar por alto que muchos de ellos están orientados, más que a la práctica profesional del graduado, a la formación universitaria de grado, es decir, a la materia en cuestión. En este sentido, aún con todas sus diferencias, podríamos trazar un cierto paralelismo con los libros de texto escolares en cuanto a sus características. Como advierte Salinas, no todo libro que se utiliza en la escuela es un “manual escolar” en sentido estricto (en igual sentido podríamos hablar de los textos que se utilizan en la asignatura). ¿Y cuáles entrarían entonces en esta categoría? Pues “aquellas obras concebidas expresamente con la intención de ser usadas en el proceso de enseñanza-aprendizaje”<sup>24</sup>, y la intención hemos de encontrarla en su título, modalidad, estructura didáctica interna y, claro está, en la forma de presentar su contenido, que “contemplaría la exposición ordenada y secuencial de una disciplina escolar”, al decir de la autora. Bernardo Gómez, investigador del Departamento de Didáctica de las Matemáticas en la Universidad de Valencia, destaca que los manuales escolares nacen en respuesta a las necesidades del sistema de enseñanza y son recomendados por los profesores, “con una estructura, un diseño

---

<sup>20</sup> VAN HOECKE, Mark, “Doctrina jurídica: ¿Qué método(s) para qué tipo de disciplina?”, traducido por MORA SIFUENTES, Francisco y publicado en la *Revista Ciencia Jurídica*, Universidad de Guanajuato, División de Derecho, Política y Gobierno, Departamento de Derecho, año 3, núm. 6, págs. 127-148.

<sup>21</sup> VAN HOECKE, Mark, *ob.cit.*, págs. 137-138.

<sup>22</sup> A riesgo de resultar reiterativa, insisto aquí en que me estoy refiriendo al “primer acercamiento”, no al trabajo sobre textos más antiguos y de doctrina extranjera que realizamos, por caso, en la asignatura del posgrado que, precisamente, se detiene en esas diferencias terminológicas, con el fin de profundizar y ayudar a la comprensión.

---

<sup>23</sup> SÁNCHEZ LOBATO, Jesús (coord.), *Saber escribir*, Instituto Cervantes, Editorial Aguilar, Madrid, 2006, pág. 367.

<sup>24</sup> SALINAS, Walkiria, *La colección “Historia de los textos escolares argentinos” de la Biblioteca del Docente*, ponencia presentada en el Cuarto Encuentro de Libros Antiguos y Raros, Biblioteca Nacional Mariano Moreno, Buenos Aires, septiembre de 2017 (accesible en [www.bn.gov.ar](http://www.bn.gov.ar)).

*editorial y un sistema de comercialización específico*"<sup>25</sup>.

Muchas notas en común podríamos encontrar con los libros de texto que se utilizan en la enseñanza de una materia cualquiera en una carrera universitaria. Por supuesto, no pretendo con esta referencia equipararlos a los manuales escolares, en particular no me estoy refiriendo a su función de instrumentos de poder (por la unidad lingüística, cultural y de legitimación del *statu quo*), sino que apuntaba a su función de apoyo del saber, como fuente de información indispensable. Una diferencia que sí se observa aquí es la de la "autoría", que en los manuales escolares suele no estar identificada de forma clara (el protagonismo es de la editorial) y en los libros de textos universitarios o académicos sí.

Estamos en condiciones entonces de afirmar que, si un libro de texto es una publicación que contiene las nociones centrales de un determinado campo de estudio, con un contenido secuencial, un título que indica de modo claro la materia y que, incluso menciona a quién va dirigido, pues los libros que se suelen utilizar en el dictado de la asignatura, entrarían en esta categoría. Si bien no es objeto de este trabajo profundizar en la clasificación (división) que se hace de los libros en obras y textos, apunto a poner el acento en su carácter didáctico y al estudiante como destinatario principal para calificarlos en este trabajo como libros de texto<sup>26</sup>. En efecto, de manera más, o menos, directa la mayoría de los libros aquí relevados explicitan esa

orientación<sup>27</sup>. Por último, considero que los libros de texto son materiales didácticos de los que es muy difícil —y no creo que sea aconsejable— prescindir, aún cuando las prácticas de enseñanza se basen en el método de casos o en el estudio de precedentes. Estos textos pueden ayudar a los estudiantes en el aprendizaje. En efecto, a la hora de adquirir conocimientos sobre los conceptos centrales en los que se estructura el campo disciplinar, en el caso, el hecho imponible y la obligación tributaria, los libros que abordan estas nociones cumplen un rol importante y resultan de valor. La adecuada comprensión de estas instituciones del DTS, de sus características y fines, será la que permita elevar luego el análisis al campo constitucional y examinar desde allí si pasan con éxito por su tamiz. Por ejemplo, entender cuál es el fin del derecho tributario y el "por qué" de la existencia de los responsables solidarios —con caracteres diferentes a la solidaridad de otras ramas— que terminan pagando con su patrimonio la deuda de aquél cuya capacidad contributiva se quiso alcanzar, permitirá analizar en qué casos las normas que los designan se vuelven irrazonables. Un ejemplo de ello es el precedente de Fallos: 335:239 en el que queda claro que es imprescindible comprender qué elemento justifica esta

<sup>25</sup> GOMEZ, Bernardo, "El análisis de manuales y la identificación de problemas de investigación en didáctica de las matemáticas", publicado en PNA 5 (2), *Revista de Investigación en Didáctica de las Matemáticas*, Valencia, España, 2011, págs. 49-65 (accesible en [www.pna.es](http://www.pna.es)).

<sup>26</sup> Ver: CARDINAUX, Nancy y KUNZ, Ana, *Investigar en Derecho*, Buenos Aires, Eudeba, pág. 13.

<sup>27</sup> Cfr. NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J., *ob. cit.*, Prólogo a la primera edición, en donde expresamente el autor reconoce que el Manual cubre los puntos que contienen los programas universitarios sobre la materia (p.7). En similar sentido se expresa VILLEGAS, Héctor, *ob. cit.*, en la "Advertencia preliminar a la octava edición", en la que, al explicar la tarea realizada para la reformulación del libro en la nueva edición, menciona que ha consultado "los programas de las facultades de derecho de nuestro país y de América latina" a fin de incluir los puntos que la doctrina y la enseñanza de la materia examinan como los más importantes. También resulta esclarecedor el prólogo de José O. Casás a la obra de Espeche ya que el recordado profesor se introduce, precisamente, en las características y diferencias entre los manuales, guías, cursos y los tratados. A renglón seguido, elogia el trabajo del salteño "por haber conjurado la posibilidad de que se pudieran producir lagunas o vacíos en la obra, frente a los requerimientos de los variados programas con que se imparten las materias de este campo temático en las facultades de Derecho de nuestro país" (ESPECHE, Sebastián P., *ob. cit.*, XXXIV).

extensión para determinar luego si hay arbitrariedad en el caso en cuestión<sup>28</sup>.

Aclaradas estas cuestiones, un escrito, de cualquier tipo, debe ser adecuado, efectivo, coherente y correcto. La primera característica podemos relacionarla con aquello que se busca transmitir y “a quién”, es decir, adecuado a los saberes previos del lector, a sus expectativas y capacidades, en tanto la segunda nos remite a su efectividad, a la consecución del objetivo para el cual fue escrito. La coherencia implica transmitir en un orden lógico, con claridad y sin contradicciones. Por último, la corrección viene dada por la falta de errores de expresión, ya sea en la ortografía, sintaxis o morfología.

En los libros de texto que tienen como destinatarios a estudiantes y que se transforman, como tales, en auxiliares de la enseñanza, estas características se deben extremar a fin de minimizar los riesgos de equívocos o confusiones. Y, en esta tarea, la labor docente como “puente” en la construcción del conocimiento en ciencias jurídicas es imprescindible, un “andamiaje” en palabras de Bruner<sup>29</sup>. Ampliaré esto en el punto D.

---

<sup>28</sup> Recordemos que allí el Tribunal, con referencia a la solidaridad que recaía en el abogado para el pago de la tasa de justicia, señaló, con cita de abundante doctrina clásica en la materia: “Por cierto que la ley no designa arbitrariamente a los responsables, sino que tiene en cuenta la vinculación jurídica o económica de carácter permanente o accidental, que se manifiesta entre responsable y deudor”.

<sup>29</sup> Jerome Bruner, nació en Nueva York en 1915 y falleció en junio del año 2016. En su larga vida, elaboró numerosos conceptos para comprender el aprendizaje y la enseñanza; seguidor de las ideas de Piaget y Vigotsky, se lo considera el responsable del “redescubrimiento” de éste en occidente y, en particular, de la teoría de la Zona de Desarrollo Próximo. Fue profesor de la Universidad de Nueva York e incursionó en campos tan diversos como la psicología, la educación, la literatura y el derecho. Por su parte, Lev Semiónovich Vigotsky (1896-1934) fue un investigador ruso, fundador de la Psicología Socio-histórica y realizó importantes contribuciones en el campo de la psicología, la semiología y los estudios culturales.

### III.B. Cuestiones semánticas en los textos de la disciplina: S.O.S. autores, ¿quién es el sujeto pasivo? ¿hipótesis de incidencia es sinónimo de hecho imponible? ¿configuración del hecho imponible equivale a nacimiento de la obligación tributaria?

Se sorprende Villegas al encontrar autores latinoamericanos y europeos que, “básicamente piensan lo mismo sobre lo esencial pero que se enfrascan en interminables discusiones sobre sujetos pasivos” que el autor atribuye a discordancias terminológicas no advertidas, esto es “por el distinto nombre que ambas legislaciones (y consiguientes doctrinas) asignan a los sujetos pasivos tributarios<sup>30</sup>.”

¿De qué errores terminológicos nos habla Villegas? Pues, primero a la diferencia entre la doctrina latinoamericana y europea respecto de situar a la figura del responsable dentro los sujetos pasivos, pero varias páginas después el propio Villegas protagoniza, quizás sin advertirlo, una de estas tantas disputas semánticas cuando nos habla de la polémica generada en la doctrina nacional en torno a su definición del elemento subjetivo del hecho imponible. Recordemos que el autor cree inconveniente llamarlo “sujeto pasivo del tributo” y, opta, a fin de no confundirlo con el “sujeto pasivo de la obligación tributaria” por denominarlo “destinatario legal tributario”, con objetivos “meramente didácticos”. Villegas señala el poco seguimiento que ha tenido esta denominación, a excepción de Catalina García Vizcaíno que sí la acuñó. Ahora bien, fíjese lector qué interesante, a los fines de este trabajo, la causa a la que Villegas atribuye el poco seguimiento a su propuesta: “quizá por falta de comprensión de su significado”, nos dirá el cordobés<sup>31</sup> ya que “tampoco recibió comentarios adversos”. Sin embargo, esta falta de comentarios —ya sea de aceptación o rechazo— puede dejar sin explicitar que sólo se trata de una cuestión semántica y llevar a un equívoco terminológico que dificulte el

---

<sup>30</sup> VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Astrea, 9na. Edición, 2005, pág. 330.

<sup>31</sup> VILLEGAS, Héctor B., *ob.cit.*, pág. 355.

aprendizaje. A la postre, con abstracción de su designación, todos los autores explican la figura, en pocas palabras, como aquella persona que realiza el aspecto material del hecho imponible<sup>32</sup>, pero insisto, se observan en la práctica educativa confusiones derivadas de distintas denominaciones para referirse a lo mismo, o definiciones que incluyen a una u otra figura, etc. El objeto de este trabajo sólo es, como dije ya varias veces, explicitarlas, no juzgar su mérito o conveniencia.

Por estas mismas razones, el relevamiento que efectúo a continuación, aún con cierto detalle, no es en modo alguno exhaustivo pues sólo tiene como fin señalar posibles confusiones en el aprendizaje derivadas del disímil tratamiento que la doctrina otorga a los conceptos de la disciplina. Solo haré breves referencias a cada una de estas cuestiones a fin de detectar obstáculos que deberán ser anticipados y removidos en el proceso de enseñanza. Es un trabajo que utiliza como material de investigación el campo disciplinar (a través del examen de sus textos), pero con la mira puesta en la dimensión del aprendizaje.

Una aclaración final se impone, la forma en que me referiré a los temas en este punto no pretende tener la rigurosidad terminológica de la que nos jactamos los “tributaristas” con décadas en esta disciplina, sino que está desarrollado desde el interrogante o duda que se le genera el estudiante (y si bien no es literal, es fruto de la experiencia recogida en años de labor docente).

Veamos algunos de ellos:

1.- “Sujeto pasivo del tributo vs. Sujeto pasivo de la obligación tributaria”, lo que referíamos párrafos atrás al comentar el término acuñado por Villegas de “Destinatario legal tributario” que el autor utiliza para evitar confusiones entre el aspecto personal del hecho imponible y los sujetos de la obligación tributaria, pero que no fue acompañado por la doctrina.

2.- Contribuyente de hecho y contribuyente de derecho: Como sostiene Altamirano, con referencia al IVA y a la repercusión, en

algunos casos “*la denominación contribuyente requiere aclaraciones*”. El autor, con cita de Ferreiro Lapatza, se detiene en los significados “imprecisos” de este término (contribuyente de hecho) y sugiere que se reemplace, a fin de evitar confusiones, con expresiones más usuales de la terminología económico-financiera para referirse a la posible incidencia o traslación del impuesto<sup>33</sup>.

3.- Otra divergencia que, aunque metodológica, abarca también al léxico empleado y refiere Jarach es la del enfoque que adoptan la técnica legislativa y la mayoría de la doctrina al situar a los sujetos de la obligación tributaria como un elemento *a priori* y desvinculado del presupuesto de hecho objetivo. Señala el autor que, a su leal entender, el orden de los elementos del presupuesto de hecho debe ser encabezado por los hechos objetivos, seguidos del momento de vinculación, para luego adentrarse en el tiempo y, más adelante, en cuarto término, en la base de medición. Recién en quinto término, Jarach ubica a la atribución a los sujetos pasivos de las circunstancias objetivas comprendidas en la definición legal del presupuesto de hecho<sup>34</sup>. El autor no comparte el método ni el léxico empleado, que “*son fuente de errores y confusiones*”<sup>35</sup>.

4.- Innumerables posturas (y debates) sobre si son dos o tres los sujetos pasivos de la obligación tributaria (la famosa clasificación “bi o tripartita”, ¿por cuál opta usted lector?).

5.-La figura del sustituto y las múltiples teorías acerca de su naturaleza, al igual que las construidas alrededor del responsable por deuda ajena.

6.- La figura del heredero, que la ley ubica como “responsable por deuda propia” en el mismo párrafo del artículo en el que luego señala que “*son contribuyentes, en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias...*” No sabe usted lector el “matete”

<sup>32</sup> Ver las explicaciones dadas por los autores y capítulos citados en la nota al pie 17.

<sup>33</sup> ALTAMIRANO, Alejandro C., *ob.cit.*, pág. 374.

<sup>34</sup> Obsérvese que en su icónica obra “El Hecho Imponible”, la atribución del presupuesto de hecho a los sujetos pasivos aparece recién en el último capítulo.

<sup>35</sup> JARACH, Dino, *Finanzas...*, *ob.cit.*, pág. 383.

que se hacen los estudiantes aquí, ¿en qué quedamos?, ¿el heredero realizó entonces el hecho imponible o fue el muerto?

7.- Los agentes de retención y percepción, ¿son responsables por deuda ajena o son sustitutos? ¿Por qué hay autores que lo sitúan en una u otra categoría? ¿Cambia algo si no retienen o perciben que sí lo hacen, pero no ingresan? El caso de los agentes presenta más de una arista confusa y el tratamiento que la ley, la doctrina y la jurisprudencia le han dado también suma confusiones. Algunos de los equívocos provienen del hecho de que muchos sustitutos utilizan el mecanismo de la retención como modo de resarcirse anticipadamente, pero ello no quiere decir que, a diferencia de los responsables por deuda ajena, no sean los obligados principales. Lo que hay que comprender es que en el caso de los agentes (responsables) hay dos obligaciones bien diferenciadas, retener/percibir, por un lado, e ingresar por otro. Y no resulta indistinta la conducta que se haya asumido en cada instancia, en otras palabras, la no percepción o retención habilitará al Fisco a intimar al contribuyente, que no desaparece de la relación sustancial y, por otro lado, el ingreso por parte del contribuyente liberará al agente. A diferencia de ello, los sustitutos están directamente obligados frente al fisco. Por último, en esta cuestión de los agentes, ¿qué significa que no integran la relación jurídico tributaria sustancial (Fallos 327:1753)?

8.- La “potencialidad” de quiénes pueden ser sujetos pasivos (capacidad jurídico tributaria del artículo 5° que menciona, por ejemplo, a los patrimonios de afectación) versus quiénes son, efectivamente, en las leyes impositivas (ejemplo: las UTEs en IVA sí, pero en ganancias no).

9.- ¿Solidaridad? ¿Subsidiariedad? ¿Beneficio de excusión? ¿Condición? De nuevo, ¿en qué quedamos? La solidaridad tributaria es otro de los temas que es fuente de diversos equívocos terminológicos que dificultan la comprensión. Otro tema que confunde aquí es el de las diferencias con la solidaridad del “derecho común”.

10.-“Una cuestión terminológica de fondo”: Así titula Jarach el punto 7 del capítulo 2 de la parte VI (El Derecho Tributario) de su libro<sup>36</sup> y se refiere allí a la cuestión “*terminológica pero también de importancia fundamental*” planteada por Gerardo Ataliba, que sostiene que debe haber diferencia de nombre y concepto para dos fenómenos vinculados entre sí, pero “sustancialmente diferentes”, esto es la definición legal del presupuesto de hecho como concepto abstracto (hipótesis de incidencia para el autor), por un lado, y el hecho imponible como fenómeno fáctico o concreto, por otro. Jarach, aún sin dudar de las bondades de tal distinción a los efectos de evitar confusiones u oscuridad en el discurso, se inclina por mantener la denominación única y señala que tal peligro de confusión se resuelve de modo sencillo agregando los adjetivos “abstracto” o “concreto” al hecho imponible en cuestión. Para Jarach, la denominación única permite la identificación “dialéctica” entre el concepto abstracto y el concreto y, a su vez, muestra, con variados ejemplos, que no es un fenómeno exclusivo del derecho tributario.

11.- Otro problema terminológico que resalta Jarach es el del aspecto temporal del IVA que trae la ley, y en la antesala de la explicación particular se lamenta, a modo general, de la tendencia de esta ley a “*usar mal los términos técnicos con los que la doctrina jurídica ha elaborado el derecho tributario*”<sup>37</sup>. Ya entrando al aspecto temporal, el autor identifica una de estas inexactitudes en el artículo 5°, que se titula “nacimiento del hecho imponible” cuando el término correcto sería el de “nacimiento de la obligación tributaria” porque ese el contenido del artículo, en tanto la realización fáctica del hecho imponible es materia extraña a esa norma.

12.- Y con relación, precisamente, al concepto de “nacimiento de la obligación tributaria”, Cortés Domínguez alerta sobre cuestiones que permanecen a oscuras en la doctrina, entre ellas: el sentido exacto de esta

---

<sup>36</sup> JARACH, Dino, *Finanzas...*, ob.cit., pág. 381

<sup>37</sup> JARACH, Dino, *Finanzas...*, ob.cit., pág. 846

expresión cuya excesiva dosis de ambigüedad “*ha producido no pocas dudas y dificultades en el debate*”, o el alcance de la frase “obligación exigible” que para algunos significa que la obligación ha nacido pero no puede ser exigida y para otros quiere decir que la obligación no ha nacido<sup>38</sup>.

13.- Sainz de Bujanda menciona algunas dificultades en la comprensión que pueden surgir por las diferencias entre los significados que a una misma palabra otorgan el lenguaje común y el jurídico. Lo ejemplifica con el uso del vocablo “instantáneo” que, en derecho tributario, difiere del concepto “instante”, “segundo”, “espacio de tiempo brevísimo”<sup>39</sup>.

Como se ve, no se trató de listar la postura de cada autor, sino de hacer un punteo de temas que a los profesores probablemente les recuerden experiencias propias y los lleven a asentir con la cabeza. Es más, tal vez usted lector esté pensando en alguno que se me escapó aquí.

#### **IV. A modo de cierre, “propuestas y estrategias” para mejorar la enseñanza de la disciplina**

##### **IV.A. El profesor y su decisión sobre “los libros”**

Carr y Kemmis subrayan que el profesor necesita desarrollar una comprensión sistemática de las condiciones que conforman, limitan y determinan la acción de modo que tales restricciones puedan ser tenidas en cuenta al momento de enseñar<sup>40</sup>. Debemos preguntarnos entonces “qué conforma, qué limita y qué determina” nuestra práctica. Ser conscientes de estas cuestiones puede ayudarnos a mejorar el proceso de

enseñanza-aprendizaje. La enseñanza es no dar ni darnos por sentados, es reflexión y pregunta continua, es interrogarnos, en el caso concreto, si cuando enseñamos tenemos en la mente a un autor determinado<sup>41</sup> o si tenemos noción de la importancia de la lingüística en el aprendizaje.

Provocar con distintas estrategias didácticas que estas posibles confusiones “surjan”, se “anticipen” en el aula (lo que puede incluir que ya traigan leídos dos textos sobre un mismo tema) implica pensar y planificar estas estrategias. Dije en un pasaje de estas líneas que el docente debía ser un puente, un “andamiaje”, entre los libros de texto y el aprendizaje. Y también sostuve que las explicaciones son mucho más que definiciones. Explicar es dar respuesta al “por qué”, al “para qué” y al “cómo”<sup>42</sup>. Y ese es el encuentro entre el docente y el estudiante, la interacción que aspira a superar en el aula las dificultades. Y presupone que la enseñanza de cada tema se inicie dotando de sentido al “para qué” estudiarlo.

Como problema “jurídico”, de interpretación, estas diferencias, que enriquecen el debate disciplinar, pueden convertirse en un problema didáctico al no explicitarse y ser fuente de confusiones. El relevamiento de los textos de la asignatura tuvo ese fin entonces, identificar problemas de enseñanza y aprendizaje en este campo. Para su tarea, los profesores necesitan conocer estos textos, no sólo su contenido, sino también aquello que hace a la comprensión de ese contenido, si es acorde a las habilidades de sus estudiantes y qué puente hay que tender con la enseñanza. En otras palabras, este material es parte del plan docente, y debe ayudar a la concreción de sus objetivos.

Toda decisión en la enseñanza debe estar reflexionada y, por ello, la decisión sobre qué libros son más útiles, si bien debe evitar la censura o el autoritarismo, debe estar

<sup>38</sup> CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, *Ordenamiento Tributario Español*, Madrid, Tecnos, 1968, pág. 328.

<sup>39</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando, “El nacimiento de la obligación tributaria. Análisis jurídico del hecho imponible,” en *Temas de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Editorial: Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas, colección, Colección temas de Derecho Tributario, 1968, p.287.

<sup>40</sup> CARR, W. y KEMMIS, S., *Teoría crítica de la enseñanza. La investigación-acción en la formación del profesorado*, Barcelona, Martínez Roca, 1988.

<sup>41</sup> Dejo afuera aquí lo que, intencionalmente, planteamos como objetivo pedagógico en la asignatura DTS del posgrado que es, paradójicamente, partir “de y tomar” esas diversas definiciones como objeto de estudio y análisis.

<sup>42</sup> CARDINAUX, Nancy y KUNZ, Ana, *ob.cit.*, pág. 35.

justificada desde lo pedagógico. Central será entonces empezar por el “comienzo”, por conocer lo que traen todos los textos a los que el alumno pueda acceder, sus características, lo que omiten, lo que dan por sentado, los condicionantes, etc. No quisiera que estas reflexiones se entiendan como un aliento a los profesores para que indiquen al alumno de “qué libro estudiar”. Nada más lejos de ello pues, justamente, considero que esa práctica debe ser desterrada por más de una razón, entre ellas evitar el aburguesamiento —si se me permite el término— docente. Leer de “un solo texto” conlleva más de un riesgo para el aprendizaje, que van desde dar “por verdadero” (no hablaré de validez) aquello que se encuentra muy discutido por otros autores, hasta ignorar posturas o conceptos que ni siquiera son mencionados.

La enseñanza nunca es un trabajo automático, los docentes no son (o no deberían ser) pasivos en el proceso, ni convertirse en meros repetidores de libros cuya máxima aspiración es que los estudiantes los memoricen a su vez. Y los libros (a través de sus autores) deberían aspirar a no ser textos muertos que dan todo por hecho y dicho. Es deber (o función para ser menos imperativa) de un profesor universitario no perder nunca de vista al sujeto del aprendizaje, en qué instancia (grado) de la carrera se encuentra, cuáles serían sus conocimientos previos, qué competencias y herramientas aún están en proceso de adquisición, etc. Y si se trata de su primer acercamiento al tema, es misión del docente conciliar su saber disciplinario con su saber didáctico y anticipar posibles obstáculos en el proceso enseñanza-aprendizaje de una asignatura a la que suelen los alumnos llegar con una formación marcadamente diferente<sup>43</sup>.

---

<sup>43</sup> Para ampliar, ver: PÉREZ, Anahí F., “La enseñanza de la asignatura ‘Finanzas Públicas y Derecho Tributario’ en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires: reflexiones a una década de su incorporación al plan de estudios”, publicado en *Revista Academia. La Enseñanza del Derecho*, año 14, número 27, primer semestre 2016, págs. 101-129. Allí se releva el plan de estudios de la carrera de abogacía de la facultad de Derecho de la UBA y se concluye que en la formación de los primeros tres años hay un marcado componente de derecho privado.

Y este compromiso debe incluir, además de su continua formación en ambos campos, un relevamiento de los textos que utilizan los estudiantes, no con el fin de “controlar, decidir y limitar” cuáles sí o cuáles no, cual escrutinio que el cura y el barbero hacen en la biblioteca del ingenioso hidalgo “Don Quijote de la Mancha”<sup>44</sup>, sino con el de contribuir a una comprensión más amplia de la asignatura. Y su planificación docente debe dedicar una parte a esta cuestión.

#### **IV.B. El profesor y las estrategias de enseñanza, con una particular referencia a la clase magistral**

La tarea docente no es reproducir “contenido”, sino despertar interés, promover la comprensión, incentivar el pensamiento crítico, alentar el debate, hacer preguntas, identificar problemas, estimular la reflexión y el razonamiento, no mecanizar, ayudar a desarrollar las habilidades de interpretación del derecho y, en fin, brindar las herramientas que hagan accesible al conocimiento. Es tarea del docente plantear objetivos que, aún en el ideal que todos portamos, sean “factibles” de alcanzar en las condiciones de tiempo y espacio que tenemos y no dejen a todos los actores, profesores y estudiantes, frustrados. En especial, detenerse en aquellas cuestiones en las que puedan producirse con mayor asiduidad confusiones, pero sin calificar, arbitrariamente y sin más, de “buena o mala” tal o cual obra, sino involucrarse en las tareas necesarias para un adecuado aprendizaje. Comprometerse con pasión y solidez en su proyecto docente en el cual los textos sean un apoyo, pero jamás un condicionante, como tampoco deberían serlo su rol en la práctica profesional, ya sea como abogado, contador, magistrado, administrador, legislador, etc.

---

<sup>44</sup> “—Tome vuestra merced, señor licenciado; rocíe este aposento, no esté aquí algún encantador de los muchos que tienen estos libros, y nos encanten, en pena de la que les queremos dar echándolos del mundo. Causó risa al licenciado la simplicidad del ama, y mandó al barbero que le fuese dando de aquellos libros uno a uno, para ver de qué trataban, pues podía ser hallar algunos que no mereciesen castigo de fuego.” (CERVANTES SAAVEDRA, Miguel de, *Don Quijote de la Mancha*, Madrid, Edimat Libros, pág. 43).

Como se ve, estas líneas terminaron haciendo foco en la enseñanza, más que en la disciplina o los manuales en sí. El “cómo” el docente logre los mejores resultados seguramente implique más de un método de enseñanza y más de algún intento fallido, claro. Sin embargo, si cada tema se aborda teniendo a la vista qué es lo que queremos que se aprenda y qué dificultades pueden surgir, es probable que la estrategia para cada cuestión surja casi de modo “intuitivo”, es decir, si el objetivo es que el estudiante adquiera habilidades argumentativas o de debate, la forma de hacerlo será distinta a la que utilizaremos si queremos que desarrolle otra capacidad o competencia, como podría ser la interpretativa o la narrativa. Por eso, no se pueden usar los recursos didácticos de modo aleatorio, sino con un criterio de selección orientado a la concreción del objetivo y consciente de las habilidades del estudiante. Y también tendremos que cotejar resultados y aceptar errores que incluyen que lo que resultó en un cuatrimestre falle en otro, lo cual debe ser bienvenido a fin de aventar la mecanización docente. Una forma sencilla de hacerlo es interrogarnos, ¿qué queremos enseñar? ¿Qué estrategias son más aptas? ¿Qué habilidades traen los estudiantes?

En cuanto a las estrategias y recursos, suelen tener mejor prensa aquellas que buscan involucrar al estudiante, volverlo “sujeto activo” del proceso. Ahora bien, al igual que sucede en la vida, aferrarse a un “único modo” tiene más de necio que de sabio. No hay que ser dogmáticos en la enseñanza, hay que ser coherentes. Si buscamos tal o cual objetivo, debemos encontrar el que nos ayude en tal tarea, crear ese ambiente de aprendizaje. No toda metodología es funcional a los contenidos que tenemos que abordar. Hay una amplia variedad de materiales y recursos didácticos y es tarea del docente utilizarlos en función de los propósitos y contenidos específicos. Hay que contar con diferentes herramientas. ¿Por qué traigo esto a colación? Pues porque quiero detenerme un instante en las clases magistrales, que suelen merecer mucha crítica, justificada y no tanto. Las clases magistrales ordenan y estructuran el pensamiento y son un buen complemento a

lo largo del proceso educativo. En este sentido, este tipo de clases en general, y la exposición dialogada en particular, pueden hacer surgir muchas de las dudas o confusiones que trabajamos aquí y darle el espacio propicio al profesor para explicarlas o buscar un sentido a las diferencias. En este escenario, la pregunta del docente puede orientar y alentar la duda y la comprensión. En los temas de Derecho Tributario Sustantivo, donde las cuestiones terminológicas y semánticas, en lo que hace a los conceptos e institutos centrales de la materia, tienen gran preponderancia como vimos, es probable que una buena clase expositiva sea más útil para despejar dudas y errores habituales que el método de casos. Huelga aclarar que no se alienta la exposición del modo que un experto daría en un Congreso de la disciplina, sino un diálogo con el estudiante que tenemos enfrente y que, para alcanzar el éxito, debe ser activo participante. Como ya sostuve, puede proponerse también un trabajo sobre los diferentes textos que abordan la misma cuestión.

Ahora bien, a riesgo de ganarme la enemistad de algunos actores protagónicos de nuestra materia, debo advertir sobre el riesgo que entraña, en esta modalidad magistral, la práctica de parafrasear los libros de texto y, en especial, los libros del titular de la cátedra que integran o los que ese titular recomienda. Esto distorsiona el aprendizaje, omite gran parte de bibliografía valiosa y, a su vez, en algunos casos, los profesores sólo conocen ese libro que “dictan” y pueden llegar, incluso sin intención, pero por puro desconocimiento del tratamiento que otorgan otros textos a determinada cuestión, a reprobar a quien estudia de esa fuente. Los estudiantes quedarán entonces como rehenes del método de repetición del texto “obligatorio”, que los más memoriosos pasarán con éxito. Para evitar esto, el profesor, además de comprometido con su labor, debe estar familiarizado con el campo de la psicología educativa y tener nociones sobre cómo se aprende, en general y cómo se aprende ciencias jurídicas, en particular.

# CONVOCATORIA ABIERTA

---

## IMPLICANCIAS DE LA INCORPORACIÓN DE LOS SERVICIOS DIGITALES TRANSFRONTERIZOS EN EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Noelia Dorin

### I. Introducción

El enorme desarrollo de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, a través de los significativos avances de las últimas décadas, ha impactado en diversos ámbitos. En la economía, se ha generado un proceso de transformación logrando reducir los costos de adopción de estas nuevas tecnologías, mejorar los procesos de negocios y reforzar la innovación en todos los sectores económicos.

De tal modo, la evolución de las tecnologías y la expansión del comercio electrónico están planteando nuevos desafíos a los Fiscos al momento de detectar áreas de interés fiscal. Ante este nuevo escenario de incesante desarrollo de la industria digital, el Derecho Tributario en su conjunto debe readecuarse para contemplar nuevas modalidades comerciales que han adoptado las relaciones económicas, de manera de captar adecuadamente la capacidad contributiva, con el debido resguardo de las garantías constitucionales. El alcance del presente trabajo se centrará, entonces, en analizar la incorporación en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los servicios digitales prestados por sujetos no residentes, lo cual ha sido incluido paulatinamente en la mayoría de las distintas jurisdicciones locales.

Si bien la temática se origina como una preocupación de carácter internacional y en este sentido, los Estados han tomado diversos caminos a nivel nacional, particularmente en Argentina se han introducido conceptos y definiciones en las normas impositivas de orden nacional, que las jurisdicciones locales han adoptado, tratando de receptorlas en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Al respecto, se efectuará un análisis de los elementos del Impuesto, con especial atención al sustento territorial, y las decisiones jurisprudenciales en las cuales se debatieron los límites territoriales de la

potestad tributaria provincial y cláusulas constitucionales relacionadas.

### II. Nuevas realidades económicas, nuevas normas tributarias

Es necesario recordar que en la actualidad la digitalización de la economía ha permitido que las empresas organizadas en los modelos de negocios propiciados por el desarrollo de las Tecnologías de la Información y Comunicación puedan participar activamente en determinados sectores económicos de varios países, sin tener necesariamente una presencia física en ellos.

Con motivo de la entrada en vigencia en diversas jurisdicciones locales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a los servicios digitales prestados por sujetos no residentes, resulta oportuno entonces analizar las implicancias de esta incorporación. En este sentido, surgen interrogantes sobre el alcance del Impuesto teniendo en cuenta la reciente redefinición del sustento territorial establecido en los textos fiscales subnacionales, así como también sobre las cláusulas constitucionales que podrían encontrarse comprometidas.

Es evidente que la transformación digital de la economía ha modificado el flujo de bienes y servicios. En la Economía Digital<sup>1</sup> se producen, distribuyen, comercializan y consumen bienes, servicios e información, al igual que la economía tradicional, pero se caracteriza por su instantaneidad, simpleza, inmediatez y

<sup>1</sup> El término "Economía Digital" es atribuido a Don Tapscott, por la publicación de su libro "*La Economía Digital: Promesa y peligro en la Era de la Inteligencia en redes*", donde ha pronosticado muchas de las transformaciones que ha suscitado la digitalización de la información y Internet. Allí define a la economía digital como un fenómeno revolucionario y abarcador impulsado por la convergencia de las comunicaciones, informática y contenidos que además crea una multimedia interactiva y una autopista de información.

virtualidad<sup>2</sup>. Así, se produce el fenómeno de que grandes multinacionales pueden operar desde paraísos fiscales, pero venden sus productos/servicios en el resto de los países del mundo, prácticamente sin pagar los impuestos correspondientes en los Estados en los que se genera el valor a través del usuario, se consumen y/o se obtienen las ganancias. Dentro de la Economía Digital se prestan los denominados Servicios Digitales, aquellos suministrados de manera *online* a través de internet y que solo pueden ser tomados mediante el uso de dispositivos digitales como celulares, computadoras y tablets, entre otros. Los servicios digitales más generalizados son: la prestación de servicios de publicidad en línea; los servicios de intermediación en línea (buscadores, comparadores, intermediarios entre vendedores y compradores); y la venta de datos generados a partir de información suministrada por los usuarios en interfaces digitales. Para poder analizar esta temática, es necesario considerar que los Servicios Digitales presentan las siguientes características:

- Plurilocalización

Como se ha indicado, tales servicios son prestados desde un determinado país, mientras que los servidores están ubicados en algún lugar del mundo, donde el prestatario puede acceder al mismo a través de internet a la página web o a su visualización *online* desde otro país.

- Intangibilidad

Los servicios intangibles se caracterizan como aquellos que presentan inconvenientes para identificar el lugar donde son prestados físicamente. Por tal motivo, se complejiza la posibilidad de verificación y fiscalización por parte del Fisco sobre estos servicios.

- No trazabilidad

A diferencia del comercio convencional, la trazabilidad está limitada en los servicios digitales debido a la imposibilidad de realizar el seguimiento completo de la operatoria y de los agentes económicos intervinientes en ella, es decir, si la prestación procede del exterior y si el prestatario es un consumidor final que utiliza y/o consume la misma en Argentina. En el ámbito internacional los negocios B2C son los más riesgosos a nivel tributario, sobre todo en lo que a servicios digitales se refiere, porque son adquiridos a través de la web sin posibilidad de control. Sin embargo, las Administraciones Tributarias precisan conocer esa información para poder ejercer su soberanía fiscal, de corresponder. En este contexto, si tales servicios son abonados con tarjeta de crédito, débito o cualquier otro medio legal, el medio de pago es quizás el único rastro que permite la identificación del agente pagador y del concepto abonado, de acuerdo con la actividad del receptor del pago. Por el contrario, de abonarse por otros medios, por ejemplo, con débito en una cuenta del exterior no declarada, difícilmente pueda individualizarse el circuito comercial.

### III. Principios de la tributación

En este orden de ideas, es necesario mencionar los principios de la tributación<sup>3</sup>. Estos postulados que se han mantenido a lo largo de la historia como guía en el diseño de un sistema tributario y que han regido las relaciones del comercio convencional, del mismo modo deben imperar en el contexto de la economía digital.

- Legalidad

Se trata de una garantía esencial en el Derecho Constitucional Tributario, en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley material y formal, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa, conforme a los procedimientos establecidos en la Constitución para la sanción de las leyes. En consecuencia, la inclusión de los servicios

---

<sup>2</sup> AMAR, Anahí y GRONDONA, Verónica, "Economía digital y tributación: el caso argentino en el marco de la experiencia internacional", Documentos de Proyectos (LC/TS.2021/122-LC/BUE/TS.2021/3), Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Santiago, 2021.

---

<sup>3</sup> SPISSO, Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires, Ed. Abeledo Perrot, 2016.

digitales prestados desde el exterior debe contemplarse en los textos fiscales sancionados por ley.

- Neutralidad

Las decisiones deben estar motivadas por cuestiones económicas y no impositivas, evitando distorsiones en la competencia y reduciendo la carga excedente para minimizar la pérdida de bienestar que sufre el contribuyente como consecuencia del impuesto. El sistema fiscal no debe discriminar según el medio elegido para concretar las operaciones. Individuos en situaciones equivalentes en cuanto a sus operaciones deben estar sujetos a similar carga.

- Equidad

Es necesario contemplar tanto la equidad horizontal, relacionada con el principio de igualdad, es decir, el tratamiento igual a los iguales; y la equidad vertical, que se refiere a la diferenciación de quienes se encuentran en diversa situación.

- Economicidad

Supone que los costes administrativos y de cumplimiento de las normas deben ser los mínimos posibles, eligiendo la forma más accesible para realizarlo.

- Certeza

Las reglas deben ser claras, previsibles y simples, para que los contribuyentes puedan anticipar las consecuencias impositivas de una transacción.

- Flexibilidad

El sistema debe ser flexible y dinámico para mantenerse acorde al desarrollo tecnológico. Los cambios que se adopten en las legislaciones vigentes deben ser amplios para contemplar las nuevas transacciones que pueden devenir en el futuro, toda vez que a medida que los distintos bienes y servicios se adecuen a formas digitalizadas podrán ser comercializados y/o prestados en mayor medida a través de internet.

#### **IV. Breve reseña del contexto internacional y nacional**

Para evitar los esquemas de planificación agresiva, organismos internacionales como la OCDE con la Acción 1, el denominado

Proyecto BEPS (por sus siglas en inglés, “*Base Erosion and Profit Shifting*”), la ONU y la Unión Europea continúan trabajando en la elaboración de soluciones coordinadas, permanentes y duraderas, de modo tal de garantizar que los ingresos fiscales derivados de las actividades en línea sean equitativos con los de la economía tradicional, y que los diferentes países puedan llegar a un acuerdo internacional tributario.

En el ámbito nacional, resulta interesante considerar los tributos nacionales de Argentina aplicables a los servicios digitales prestados desde el exterior, debido a que muchos de los conceptos que consideran las jurisdicciones locales, se encuentran relacionados principalmente con el Impuesto al Valor Agregado (concepto de “servicios digitales”, criterios de “utilización o explotación”) y el Impuesto a las Ganancias (concepto de “no residente”).

Actualmente, los Estados nacionales enfrentan de dos maneras el reto de gravar con IVA a los servicios digitales transfronterizos. Una de ellas es estableciendo mecanismos unilaterales, generalmente haciendo uso de sistemas de retención sobre los medios de pago (como tarjetas de crédito o transferencias de fondos al exterior) en operaciones realizadas a favor de entidades seleccionadas y autorizadas.

La segunda manera consiste en la aplicación de las medidas propuestas en materia de impuestos al consumo, generadas en torno del proyecto BEPS, puesta en marcha por la OCDE, que busca que esas empresas altamente tecnificadas que operan sin presencia física en un país cobren el impuesto y lo trasladen al país utilizando un esquema directo y sencillo que incluya un mecanismo simplificado de inscripción, limitados procesos de obtención y envío de información sobre las operaciones realizadas y efectuar el pago de los tributos recaudados también desde el exterior y sin presencia física. Si bien la recomendación de la OCDE con respecto a las transacciones de empresa a consumidor (B2C) es que la empresa proveedora extranjera se registre como contribuyente del IVA, mediante un proceso simplificado, en la jurisdicción del comprador y sea la responsable de cobrar,

declarar y pagar el impuesto, los países con mercados más pequeños pueden enfrentar dificultades para obligar a las empresas extranjeras a inscribirse y sancionarlas en caso de incumplimientos.

Frente a esta dificultad, los países latinoamericanos han optado por cobrar el IVA sobre los servicios digitales adquiridos en el exterior, a través de sistemas de retención en los medios de pagos. En este sentido, Argentina ha dado un gran paso en el año 2017 al incorporar a los servicios digitales en la normativa del Impuesto al Valor Agregado, mediante la reforma tributaria establecida por la Ley 27.430.

#### **V. Potestad tributaria y sustento territorial para la aplicación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos**

Para abordar esta temática a nivel subnacional, debe tenerse en cuenta el sistema federal argentino, consagrado en nuestra Constitución Nacional. En el esquema de distribución de las potestades corresponde a las provincias la tributación directa e indirecta, y a la Nación le compete la indirecta y excepcionalmente y por tiempo determinado las contribuciones directas, según el juego armónico de los artículos 4 y 75, incisos 1) y 2) de la Carta Magna. El Impuesto sobre los Ingresos Brutos entonces pertenece al derecho tributario provincial y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Este carácter deriva de la Ley de Coparticipación Federal que ha reconocido la potestad de establecer y mantener un impuesto sobre los ingresos obtenidos en el ejercicio de actividades lucrativas en sus respectivos territorios. El federalismo fiscal desde hace muchos años atraviesa una profunda crisis por descoordinación de potestades tributarias y falta de control en la distribución de los recursos. Mediante consensos fiscales en este tributo se buscó eliminar tratamientos diferenciales, adecuar regímenes de retención y percepción para evitar la acumulación de saldos a favor o en su caso, devoluciones. En este sentido, es necesario recordar que el esquema constitucional vigente aboga por un

federalismo de concertación, que deberá ir estructurándose con el acuerdo expreso de las provincias y en la medida de sus necesidades. Se trata de un plan paulatino en el tiempo que llevará necesariamente a un modo diferente de toma de decisiones, en base a una genuina participación intrafederal.

Recordemos que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos se trata de un impuesto indirecto que todas las provincias argentinas aplican, en virtud de la potestad conferida por la Constitución Nacional en el artículo 75, inc. 2, el cual grava la actividad o ejercicio habitual y oneroso en jurisdicción provincial del comercio, industria, profesión, locación de obras, bienes o servicios. Como criterio de vinculación para atribuir materia imponible, el Impuesto sobre los Ingresos Brutos considera fundamental la "territorialidad" por tratarse de un tributo objetivo, en el cual la ley no precisa el sujeto pasivo, sino que se define por la mera realización del elemento objetivo del hecho imponible. Al referirse al concepto de "sustento territorial" Dino Jarach lo define como "el *nexo mínimo indispensable para que una jurisdicción de las varias en que la actividad se desarrollara pudiera justificar a una parte de la base imponible y del impuesto consiguiente*"<sup>4</sup>. En este sentido, el sustento territorial es importante, dado que para la aplicación del Impuesto, no solo es necesario considerar que la actividad generadora de los ingresos contengan "onerosidad y habitualidad" sino que debe ser desarrollada en una jurisdicción determinada por lo cual el sustento o presencia resultan necesarios para el nacimiento de dicho tributo. La actividad debe ser ejercida de manera efectiva, física y tangible en el territorio de que se trate.

Sin embargo, con la irrupción de los servicios digitales transfronterizos, se pone en tela de juicio tal criterio respecto de un Impuesto que ha sido concebido en un contexto analógico de comercialización de bienes y servicios. En

---

<sup>4</sup> JARACH, Dino, *Impuesto a los ingresos brutos*, Ed. Cima, p. 107, citado por SFERCO, José, *Consideraciones jurídicas sobre novedosos regímenes de recaudación provinciales*, Doctrina Tributaria Errepar (D.T.E.), t. XXIV, enero 2003, p. 20.

atención a las características intrínsecas de tales servicios, el inconveniente que se presenta es identificar el punto de conexión con el territorio, teniendo en cuenta que existen diversos ordenamientos jurídicos dentro del ámbito nacional. La sucesiva desmaterialización de la economía determinó que los distintos ordenamientos jurídicos pasarán a adoptar como elementos relevantes de la conexión ya no sólo aspectos objetivos (territorial), sino aspectos subjetivos (personal) del tributo. Las recientes reformas introducidas por las provincias tienen como objetivo posibilitar la aplicación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a las actividades económicas efectuadas por sujetos del exterior, cuando las mismas tienen efectos dentro del territorio provincial. Plantean así una redefinición del concepto tradicional de territorialidad. Sin embargo, como cada jurisdicción ha elaborado un tratamiento fiscal distinto, esta adecuación de la normativa no se encuentra coordinada, por lo cual ante los mismos hechos económicos cada jurisdicción local aplica distintos criterios para determinar si se encuentra alcanzada en su jurisdicción la actividad como servicio digital desde el exterior, susceptible de ser gravado con Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

#### **V.A. Evolución jurisprudencial en la materia**

Para analizar el sustento territorial en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, revisemos el criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Pueden considerarse dos etapas, tomando como cambio de doctrina el fallo "Telecom Argentina S.A."<sup>5</sup>, con el objetivo de aplicarlo al campo de los servicios digitales prestados por residentes del exterior en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Con carácter previo al antecedente mencionado, la autonomía provincial para legislar sobre sus impuestos locales, se limitaba a no gravar bienes o personas existentes fuera de sus límites territoriales ("Asociación de Bancos de la Argentina c/Buenos Aires, Provincia de

s/acción declarativa de inconstitucionalidad"<sup>6</sup>, entre otros). En tal sentido, en el Dictamen de la Procuración General de la Nación al que se remitió el voto mayoritario de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en "Helicópteros Marinos S.A. c/Tierra del Fuego, Provincia de s/acción declarativa"<sup>7</sup>, establece que las "facultades de imponer contribuciones y percibir las sin intervención de autoridad extraña han de ser ejercidas por las provincias y sus municipios sobre aquellas actividades creadoras de riqueza que se produce dentro del ámbito físico de sus respectivos Estados pues, cuando ellas gravan operaciones realizadas fuera de sus territorios, exceden el ámbito de sus potestades e invaden otras jurisdicciones". Esta aplicación estricta del "sustento territorial" se observa también en fallos como "Total Austral SA c/Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur"<sup>8</sup>, y el dictamen de la Procuración en el caso "Telecom Argentina S.A."<sup>9</sup>. Por lo tanto, cuando una provincia grava operaciones o actividades fuera de sus límites territoriales, incurre en un exceso de jurisdicción, que podría afectar la jurisdicción de otra provincia y/o las facultades que ha delegado en la Nación, entre otras, la de reglar el comercio interprovincial y con las naciones extranjeras (art. 75, inc. 13 de la Constitución Nacional).

A partir del fallo "Telecom Argentina S.A.", la Corte Suprema de Justicia de la Nación se pronunció a favor de la potestad provincial para gravar con ingresos brutos la porción del exterior correspondiente al servicio de telecomunicaciones. El caso tramitó como una acción meramente declarativa iniciada por Telecom Argentina S.A. a fin de evitar que la porción de "llamadas salientes" realizadas por sus clientes en la Provincia de Corrientes al exterior forme parte de la base imponible del

<sup>5</sup> CSJN, *Telecom S.A. Argentina c/ Corrientes, Provincia de s/ acción declarativa*, sentencia del 26 de diciembre del 2017. CSJ 4/2011.

<sup>6</sup> CSJN, Fallos: 337:822. Sentencia de fecha 15 de julio de 2014.

<sup>7</sup> CSJN, *Helicópteros Marinos S.A. c/ Tierra del Fuego, Provincia de s/ acción declarativa*. H. 340. XXXIX.

<sup>8</sup> CSJN, Fallos: 326:3368. Sentencia del 08 de septiembre del 2003.

<sup>9</sup> CSJN, *Telecom S.A., ob. cit.* CSJ 4/2011. Dictamen de fecha 14 de abril del 2014.

Impuesto sobre los Ingresos Brutos de esa provincia. Si bien la Procuradora entendió que esa porción de la actividad se realizaba en el exterior y no había sustento territorial, la Corte entendió lo opuesto. La Corte Suprema de Justicia de la Nación habría creado en este caso una “regla de prueba”, considerando:

- la actividad que intenta abarcar el impuesto: servicio público de telecomunicaciones, encontrándose alcanzada por tributos provinciales.

- el ámbito: servicio público prestado a clientes de la Provincia de Corrientes.

- el punto de conexión: en los hechos del presente caso, como la llamada comienza en Argentina y termina en el exterior, considera que el nexo territorial no sería solamente el gasto (la tasa de distribución, que resulta la aplicación típica de principios de distribución de base imponible del Convenio Multilateral) sino también el propio prestatario, cliente de Telecom Argentina, que está domiciliado en la provincia de Corrientes.

De tal modo, la Corte Suprema inclina el análisis hacia la base imponible del impuesto (en lugar de focalizarse sobre el hecho imponible -ejercicio de actividad onerosa y habitual-, como había fallado en “Helicópteros Marinos”, “Total Austral”, etc.)

- limitación de las potestades tributarias: la Corte destacó que no se había aportado prueba de personas o bienes que se hallarían bajo la jurisdicción de otras naciones y que se verían alcanzados en sus derechos o integridad por el impuesto de Corrientes, así como tampoco ningún conflicto de soberanía. Además, tampoco existió prueba de que el impuesto provincial pudiera interferir con las potestades del gobierno nacional para establecer derechos de importación o exportación.

Con lo expuesto, podría aplicarse entonces la mencionada “regla de prueba” que se desprende de fallo “Telecom Argentina S.A.” para la imposición con ingresos brutos a los servicios digitales prestados desde el exterior que se enmarca en los casos en los que la “territorialidad” es muy difícil de demostrar, atento que se trata de servicios que no requieren presencia física alguna del

prestador en la jurisdicción de mercado para ser prestados.

Es dable mencionar que estas cuestiones de sustento territorial y cláusula comercial, específicamente en materia de servicios digitales e IIBB, se encuentran en revisión judicial ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación para su debate en las causas que tienen dictamen favorable a la competencia originaria: “Asociación de Bancos de la Argentina y otros c/ Córdoba, Provincia s/ acción declarativa”<sup>10</sup>, Dictámenes Procuración General “Asociación de Bancos c/ Córdoba”<sup>11</sup>, “Asociación de Bancos c/ Salta”<sup>12</sup>, “ADEBA c/ Córdoba”<sup>13</sup>, “Banco Itaú y otros c/ Salta”<sup>14</sup>; “HSBC c/ Salta”<sup>15</sup>; “Tarjeta Naranja c/ Córdoba”<sup>16</sup>.

Cabe señalar que en la causa “Asociación de Bancos de la Argentina y otros c/ Córdoba, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, que también contaba con Dictamen favorable

<sup>10</sup> CSJN, Fallos: 345:1170. Sentencia del 25 de octubre del 2022, dictamen de la Procuración General de la Nación del 19 de octubre del 2018.

<sup>11</sup> CSJN, Fallos 345:1170. Sentencia del 25 de octubre del 2022, dictamen de la Procuración General de la Nación del 19 de octubre del 2018.

<sup>12</sup> CSJN, *Asociación de Bancos de la Argentina y otros c/ Córdoba, Provincia de s/ acción declarativa de certeza*. Sentencia del 25 de octubre del 2022, dictamen de la Procuración General de la Nación del 19 de octubre del 2018.

<sup>13</sup> CSJN, *Asociación de Bancos de la Argentina y otros c/ Córdoba, Provincia de s/ acción declarativa de certeza*. Sentencia del 25 de octubre del 2022, dictamen de la Procuración General de la Nación del 15 de febrero del 2019.

<sup>14</sup> CSJN, *Banco Itaú Argentina S.A. y otros c/ Salta, Provincia de s/ acción declarativa de certeza e inconstitucionalidad*. CSJ 815/2019. Sentencia del 25 de octubre del 2022, dictamen de la Procuración General de la Nación del 31 de mayo del 2019.

<sup>15</sup> CSJN, *HSCB Bank Argentina S.A. c/ Salta, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad*. CSJ 2510/2019. Sentencia del 25 de octubre del 2022, dictamen de la Procuración General de la Nación del 27 de noviembre del 2019.

<sup>16</sup> CSJN, *Tarjeta Naranja S. S. c/ Córdoba, Provincia de s/ acción declarativa de certeza e inconstitucionalidad*. CSJ 2202/2018. Sentencia del 25 de octubre del 2022, dictamen de la Procuración General de la Nación del 15 de febrero del 2019.

de la Procuración, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se expidió en fecha 25/10/2022, considerando que *“la materia del pleito exige interpretar, aplicar y establecer el alcance de disposiciones de derecho público local por lo que los actores deberán ir primeramente ante los estrados de la justicia provincial y, en su caso, acudir a la Corte por vía del recurso extraordinario”*.

Sobre el fondo de la cuestión, la Corte Suprema de Estados Unidos se expidió en el caso “Dakota del Sur vs. Wayfair Inc.”, de fecha 21/06/2018, sobre el Impuesto a las Ventas de Estados Unidos, que es el más parecido al impuesto local argentino. En el marco de esta causa, por una mayoría de 5 jueces a favor y 4 en contra, se dejó de lado un criterio jurisprudencial vigente durante varias décadas y se avaló que el Estado de Dakota del Sur pudiera recaudar el Impuesto a las Ventas (Sales Tax) a las compañías Wayfair Inc., Overstock.com, por la venta en línea de muebles y artículos para el hogar, y Newegg. Inc, por la venta online de artículos electrónicos; aún cuando éstas no cuentan con un establecimiento, empleados, representantes, y/o ninguna presencia física en esa jurisdicción.

En virtud de una interpretación de la cláusula constitucional del comercio de la Corte norteamericana en las causas “National Bellas Hess” (1967) y “Quill Corp” (1992), los Estados americanos se veían imposibilitados de recaudar tal impuesto subnacional a las ventas de una empresa ubicada fuera de su territorio la recolección y remisión del impuesto a las ventas por las ventas realizadas a clientes ubicados dentro de él, si la empresa no cumplía con la “regla de la presencia física” (tener algún local físico, oficina, empleados o representantes en el territorio de ese Estado). Además de la pérdida de recaudación, la doctrina de la Corte creaba diferencias poco razonables con las empresas locales que realizaban idéntica actividad comercial. Por estas razones, en el año 2016 el estado de Dakota del Sur aprobó una Ley que exige a vendedores ubicados fuera de su territorio, cobrar y remitir el impuesto a las ventas como si éstos tuviesen una presencia física en el Estado, en la medida

que superen un determinado importe de ingresos o cantidad de operaciones.

#### **V.B. Aplicación del Convenio Multilateral**

Por las características propias de los servicios digitales y considerando que tienen alcance nacional, su gravabilidad debe enmarcarse generalmente bajo las normas del Convenio Multilateral. Para la aplicación del Convenio, recordemos que estamos en presencia de una norma que trata “distribución de ingresos brutos” entre jurisdicciones en el supuesto de actividades que se desarrollan en más de una jurisdicción. En tal sentido, contiene pautas para asignar porciones de base imponible a cada una de las jurisdicciones en las que se realiza dicho proceso, es decir que sus disposiciones sólo resultarán de aplicación si se tiene por cumplido el presupuesto fundamental para poder utilizar el Convenio: la existencia de sustento territorial en distintas jurisdicciones.

La manifestación tradicional de la territorialidad es el gasto, que atrae a los ingresos hacia una jurisdicción determinada. Sin embargo, las nuevas modalidades de comercialización requieren una redefinición del concepto, que podríamos comenzar a especificarlo admitiendo que en las operaciones virtuales la territorialidad podría comenzar a reconocerse a través de una “presencia digital”. En el año 2002, la Comisión Arbitral emitió la Resolución General (CA) 83/2002, reglamentando las operaciones que se realizaran por medio de internet. La lógica de esta resolución radicaba en que las empresas que operaban a través del comercio electrónico por internet, pero que no tenían gastos efectivos en muchas de las jurisdicciones en las cuales realizaban operaciones de ventas de bienes y locaciones de obras y/o prestaciones de servicios, atribuyeran sus ingresos únicamente a las jurisdicciones donde tenían sustento por gastos efectivos. Esta situación generaba una gran desigualdad. El espíritu de dicha resolución fue, justamente, regular esa situación mediante la creación de una ficción jurídica.

Es así como a partir de su vigencia, los ingresos por las ventas realizadas por internet

deberían atribuirse a cada una de las jurisdicciones de destino final de los bienes, admitiéndose que el sustento territorial existe desde el momento en el que el comprador realiza el pedido mediante los medios electrónicos. No obstante, resulta necesario en esta instancia rescatar la doctrina de los casos concretos resueltos tanto por la Comisión Arbitral como por la Comisión Plenaria, en los que se admitió que los gastos bancarios como el impuesto a los débitos y créditos bancarios conceden sustento territorial en la jurisdicción del comprador. Desde esta perspectiva, cualquier venta por medios virtuales que se cancele mediante una transferencia bancaria desde el banco del comprador al del vendedor, genera el sustento territorial suficiente a través de los gastos bancarios y de la retención del citado impuesto, que obliga al vendedor a atribuir el ingreso a la jurisdicción del comprador. Por Resolución General 14/2017 la Comisión Arbitral estableció como principio general que los ingresos por la prestación de servicios, cualquiera sea el lugar y la forma en que se hubieran contratado, se atribuirán a la jurisdicción donde el servicio sea efectivamente prestado, por sí o por terceras personas.

Atento a las actuales modalidades de comercialización de bienes y/o servicios provenientes de una economía cada vez más digitalizada y los distintos medios, plataformas o aplicaciones tecnológicas y dispositivos digitales, móviles o similares, utilizados para el cumplimiento de tales fines, la Comisión Arbitral emitió en marzo de 2021 la Resolución N° 05/2021, para efectuar una adaptación tendiente a la ampliación y/o contextualización de las distintas operaciones y/o actividades que se plantean a partir de la referida digitalización, estableciendo como elemento de conexión y/o de vinculación entre el presupuesto de gravabilidad y el ámbito espacial para su configuración en la jurisdicción del domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios, por parte del vendedor o prestador, la existencia de una presencia digital en la misma.

En tal sentido, determina los parámetros que indican la existencia de presencia digital del vendedor, prestador y/o locador en la jurisdicción del domicilio del adquirente:

a) El vendedor de los bienes y/o prestador del servicio efectúe operaciones a través de cualquier medio electrónico, plataforma o aplicación tecnológica y/o dispositivo y/o plataforma digital y/o móvil o similares efectuadas en la jurisdicción del comprador, locatario, prestatario o usuario.

b) El vendedor y/o prestador –por sí o a través de terceros– utilice o contrate una o más empresas, entidades, agentes, contratistas o “proveedores de servicios” para la comercialización del bien y/o servicio, en la jurisdicción del domicilio del adquirente de los bienes y servicios tales como: publicidad o marketing de la membresía, comunicaciones, infraestructura, servicios de tecnologías de la información (TI) y/o procesadora de transacciones de las tarjetas de crédito y/o débito y/u otras formas de cobro.

c) El vendedor y/o prestador efectúe –por sí o a través de terceros– el ofrecimiento del producto y/o servicio dentro del ámbito geográfico del domicilio del adquirente y/o tenga licencia para exhibir el contenido de ese producto y/o servicio en dicha jurisdicción. Se considera verificada esta situación cuando, con la previa conformidad y suministro de la información necesaria del usuario domiciliado en una jurisdicción, se autoricen consumos de bienes y/o servicios a través de tarjetas de crédito o débito y/u otras formas de cobro.

d) El vendedor y/o prestador requiera para la comercialización de sus bienes y/o servicios, dentro de la jurisdicción, un punto de conexión y/o transmisión (wi-fi, dispositivo móvil, etc.) que se encuentre ubicado en dicha jurisdicción o de un proveedor de servicio de internet o telefonía con domicilio o actividad en la jurisdicción del adquirente. Por lo tanto, la normativa define que el sustento territorial se configura en la jurisdicción del domicilio del adquirente cuando exista presencia digital en la misma, considerando como tal, conforme Resolución General (CA) 14/2017, para bienes, el destino final donde serán utilizados, transformados o comercializados; o: (i)

domicilio sucursal o establecimiento adquirente donde provenga el requerimiento; (ii) domicilio donde desarrolla la actividad principal el adquirente; (iii) domicilio del depósito o centro de distribución donde entregan los bienes; (iv) domicilio de la sede administrativa del adquirente. Para la prestación de servicios, se considera donde sean efectivamente prestados, salvo tratamiento especial (cuando exista presencia digital en el domicilio del adquirente).

### **V.C. Incorporación de los servicios digitales transfronterizos en los textos fiscales locales**

En vista del crecimiento acelerado de la economía digital y las operaciones transfronterizas, a partir del año 2020 la mayoría de las jurisdicciones locales han incorporado a los servicios digitales prestados desde el exterior dentro del Impuesto sobre los Ingresos Brutos<sup>17</sup>. Sin embargo, la inclusión de conceptos como “presencia digital” y “presencia digital significativa” en los Códigos Fiscales, cuentan con diversos alcances en cada jurisdicción, así como también se prevén diferentes alícuotas y la obligatoriedad de registro del proveedor varía en cada jurisdicción, entre varias cuestiones que denotan una significativa falta de consenso entre jurisdicciones, lo cual genera que cada una aplique de forma unilateral el Impuesto. Claro está que al encontrarse dentro de sus potestades tributarias, cada jurisdicción tiene la facultad de hacerlo. Sin embargo, cada una considera distintos criterios aplicables.

Con este panorama, sería conveniente resolver la cuestión determinando claramente los parámetros a fin de evitar una situación de falta de certeza al momento de aplicar el impuesto. Las operaciones y los sujetos alcanzados suceden en un contexto multijurisdiccional que debe ser tenido en cuenta.

Ahora bien, el gran desafío en materia tributaria para los fiscos locales en los últimos años ha sido incorporar en su normativa los cambios producidos por la digitalización de la economía, respetando los derechos, principios y garantías constitucionales de los contribuyentes.

En este sentido, cabe recordar que el art. 9 de la Ley N° 23.548, de Coparticipación Federal establece la prohibición de analogía, considerando que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos deberá recaer sobre el ejercicio habitual y con fin de lucro de una actividad en el territorio de la jurisdicción que se trate.

Con la incorporación de la prestación de servicios digitales como hecho imponible del IVA a nivel nacional, podrían surgir planteos sobre las nuevas definiciones del hecho imponible en IIBB contenidas en los ordenamientos provinciales. Si bien con los criterios de vinculación incorporados en las normativas locales, se ha redefinido el ámbito espacial del impuesto, resulta fundamental que no se incorporen elementos propios de otros impuestos, tales como el lugar de consumo o utilización del mismo para los indicadores.

Por último, cabe mencionar el Consenso Fiscal del 27/12/2021, en el cual la mayoría de las provincias argentinas y el Poder Ejecutivo nacional incluyeron disposiciones en materia de tributación subnacional a la economía digital. En el nuevo Consenso se introduce el concepto de nexo jurisdiccional en reemplazo del sustento territorial, o presencia física, para las actividades de comercialización de bienes y servicios digitales. Para esas transacciones, establece que el nexo jurisdiccional se configura en los siguientes supuestos:

- Para sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el país, cuando exista presencia digital del vendedor, prestador y/o locador en la jurisdicción del domicilio del adquirente.
- Para sujetos radicados, residentes o constituidos en el exterior que comercialicen servicios digitales, cuando se verifiquen alguna de estas circunstancias: a) la prestación del servicio se desarrolle o utilice

<sup>17</sup> Cabe señalar que la provincia de Córdoba ha sido pionera en la materia, incluyendo los servicios digitales transfronterizos en su Código Fiscal mediante Ley 10.508 en el año 2017.

económicamente en la jurisdicción, b) recaiga sobre sujetos, bienes, personas o cosas radicadas, domiciliadas o ubicadas en territorio provincial y c) el prestador o locador cuente con una presencia digital en la jurisdicción, independientemente del medio y/o plataforma o lugar utilizado para tales fines.

Es necesario recordar que este compromiso establece que el hecho imponible de Ingresos Brutos alcanza al ejercicio habitual y a título oneroso de la actividad del contribuyente, con independencia de su carácter lucrativo o no. Al respecto, existe abundante jurisprudencia<sup>18</sup> que ha declarado la inconstitucionalidad de Códigos Fiscales que se expresan en los mismos términos que el Consenso, justamente por colisionar con la Ley de Coparticipación.

Por lo tanto, se abre el interrogante sobre si una norma de derecho intrafederal, como el Consenso (que no fue suscripta por la totalidad de las jurisdicciones), puede reemplazar las pautas uniformadoras de la Ley de Coparticipación Federal.

## VI. Consideraciones finales

Como se ha observado, en la economía digital la concepción tradicional del objeto tributario en cuanto a la territorialidad queda obsoleta y da lugar a la elusión dada por el aprovechamiento de lagunas fiscales, devenidas del inevitable diferencial entre la velocidad tecnológica y la capacidad de adaptación de los sistemas actuales de legislación.

A nivel local, la introducción en los textos fiscales de la aplicación del impuesto a los servicios digitales transfronterizos implica un

cambio de paradigma en cuanto al sustento territorial, dado que se orienta a dejar de lado la ubicación física de la empresa prestadora de servicios en un contexto plurilocalizado, intangible y de compleja trazabilidad. La voráGINE con la que se producen los cambios en la actualidad no debe perder de vista que el marco jurídico de las jurisdicciones locales que gravan con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a los servicios digitales prestados desde el exterior, debe encontrarse en línea con las garantías constitucionales. La cuestión entonces radica en si las modificaciones introducidas por las jurisdicciones locales, determinando diferentes parámetros como criterio de vinculación, resultan suficientes para el resguardo de las garantías constitucionales. Es de esperar que la interpretación judicial de las causas que se encuentran en revisión trate el fondo de la cuestión, en la instancia que corresponda, aunque en el marco de un federalismo de concertación, se debiera constituir un espacio de diálogo para coordinar estas cuestiones.

Por otro lado, no puede desconocerse que el nuevo régimen de retención en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos implica un nuevo incremento de precios para las jurisdicciones que lo contemplan, atento a que resulta difícil que los sujetos del exterior asuman como propios estos costos, más aún en el caso de prestaciones vinculadas con consumidores finales.

La cuestión es compleja y multidimensional, por lo cual es necesario evitar las iniciativas fiscales unilaterales cuando la cuestión se debe abordar desde una perspectiva multilateral. Resulta evidente la necesidad de trabajar en conjunto en la búsqueda de nuevos criterios para establecer el nexo que permita la atribución de ingresos a una determinada jurisdicción, de manera de disminuir la posibilidad de conflictos en el reparto de potestades tributarias.

---

<sup>18</sup> Suprema Corte de Tucumán, *Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. vs. Provincia de Tucumán s/Inconstitucionalidad*, sentencia de fecha 02/03/17; Cámara de Apelaciones Contencioso Administrativa de La Plata, *Asociación Bancaria*, sentencia de fecha 11.10.18 y Juzg. Cont. Adm. y Trib. N° 10 de CABA, *Automóvil Club Argentino*, sentencia de fecha 15/10/18, Dictamen de la Procuración General de Nación en *Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi c/ Provincia del Chaco s/ Amparo*, de fecha 10/05/2021, entre otros

## LA PRESCRIPCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN COSTA RICA

Johnny Pacheco Castro

### I. Introducción

Con ocasión a la conclusión de mis estudios de licenciatura en la Universidad de Costa Rica desarrollé la tesis “*La prescripción en materia tributaria: un análisis a partir de la doctrina, la legislación y la jurisprudencia de la interrupción especial del artículo 54 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.*” Dentro de dicho trabajo final se trataron dos problemáticas, las cuales son causadas por el art. 54 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT) de Costa Rica que regula como causal de interrupción de la prescripción la interposición de recursos en contra de las resoluciones administrativas por parte del obligado tributario. La primera problemática es por la naturaleza de la norma, la imprescriptibilidad de la obligación tributaria una vez el obligado tributario interponga un recurso en contra de las resoluciones administrativas emitidas por parte de la Administración Tributaria. La segunda problemática de la norma y en combinación de una indebida interpretación de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, radica en la interrupción de la prescripción fundamentándose en dicha norma aún y cuando por una resolución administrativa o judicial posterior se declare la nulidad absoluta del acto administrativo.

El presente ensayo cuenta con una doble finalidad. Primero, se expondrán los resultados de la investigación para optar por el grado de licenciatura a la comunidad académica. Segundo, se realizará una crítica a una sentencia posterior a la elaboración de la investigación la cual mantiene las mismas fallas indicadas en la investigación.

Se estructurará primero con un resumen del concepto de la prescripción desde su percepción en el Derecho Civil y su aplicación en el Derecho Tributario. Seguidamente, se realizará una generalización de la prescripción de la obligación tributaria en Costa Rica y

posteriormente la delimitación de las dos problemáticas actuales de su aplicación. Concluyendo con una propuesta de *lege ferenda* que consiste en la modificación del art. 54 del CNPT y la inclusión de una norma de caducidad.

Se hace la salvedad si bien en el CNPT se regulan tres supuestos diferentes a la prescripción, siendo la capacidad del contribuyente para aplicar el crédito tributario o solicitar la devolución de tributos, la capacidad para determinar y exigir los tributos por parte de la Administración Tributaria, y, por último, la prescripción de los ilícitos tributarios. El presente artículo únicamente abordará la prescripción desde el punto de vista de la Administración Tributaria.

### II. La prescripción tributaria como medio de extinción de la obligación tributaria

#### II.A. Generalidades de la prescripción tributaria

La prescripción cuenta con su antecedente en la figura de la *praescriptio longi temporis* dentro del Derecho Romano y que constituía en el fenecimiento de las acciones no ejercitadas durante treinta años<sup>1</sup>. Posteriormente, fue adaptada dentro del derecho civil como “*la liberación del deudor por el transcurso del tiempo. Su fundamento es la seguridad jurídica*”<sup>2</sup>. Su fundamentación radica en la inactividad o no ejercicio durante un plazo dado del derecho por parte del acreedor y con ello la certeza al deudor que no va a ser perseguido perpetuamente por parte del acreedor<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> IGLESIAS, Juan, *Derecho Romano*, Barcelona, Editorial Ariel, 2011, p. 321.

<sup>2</sup> TORREALBA NAVAS, Federico, *Principios del Derecho Privado: obligaciones*, San José, Costa Rica, T. Navas, F., 2019, p. 971.

<sup>3</sup> GARCÍA NOVOA, César, *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*, Madrid, Marcial Pons, 2011, p. 13.

De acuerdo con lo anterior, las normas que regulan la prescripción deben de contener, entre otros aspectos: i) la duración o el plazo por el cual el acreedor tiene la posibilidad de ejercitar su derecho, ii) el inicio o *dies a quo* que corresponde al punto de partida en la cual la deuda es exigible<sup>4</sup>, iii) los supuestos por los cuales el cómputo de la prescripción puede interrumpirse (la vuelta a cero del reloj) o suspensión (pausa del reloj) y su respectiva reanudación<sup>5</sup>.

En el Derecho Tributario esta norma contiene una fundamentación similar. Consiste en una forma extintiva de los derechos a cargo de la Administración Tributaria o bien por parte del sujeto pasivo, incluyéndose obligaciones accesorias de la relación tributaria y posibles sanciones<sup>6</sup>. El instituto se diferencia del Derecho Civil por cuanto el nacimiento de la obligación tributaria no es un convenio entre particulares, lo que supone que en el caso de la prescripción tributaria no pueda renunciarse a la prescripción ganada como sucede en la prescripción civil porque la prescripción tributaria puede ser declarada de oficio<sup>7</sup>.

Entonces la prescripción tributaria es un medio extintivo de la obligación tributaria e implica “*la inercia de la administración tributaria en la no determinación o cobro de la obligación tributaria y el transcurso de un plazo*”<sup>8</sup>.

En cuanto a las particularidades generales de la prescripción tributaria, ha existido dentro de la doctrina cuestionamientos si estamos ante un plazo de prescripción o de caducidad. Hablamos de prescripción cuando dentro del plazo puedan darse supuestos en que se pueda dar una interrupción y, en cambio, la caducidad representa un plazo máximo inevitable para concluir el procedimiento<sup>9</sup>.

## II.B. Particularidades de la prescripción de la obligación tributaria en Costa Rica

La prescripción de la obligación tributaria en Costa Rica cuenta con su regulación dentro del CNPT como parte de las causales de extinción de la obligación tributaria. El Tribunal Contencioso Administrativo de Costa Rica en su fallo 65-2020-VI de las 14:00 horas del 28 de mayo del 2020, ha entendido el objeto de la prescripción como extinción de las facultades de la administración tributaria de verificación y liquidación de la obligación tributaria. El tribunal también destacó que la prescripción supone una excepción a la inviabilidad de fenecimiento de las potestades de imperio contenidas en la normativa costarricense. Esto es conforme cuando la doctrina se refiere al objeto de la prescripción dentro del derecho tributario material que corresponde a la posibilidad de cobrar la obligación tributaria y a la prescripción dentro del derecho tributario formal correspondiente al ejercicio de las potestades administrativas para su liquidación<sup>10</sup>.

Otra de las particularidades importantes que cuenta la prescripción tributaria en Costa Rica es su independencia con la prescripción civil o administrativa. El Tribunal Contencioso Administrativo en su fallo 49-2020-VI de las 15:45 horas del 20 de abril de 2020 manifestó que las normas de prescripción pueden complementarse con normas provenientes del derecho civil o administrativo cuando exista alguna laguna o insuficiencia del derecho tributario. Al respecto, es importante indicar que esta norma operaría, sí y solo sí, cuando dentro de la normativa tributaria sea omisa en cuanto algún aspecto de la prescripción y no porque se contengan diferentes supuestos de interrupción de la prescripción.

Algo que en opinión del autor no ocurre debido a que el cuerpo de las normas de prescripción de la facultad para determinar y exigir los tributos cuenta con todos los

<sup>4</sup> TORREALBA NAVAS, Federico, *ob. cit.*, p. 972.

<sup>5</sup> TORREALBA NAVAS, Federico, *ob. cit.*, p. 974.

<sup>6</sup> ESEVERRI, Ernesto, *La Prescripción Tributaria (En la Jurisprudencia del Tribunal Supremo)*, Valencia, Tirant Lo Blanch, 2012, p. 13.

<sup>7</sup> ESEVERRI, Ernesto, *ob. cit.*, Valencia, p. 14.

<sup>8</sup> TORREALBA NAVAS, Adrián, *Derecho Tributario General*, San José, Costa Rica, Editorial Jurídica Continental, 2009, p. 377.

<sup>9</sup> ESEVERRI, Ernesto, *ob. cit.*, Valencia, p. 19.

<sup>10</sup> TORREALBA NAVAS, Adrián, *Derecho Tributario Iberoamericano: A la luz de la versión 2015 del Modelo de Código Tributario del CIAT*, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2017, p. 378.

elementos de duración, causales propias de interrupción o suspensión.

En cuanto al plazo de la prescripción, el art. 51 del CNPT regula dos supuestos de plazos de la prescripción. El primero corresponde al ordinario de 4 años con el que cuenta la administración tributaria para exigir el pago del tributo y sus intereses. El anterior plazo puede ampliarse hasta 10 años en los casos que el contribuyente o responsable tributario no estuvieran registrados en el registro único tributario, cuando se hubieran presentado declaraciones calificadas como fraudulentas o bien cuando el contribuyente o responsable no hubiese presentado las declaraciones.

El *dies a quo* o inicio del cómputo de la prescripción se encuentra regulado en el art. 52 del CNPT. El mismo indica que el cómputo inicia el primer día del mes siguiente a la fecha en que el tributo debe pagarse. Con anterioridad al 2016 el término iniciaba a computarse el primer día del año calendario en que el tributo debía pagarse.

Al igual que como ocurre en el derecho civil, en el derecho tributario se cuenta con supuestos en los cuales el cómputo de la prescripción se interrumpe. Esta interrupción presupone una puesta en "cero del reloj" de la prescripción que se reinicia el primero de enero del año siguiente al que ocurrió el acto interruptor. Se tienen como causales que interrumpen la prescripción dentro del art. 53 del CNPT por acción del sujeto pasivo, el reconocimiento expreso de la obligación, el pedido de aplazamientos y fraccionamientos de pago, y la interposición de toda petición o reclamo, como por ejemplo la petición de devolución.

Por otro lado, se tiene como supuesto de interrupción por actuaciones de la administración tributaria la notificación de inicio de actuaciones de comprobación y fiscalización. Sobre esta causal se entiende como no producida la interrupción si las actuaciones de comprobación y fiscalización no se inician dentro del primer mes, se ha notificado el inicio o durante su desarrollo se interrumpen por un espacio de dos meses por culpa de la administración.

También interrumpe el cómputo de la prescripción los actos administrativos o

jurisdiccionales tendientes a ejecutar el cobro de la deuda. Ya con esta causal de interrupción, el Tribunal Contencioso Administrativo en su sentencia 49-2009 de las 14:00 horas del 29 de mayo del 2009 ha indicado que para que constituya la causal el acto debe estar debidamente notificado, indicando la existencia del adeudo y su requerimiento de pago. Posteriormente, el Tribunal Fiscal Administrativo en su fallo 434-P-2019 de las 11:05 horas del 10 de septiembre de 2019 ha reconocido que la causal de interrupción opera cuando la deuda se encuentra líquida y exigible, y no cuando existe una simple comunicación con el contribuyente invitándolo a regularizar su situación con el fisco.

En cuanto a la investigación de algún delito de fraude contra la hacienda pública, la prescripción se suspende durante la investigación que realice el Ministerio Público. Pero, si el Ministerio Público no presenta una acusación formal o se dicta una sentencia de sobreseimiento a favor del contribuyente en un plazo máximo de 5 años, se entiende por no producida la prescripción en este aspecto.

Ocurridas cualquiera de estas causales de interrupción de la prescripción, el nuevo término comienza a computarse de nuevo a partir del 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en el que se produjo la interrupción, por así constar en el art. 53 del CNPT.

La normativa costarricense incluye también la interrupción especial de la prescripción por la interposición de recursos en contra de las resoluciones administrativas tendientes a determinar y exigir la deuda tributaria. En primer lugar, el art. 54 supone la interrupción por la interposición de los recursos contra las resoluciones de la Administración Tributaria. Entendiendo esta norma en darle un tiempo prudencial para que la Administración conozca y resuelva todos los recursos que son interpuestos por los sujetos pasivos. En doctrina esta norma ha sido entendida más que una norma de interrupción, un motivo de impedimento para el curso de la prescripción

debido a la interposición de los recursos por parte del sujeto pasivo<sup>11</sup>.

En segundo lugar, la norma supone una reanudación del plazo de la prescripción el 1 de enero del año calendario siguiente a que esta quede en firme. Entendiéndose que durante la totalidad de la etapa recursiva administrativa la obligación tributaria no va a tener riesgos de ser declarada prescrita. Y la norma únicamente opera si la resolución a la que fue interpuesto el recurso entra en firmeza.

Como puede verse distinto a lo que ocurre con las otras causales de interrupción, que el mismo acto interruptor es el causal de una nueva reanudación. En el caso de la interrupción especial de la prescripción, su causal de interrupción y su reanudación son distintos.

### **II.C. Problemáticas identificadas en la normativa e interpretación judicial costarricense**

Dentro de mi investigación destacué dos problemáticas que se han dado dentro de la normativa y jurisprudencia costarricense que han sido contraproducentes a la aplicación del instituto de la prescripción. En primer lugar, la normativa ocasiona que ante la inercia de la Administración no genere efectos prescriptivos porque con la interposición de los recursos la prescripción no se reanuda hasta que la Administración decida resolver los recursos interpuestos<sup>12</sup>. La redacción de esta norma ha sido incorrecta, debido a que la causal de interrupción y por ende su reanudación debería de ser el mismo acto jurídico<sup>13</sup>.

A su vez, la redacción de esta norma ha sido catalogada como conflictiva. La causal de interrupción de prescripción es ajena a los supuestos de reconocimiento expreso de la prescripción porque en su lugar es el ejercicio del derecho de defensa del contribuyente para

impedir las acciones administrativas<sup>14</sup>. Así, la norma, puede considerarse como contradictoria al derecho a la tutela judicial efectiva, haciendo como referencia lo ocurrido la regla del *solve et repete*<sup>15</sup>.

Pero más allá, la crítica principal que presenta esta norma es la duración del efecto interruptivo de la prescripción, que con la redacción actual de la norma en Costa Rica no cuenta con límites<sup>16</sup>. Pues, en una línea jurisprudencial española, la norma supone poner en manos del acreedor sin límite alguno la posibilidad de forma intemporal su ejercicio de su derecho de crédito sin limitación alguna<sup>17</sup>.

Esta norma ha sido analizada por parte de la Sala Constitucional de Costa Rica en una primera ocasión en el año 2008 y recientemente manteniendo su posición en el año 2022<sup>18</sup>. Las acciones de inconstitucionalidad promovidas, entre otras violaciones constitucionales, reclamaron la violación al principio de seguridad jurídica debido a la redacción de la norma.

La Sala Constitucional ha mantenido su posición que una norma es inconstitucional sólo si la norma resulta incompatible con esta normativa. Para los magistrados constitucionales el problema de la norma no consiste en la imposibilidad de la aplicación del principio constitucional en su manifestación de la prescripción. Más bien, la problemática radica en el tiempo, en la eficiencia de la Administración para resolver los recursos. Y si el contribuyente encuentra problemas a la eficiencia en que la Administración resuelve los recursos, puede

<sup>14</sup> GARCÍA NOVOA, César, *ob. cit.*, p. 266.

<sup>15</sup> GARCÍA NOVOA, César, *ob. cit.*, p. 266.

<sup>16</sup> TORREALBA NAVAS, Adrián, *Derecho Tributario General... op. cit.*, p. 392. En un mismo sentido, hablando de la norma en España, ver también GARCÍA NOVOA, César, *ob. cit.*, p. 269 y 271.

<sup>17</sup> ESEVERRI, Ernesto, *ob. cit.*, p. 252-253.

<sup>18</sup> Al respecto pueden verse los fallos 13850-2008 de las 14:37 horas del 17 de septiembre de 2008, 014008-2008 de las 10:17 horas, 014009-2008 de las 10:18 horas y nro. 014010-2008 de las 10:19 horas, todos del 19 de septiembre de 2008 y 5565-2022 de las 9:20 horas del 9 de marzo de 2022.

<sup>11</sup> TORREALBA NAVAS, Adrián, *Derecho Tributario General... op. cit.*, p. 390.

<sup>12</sup> TORREALBA NAVAS, Adrián, *Derecho Tributario General... op. cit.*, p. 392.

<sup>13</sup> TORREALBA NAVAS, Adrián, *Derecho Tributario Iberoamericano... op. cit.*, p. 425.

acudir a los diferentes reparos que contiene la normativa costarricense para acelerar el conocimiento de los recursos administrativos.

El principio de seguridad jurídica ha sido entendido como la certeza a la que cuentan los ciudadanos ante las acciones que puedan ejercer los poderes del Estado y lo que garantiza la protección ante la arbitrariedad<sup>19</sup>. El principio traducido a la prescripción tributaria supone la realización del estado de certeza al contribuyente de que ante la inercia de la Administración Tributaria no va a ser perseguido a perpetuidad<sup>20</sup>. Y a su vez, el principio de seguridad jurídica garantiza la estabilidad de las resoluciones jurídicas cuando evita que las disputas se extiendan por tiempos prolongados<sup>21</sup>.

Es posición del autor de este artículo que la norma del art. 54 del CNPT resulta violatorio al principio de seguridad jurídica y a su vez la posición tomada por parte de la Sala Constitucional. La norma del art. 54 del CNPT resulta en que una vez un contribuyente interpone un recurso administrativo se da una paralización del “reloj” de la prescripción hasta que la Administración Tributaria resuelva el recurso correspondiente. Esto, como han expuesto autores *supra* referenciados, va en contra del sentido de una norma de prescripción. La norma en vez de proteger al contribuyente y generar estabilidad y protección de que su deuda tributaria no podrá ser perseguida con perpetuidad, más bien protege a la Administración Tributaria que su inercia no ocasionará la prescripción de las deudas tributarias que busca determinar y exigir.

La redacción del art. 54 del CNPT también ha provocado una línea jurisprudencial por parte de la Sala Primera de la Corte Suprema

de Justicia en Costa Rica, violatoria al principio de seguridad jurídica, entre otros<sup>22</sup>.

El primer fallo (o “pecado original”) se dio en el año 2006. En esa ocasión la Sala Primera conoció el caso de un contribuyente que alegó la prescripción ante el Tribunal de primera instancia y fue concedida, basándose en que dentro del expediente administrativo se declaró la nulidad absoluta de la resolución administrativa por parte del Tribunal Fiscal Administrativo y que una vez la Administración Tributaria volvió a emitir la resolución determinativa, pero para esa segunda ocasión ya la facultad para determinar una cuota tributaria adicional ya estaba prescrita.

La Sala Primera revocó la decisión de primera instancia sosteniendo que sin importar que la primera resolución administrativa fue declarada nula, esta mantiene sus efectos interruptores de la prescripción. Para ello, se fundó en una línea jurisprudencial mercantil donde el Código Civil admite que aunque un acto tendiente al cobro sea declarado nulo, este mantiene sus efectos. Adicionalmente, la Sala Primera sostuvo que la declaratoria de nulidad no afectó el recurso administrativo interpuesto por el contribuyente y este mantiene sus efectos interruptores de la prescripción.

En un primer estudio de la sentencia en la doctrina costarricense se realizó una crítica en el sentido que la Sala Primera utilizó de forma supletoria normas civiles indebidamente a un procedimiento tributario, la sentencia contradice la teoría del derecho administrativo de la invalidez de los actos y violenta el principio de seguridad jurídica<sup>23</sup>.

Cuando se habla de la aplicación supletoria de las normas jurídicas civiles o propias del derecho administrativo al derecho tributario,

<sup>19</sup> ESPECHE, Sebastián, *Curso de derecho financiero*, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Erreius, 2019, p. 416.

<sup>20</sup> GARCÍA NOVOA, César, “El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables”, en *Revista Técnica Tributaria*, no. 124, 2019, p. 71.

<sup>21</sup> TAVIERA TORRES, Heleno, *Derecho constitucional tributario y seguridad jurídica*, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Marcial Pons, 2018, p. 404-405.

<sup>22</sup> Al respecto pueden verse los fallos 385-2006 de las 9:40 horas del 28 de junio del 2006, 555-F-S1-2012 de las 9:35 horas del 10 de mayo del 2012, 300-F-S1-2018 de las 9:40 horas del 28 de junio de 2018 y 836-F-S1 de las 9:45 horas del 2018.

<sup>23</sup> GÓMEZ SOLERA, Juan Manuel, *La prescripción en derecho administrativo-tributario*, San José, Costa Rica, Editorial Jurídica Continental, 2012, p. 105-106.

debe de hacerse cuando existe una laguna jurídica en las normas tributarias. Como puede observarse, y se manifestó anteriormente, las normas tributarias en cuanto a la prescripción de la facultad de la Administración Tributaria son completas y no requieren aplicar supletoriamente otras ramas jurídicas.

En cuanto a la violación del régimen de invalidez de los administrativos, la normativa costarricense señala que la nulidad absoluta de un acto administrativo tiene efectos retroactivos a la fecha de emisión del acto<sup>24</sup>. La doctrina ha complementado esto al referirse que toda acción fundada en un acto absolutamente nulo también contiene el vicio de nulidad y sería imposible mantener los efectos de un acto absolutamente nulo<sup>25</sup>. Lo que resultaría en nuestro caso que mantener los efectos interruptores de la prescripción de una resolución administrativa declarada nula o bien de los recursos administrativos interpuestos contra la resolución nula.

### III. Incorporación de una norma de caducidad y reforma al artículo 54 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios como solución a la problemática destacada

Como se indicó anteriormente, a diferencia de una norma de prescripción que permite la interrupción del cómputo del plazo, la caducidad no permite la interrupción del término. Esto se debe a que la prescripción normalmente regula los plazos a los que los sujetos tienen para ejercer sus derechos. La caducidad opera en los términos de los sujetos para ejecutar acciones, por ejemplo el resolver un recurso administrativo o interponer una demanda judicial.

La falta de una norma de caducidad es el complemento de una norma complementaria para un procedimiento de determinación de los tributos. La conclusión de un procedimiento genera certeza al contribuyente, pero la no conclusión de un

procedimiento en un tiempo razonable más bien le genera un estado de incerteza de cómo se va a resolver su procedimiento<sup>26</sup>. Es por esto por lo que una norma de caducidad, en el ámbito del procedimiento tributario, tendría como objetivo la terminación anticipada del procedimiento cuando este no encuentre su terminación en un tiempo razonable.

Ahora bien, para el diseño de la norma de caducidad existen dos posibilidades: caducidad en la acción o instancia y caducidad perención. La caducidad en la acción o instancia presupone que el procedimiento si no es concluido en el término dado este se archiva y se entiende el procedimiento como no iniciado<sup>27</sup>. En cambio, la caducidad perención se entiende como el incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento, el inicio de este no produce sus efectos, dejando la posibilidad que este se vuelva a reiniciar<sup>28</sup>.

La diferencia entre ambos institutos radica en sus consecuencias. La caducidad de la acción es una norma la cual imposibilita a la Administración Tributaria a continuar con sus actuaciones. La caducidad perención no contiene consecuencias tan graves, posibilitando a la Administración a continuar con sus procedimientos, siempre y cuando sus derechos a determinar y exigir los tributos no se encuentren prescritos.

Sin embargo, ambas normas posibles operan bajo la misma lógica. Cuando se da la inactividad prolongada por parte de la Administración Tributaria dentro del procedimiento determinativo, la comunicación de inicio de las actuaciones de fiscalización pierde sus efectos interruptivos de la prescripción.

Para ello, la construcción normativa de la caducidad debe de contener tres elementos: subjetivo, objetivo y formal. En cuanto el elemento subjetivo se constituye en que esta ha de ser declarada por parte de la administración, ya sea de oficio o a solicitud de parte. El elemento objetivo es el término temporal que ha de pasar para considerar

<sup>24</sup> Artículo 171 de la Ley General de Administración Pública de Costa Rica.

<sup>25</sup> ORTIZ ORTIZ, Eduardo, *Tesis de Derecho Administrativo, Tomo II*, Colombia, Editorial Stradtman, 2002, p. 445.

<sup>26</sup> GARCÍA NOVOA, César, *ob. cit.*, p. 96.

<sup>27</sup> GARCÍA NOVOA, César, *ob. cit.*, p. 99.

<sup>28</sup> GARCÍA NOVOA, César, *ob. cit.*, p. 99-100.

como operativa la norma. Y el elemento formal es el requisito de que se encuentre regulada en una norma de rango legal<sup>29</sup>.

Por ejemplo, en el caso español, la caducidad se encuentra regulada dentro del art. 104 de la Ley General Tributaria. Esta norma no supone un efecto sobreviviente cuando se sobrepasa el plazo máximo para su resolución, esta ha de ser declarada dentro del procedimiento, ya sea a solicitud de parte o de oficio, y por último el procedimiento se archiva y se pierden los efectos interrumpiendo la prescripción, pero este puede utilizarse como prueba para una futura verificación sobre la misma obligación tributaria si esta no se encuentra prescrita<sup>30</sup>.

En el caso costarricense no existe una norma especial de caducidad dentro del CNPT, no existe una norma relativa a la caducidad del procedimiento determinativo. Sin embargo, la Ley General de la Administración Pública contiene una norma de caducidad de los procedimientos administrativos y también una norma que inaplica las normas procesales a los procedimientos tributarios cuando estos tengan una normativa especial. Ya con anterioridad, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en su fallo 1520-F-S1-2010 de las 9:10 horas del 16 de noviembre de 2010 ha indicado que la normativa es expresa al impedir la aplicación supletoria de las normas del procedimiento administrativo de la Ley General de la Administración Pública al procedimiento tributario porque este tiene su propia regulación.

Para el autor, esta posición de la Sala Primera de la Corte Suprema es errónea en cuanto sí existe una laguna legal en el CNPT

que posibilita la aplicación supletoria de la caducidad. Si bien en las anteriores secciones de la posición de la aplicación supletoria de otros cuerpos normativos. Realizando un estudio de la norma tributaria, ya sea de rango legal o reglamentario, no existe una norma de caducidad del procedimiento, lo cual permite la aplicación supletoria únicamente en cuanto a la caducidad.

Una primera solución que puede tratarse es el cambio de la interpretación judicial únicamente para la problemática de la interpretación de la Sala Primera en cuanto a los procedimientos con actos declarados nulos. Actualmente, se encuentra bajo estudio en la jurisdicción sobre constitución una acción de inconstitucionalidad dentro del expediente judicial 20-021801-0007-CO en donde se discute el apego al Derecho de la Constitución de la interpretación de la Sala Primera.

Si bien puede declararse la inconstitucionalidad de esta interpretación por parte de la Sala Primera, esta puede buscar una nueva interpretación para mantener su posición. Por lo cual, en opinión del autor, es necesario una *lege ferenda* al art. 54 del CNPT y la inclusión de una norma de caducidad.

En cuanto al art. 54 del CNPT debe de mantenerse dentro del ordenamiento jurídico, pero su redacción ha de modificarse. En primer lugar, la interrupción y la reanudación deben de ser provenientes del mismo acto jurídico, es decir, la interposición del recurso administrativo cuenta con una doble función de interrupción, pero también de reanudación. En segundo lugar, la norma debe de contener un párrafo, el cual sea explícito en que no se produce la interrupción de la prescripción por aquellos actos que sean declarados nulos o aquellos recursos interpuestos contra actos nulos<sup>31</sup>. Por último, el inicio del nuevo plazo de

<sup>29</sup> SÁNCHEZ POVIS, Lucio y VALVERDE ENCARNACIÓN, Gianpierre, "La caducidad del procedimiento administrativo sancionador en el TUO LPAG. Estudio introductorio para su caracterización en el ordenamiento peruano", en *Círculo de Derecho Administrativo*, no. 17, 2019, p. 83. Recuperado de: [La caducidad del procedimiento administrativo sancionador en el TUO LPAG. Estudio introductorio para su caracterización en el ordenamiento peruano](#) (fecha de consulta: 20 de abril de 2023).

<sup>30</sup> ESEVERRI, Ernesto, *ob. cit.*, p. 34-35.

<sup>31</sup> Esta modificación no fue propuesta en el trabajo original, pero fue propuesta por Luis Alejandro Seguro Sánchez en su tesis de maestría. Véase SEGURA SÁNCHEZ, Luis Alejandro, *La Prescripción En Materia Tributaria: Un Enfoque Crítico A La Jurisprudencia De La Sala Primera De La Corte Suprema De Justicia*, Trabajo final de investigación aplicada sometido a la consideración de la Comisión del Programa de Estudios de Posgrado en

prescripción debería de ser el 1 de enero del mes siguiente en que se dio la interrupción<sup>32</sup>.

Se incluiría un art. 54 bis al CNPT que regule la caducidad del procedimiento. El elemento objetivo de la norma constituirá el término de 6 meses contados a partir de la interposición del recurso. El motivo por el cual se escogió dicho plazo y no otro es para que exista una disparidad entre la normativa del procedimiento tributario con la normativa del procedimiento administrativo.

El elemento subjetivo consiste en la inactividad de la Administración Tributaria para la adopción de una resolución administrativa en cuanto a los recursos interpuestos por parte del sujeto pasivo. La inactividad se extiende también al Tribunal Fiscal Administrativo, el cual deberá de acatar el término para la adopción de los recursos administrativos. La caducidad deberá ser declarada a solicitud de parte o de oficio por la misma Administración Tributaria.

Por último, se puede adoptar una posición similar a la legislación española en cuanto a los efectos de la caducidad. Los actos administrativos que se encuentren dentro del expediente declarado caduco pierden la totalidad de sus efectos interruptores de la prescripción. Sin embargo, la Administración Tributaria podrá utilizar los documentos de la actuación fiscalizadora previa como prueba en una nueva actuación fiscalizadora sobre el mismo tributo y sujeto pasivo, siempre y cuando no se encuentren ya prescritos dichos tributos.

De esta forma, la nueva redacción de las normas que se proponen serían las siguientes:

Artículo 54.- Interrupción especial del término de prescripción. En los casos de interposición de recursos contra resoluciones de la Administración Tributaria se interrumpe la prescripción y el nuevo término comienza a computarse de nuevo a partir del 1 día del

mes siguiente a aquel en el que se produjo la interrupción.

No se consideran como actos interruptores de la prescripción las resoluciones que en vía administrativa o judicial sean declaradas nulas y existiéndose este efecto a los recursos administrativos interpuestos contra dichas resoluciones declaradas nulas.

Artículo 54 bis.- Caducidad del procedimiento. La Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal Administrativo cuentan con un término perentorio de seis meses para resolver los recursos interpuestos por los contribuyentes en contra de las resoluciones de la Administración Tributaria, en donde ella sea la interesada o la que hubiera iniciado de oficio el procedimiento. Ocurrido este término, a solicitud de parte o de oficio, deberá de decretarse la caducidad del procedimiento administrativo.

Esta declaratoria de caducidad del procedimiento implica la pérdida de los efectos de interrupción de la prescripción de la totalidad de los actos administrativos dictados dentro del procedimiento en cuestión.

En los casos de fiscalización, la Administración Tributaria podrá reiniciar las actuaciones administrativas si no ha ocurrido la prescripción de la facultad para determinar los tributos. Para ello, esta tendrá la posibilidad de utilizar todos los documentos aportados previamente como prueba para una nueva determinación tributaria.

#### IV. Conclusiones

Dentro del presente ensayo se resumen las características y falencias que tiene la actual normativa e interpretación jurisdiccional en cuanto a la aplicación del instituto de la prescripción en el ordenamiento costarricense.

La primera problemática identificada radica en la actual redacción del art. 54 del CNPT, la cual imposibilita la configuración de la prescripción una vez el sujeto pasivo interpone recursos administrativos en contra de resoluciones administrativas. La norma, en vez de generar una situación de certeza al contribuyente, le ocasiona inseguridad al depender del acreedor, que éste decida cuándo ejercer o no su derecho. Podría de esta

---

Derecho para optar al grado y título de Maestría Profesional en Derecho Público de la Universidad de Costa Rica, dirigida por Dr. Diego Salto van der Laat, San José, 2022, p. 150.

<sup>32</sup> Véase también SEGURA SÁNCHEZ, Luis Alejandro, *ob. cit.*, p. 151.

forma concluirse que la norma de protección al acreedor de que su inactividad no produzca la prescripción de la obligación tributaria. La norma puede catalogarse similar a una norma de *solve et repete* debido a que la interposición de los recursos administrativos iría en contra del derecho de la tutela jurídica del contribuyente.

La segunda problemática identificada es la actual interpretación que tiene la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en cuanto a las causales de interrupción cuando existen actos administrativos declarados como nulos dentro de los expedientes administrativos. Esta segunda problemática, al igual que la primera, ocasionan que el contribuyente tenga un estado de incerteza sobre la resolución de las controversias jurídicas.

En ambos casos, es posible concluir que la actual normativa e interpretación jurídica han ocasionado que la Administración Tributaria se vea beneficiada de su inactividad o errores dentro de los procedimientos administrativos. Ocasionando que la norma o interpretación judicial sean contrarias al principio de seguridad jurídica por ser ellas las que imposibilitan la ocurrencia de la prescripción.

Si bien una primera solución sería la resolución de la acción de inconstitucionalidad y un cambio de la interpretación judicial, el autor no concuerda con que ese sea el camino óptimo a seguir para la solución, esto debido a que el problema debe de ser solucionado de raíz. Por este motivo, se propone modificar el art. 54 del CNPT en los términos explicados en la sección anterior y la inclusión de una norma de caducidad por la inactividad de la Administración Tributaria. Los cambios propuestos tendrían como objetivo principal garantizar la seguridad jurídica al contribuyente.

## IMPUESTO A LAS GANANCIAS SOBRE LAS INDEMNIZACIONES LABORALES DERIVADAS DEL DESPIDO

Fernando Alfredo Calandra

### I. Impuestos a las ganancias: su regulación

El impuesto a las ganancias actualmente se encuentra regulado en la Ley N° 20.628.

Según la ley, se entiende por ganancia los siguientes conceptos:

- Los rendimientos, rentas o enriquecimientos producidos por una fuente permanente.
- Los rendimientos, rentas o enriquecimientos obtenidos por las sociedades comerciales y empresas unipersonales.
- Los resultados obtenidos por la venta de bienes muebles amortizables e inmuebles y por la transferencia de derechos sobre inmuebles.
- Los resultados obtenidos por la venta de acciones, valores representativos, certificados de depósito de acciones, cuotas y participaciones sociales, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores.

Asimismo, el art. 1 de la mencionada norma dispone lo siguiente: *“Todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal quedan sujetas al gravamen de emergencia que establece esta ley. Los sujetos a que se refiere el párrafo anterior residentes en el país, tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior, pudiendo computar como pago a cuenta del impuesto de esta ley las sumas efectivamente abonadas por gravámenes análogos, sobre sus actividades en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior. Los no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina (...)”*.

Actualmente la ley regula 4 tipos de categorías, y son las siguientes:

- Ganancia de primera categoría: Comprende a las ganancias generadas por el usufructo de los inmuebles urbanos y rurales.
- Ganancia de segunda categoría: Se refiere a los ingresos obtenidos por acciones, intereses, dividendos, etc.
- Ganancia de tercera categoría: Corresponde a las ganancias de las sociedades y empresas unipersonales.
- Ganancia de cuarta categoría: Está destinado principalmente a las personas físicas. Son las ganancias obtenidas por el trabajo personal, como:
  - o El desempeño de cargos públicos nacionales, provinciales, municipales y de CABA;
  - o El trabajo de jueces, funcionarios o empleados del Poder Judicial de la Nación y de las provincias nombrado a partir del año 2017;
  - o El trabajo de los empleados en relación de dependencia;
  - o Las jubilaciones, pensiones, retiros o cualquier subsidio con origen en el trabajo personal;
  - o Los servicios prestados por los socios de las sociedades cooperativas;
  - o Las sumas asignadas a los socios administradores de las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y en comandita por acciones;
  - o El ejercicio de profesiones liberales;
  - o El desempeño de las actividades de corredor, viajante de comercio y despachante de aduana;
  - o Las compensaciones en dinero y en especie y los viáticos que se abonan como adelanto o reintegro de gastos por comisiones de servicio realizadas fuera de la sede donde se prestan las tareas;

- o Las sumas abonadas al personal docente en concepto de adicional por material didáctico que excedan el 40% de la ganancia no imponible;
- o Las sumas pagadas por la desvinculación laboral de personas que trabajan en cargos directivos y ejecutivos de empresas públicas y privadas que sean mayores a los montos indemnizatorios mínimos previstos en la norma laboral aplicable;
- o Las asignaciones mensuales y vitalicias reconocidas al Presidente y Vicepresidente de la Nación dispuestas por la Ley N° 24.018;
- o Los beneficios netos de aportes no deducibles derivados de los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación.

## II. Indemnizaciones derivadas del despido: su gravamen

Ahora bien, corresponde determinar si las indemnizaciones laborales derivadas de un despido incausado quedan grabadas por el impuesto previsto en la Ley N° 20.628.

Durante muchos años, se dio en nuestro derecho un conflicto sobre la aplicación del Impuesto a las Ganancias sobre los conceptos que se abonaban como consecuencia de la extinción del contrato de trabajo. La problemática generó discusiones doctrinarias y, especialmente, jurisprudencia contradictoria de nuestros tribunales nacionales.

Por esa razón, frente a las extinciones del contrato de trabajo –por cualquier causa– especialmente en el caso de despidos sin causa (art. 245 LCT), se generaba el conflicto acerca de qué tratamiento darle. Esto se debe a que la misma jurisprudencia provincial y nacional no se ponía de acuerdo con ello. De hecho, los últimos pronunciamientos judiciales, especialmente de la Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo (CNAT)

un fallo reciente del año 2021<sup>1</sup>, y relevante a mi juicio, indicó que la indemnización por antigüedad y otras derivadas de la extinción del vínculo laboral se encuentran exentas del pago de impuesto, pues tales resarcimientos carecen de la periodicidad y de la permanencia de la fuente necesarias para quedar sujetas al gravamen en los términos del art. 2 de la norma mencionada (Ley N° 20.628).

Considero que dicho precedente consolidó la controversia suscitada en la propia Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, al sostener lo siguiente: *“Desde tal perspectiva de análisis cabe señalar que esta sala ya ha tenido oportunidad de resolver cuestiones de aristas similares a la presente (ver ‘Fariña, Manuel Oscar c/ Ideas del Sur S.A. y otro s/ Otros reclamos’, sentencia definitiva N° 84.185 de fecha 27/05/2020) donde sostuvo que si bien conforme el art. 20 inc. i) de la ley de impuesto a las ganancias está exenta de gravamen la indemnización por antigüedad en los casos de despido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en reiteradas oportunidades ha señalado que la indemnización por antigüedad y otras derivadas de la extinción del vínculo laboral, se encuentran exentas del pago de impuesto a las ganancias, pues tales resarcimientos carecen de la periodicidad y de la permanencia de la fuente necesarias para quedar sujetas al gravamen en los términos del art. 2° de la ley del impuesto a las ganancias, ya que son directa consecuencia del cese de la relación laboral (‘Negri, Fernando Horacio c/EN - AFIP’ N. 204.XLVIII del 15/7/2014, ‘Cuevas’ (Fallos: 333:2193) y ‘De Lorenzo’ (D.1148.42), doctrina a la que cabe estar –tal como lo hiciera la Sra. jueza de la anterior instancia– dado el carácter vinculante que, a mi juicio, tienen los fallos dictados por la Corte Suprema de Justicia para los tribunales*

<sup>1</sup> Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo - Sala 05, Capital Federal, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, “Kina, Alberto c/ Invensys Process Systems Argentina S.A. s/ diferencias de salarios”. Sentencia del 31 de mayo de 2021. Magistrados: Graciela Liliana Carambia - Beatriz Ethel Ferdman. Id SAJ: FA21040011.

*inferiores, en virtud de que en definitiva dicho tribunal es el intérprete final de las normas de la Constitución (art. 116 CN), tal como el Supremo Tribunal Federal ha señalado reiteradamente en el sentido que: ‘sus sentencias deben ser lealmente acatadas tanto por las partes como por los organismos jurisdiccionales que intervienen en las causas’ (Fallos: 252:186 y 255:119).”*

Por otra parte, cabe recordar que la CSJN, en una serie de fallos<sup>2</sup>, determinó que los rubros indemnizatorios cuyo pago está motivado por la extinción de la relación laboral no se encuentran alcanzados por el Impuesto a las Ganancias, dado que derivan de la desaparición de la fuente productora de rentas. En términos más sencillos, se resolvió que estas sumas no cumplen con la que evidencie la permanencia de la fuente que las produce y su habilitación se encuentran comprendidas en el objeto del impuesto.

Sin embargo, y a fin de generar seguridad jurídica, la AFIP decidió emitir la Circular Nº 04/2021 en el Boletín Oficial, donde procedió a fijar y delimitar los avances del gravamen. De hecho, de sus considerandos, se describió lo siguiente *“resulta conveniente aclarar el tratamiento que cabe conceder en el impuesto a las Ganancias a las indemnizaciones o gratificaciones laborales motivadas por la extinción del vínculo laboral”*. Y esto se produce, reitero, luego de varios fallos judiciales que se pronunciaron en contra de cargar con el gravamen a los montos indemnizatorios.

La misma circular discrimina entre dos tipos de desvinculaciones, dado que, por un lado, describe a empleados que no formen parte del personal directivo y ejecutivo y, por el otro, se refiere a que sí cumplen esa condición.

Al respecto la norma administrativa dispone lo siguiente:

1- Para el personal jerárquico, directivo o ejecutivo: *“Las indemnizaciones o gratificaciones abonadas con motivo de la*

*desvinculación laboral (...) se encuentran al margen del objeto del gravamen y excluidas del régimen de retención establecido por la Resolución General Nº 4.003 (AFIP)”*. Es decir, en este caso, los pagos de indemnizaciones o gratificaciones por desvinculaciones de empleados no quedarán alcanzados por el Impuesto a las Ganancias y el régimen de retención de la Resolución General Nº 4.003.

2- Por el contrario, en el caso de pagos por desvinculaciones de empleados que no ocupen cargos jerárquicos, directivos o ejecutivos, la circular es clara en considerar lo siguiente: *“Las indemnizaciones o gratificaciones abonadas con motivo de la desvinculación laboral (...) se encuentran gravadas por el tributo en el monto que exceda los importes indemnizatorios previstos en el artículo 245 de la Ley de Contrato de Trabajo y sujetas al régimen retentivo mencionado en el punto precedente.”*

Con respecto al segundo punto, recordemos, el segundo párrafo del Artículo 245 de la Ley de Contrato de Trabajo estableció un límite para el sueldo base a considerar en el cálculo indemnizatorio a través del fallo *“Vizzoti”*<sup>3</sup> de la CSJN. Empero, en el caso de excederse el tope, el organismo fiscal a través de la Circular Nº 4/2012, decide que el monto exento de la indemnización resultará igual al 67% del importe efectivamente abonado. Es decir, queda sujeto al impuesto el 33% restante.

Por último, e importante de describir, la circular emitida por AFIP se expide con respecto a las sumas abonadas por el empleador en ocasión de la desvinculación laboral por conceptos devengados con motivo de la relación laboral, pero que no se vinculan al despido incausado, sino por la mera finalización del contrato de trabajo; me refiero a los siguientes: vacaciones no gozadas, sueldo anual complementario, bonificaciones

<sup>2</sup> *“De Lorenzo, Amelia Beatriz c. DGI”*, sentencia del 17/06/2009; *“Cuevas, Luis Miguel c. AFIP-DGI s. Contencioso Administrativo”*, sentencia del 30/11/2010; y *“Negri, Fernando Horacio c. EN-AFIP-DGI”*, sentencia el 15/07/2014.

<sup>3</sup> CSJN, *“Vizzoti, Carlos c/ AMSA S.A. s/ Despido”*, sentencia del 14 de septiembre de 2004. Nro. Interno: V.967XXXVIII. Magistrados: Petracchi, Belluscio, Fayt, Boggiano, Maqueda, Zaffaroni, Highton de Nolasco. Id SAIJ: FA04000195

convencionales, indemnización por preaviso, sueldos atrasados, entre otros.

Aquí la circular entiende que se encuentran alcanzadas por el gravamen y sometidas al régimen retentivo previsto por la Resolución General N° 4.003 (AFIP). Esta Resolución General comenta que, de acordarse el pago de estas en cuotas, se procederá de dos maneras:

- En caso de que el pago de la totalidad de las cuotas se efectúe en el mismo período en que ocurre el despido, la retención se va a determinar sobre el importe total de los conceptos gravados y se practicará en oportunidad del pago de cada cuota en proporción al monto de cada una de ellas.
- En caso de que las cuotas se abonen en más de un período fiscal no deberá efectuarse la liquidación final sino hasta que se produzca el pago de la última cuota. La retención se determinará según el artículo 7° de la misma Resolución General.

### III. Conclusiones

A raíz de todo lo expuesto, corresponde determinar lo siguiente:

- Las indemnizaciones de empleados con cargos directivos o ejecutivos se encuentran alcanzadas por el impuesto a las ganancias. El impuesto se aplicará sobre el monto que exceda los importes indemnizatorios previstos en el artículo 245 de la Ley de Contrato de Trabajo y sujetas al régimen retentivo mencionado en el punto precedente.
- Las indemnizaciones de empleados cuyos cargos no sean directivos o ejecutivos, no se encuentran alcanzadas por el impuesto a las ganancias.
- Las sumas abonadas por el empleador en ocasión de la desvinculación laboral por conceptos devengados con motivo de la relación laboral, tales como: vacaciones no gozadas, sueldo anual complementario, bonificaciones convencionales, indemnización por preaviso, sueldos atrasados, entre otros, se encuentran alcanzadas por el gravamen y sometidas al régimen.

# DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

---

## LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA: TEORÍAS E IMPLICANCIAS PRÁCTICAS

Aníbal Blanco Fernández

### I. Introducción

Uno de los temas que genera controversia y discute la doctrina trata sobre la relación jurídica tributaria, es decir la relación que se entabla entre el Estado y las personas sujetas él, cuyas teorías giran en función de dos grandes posiciones que cuentan con diferentes efectos: por un lado, la concepción que afirma que aquella es una relación compleja en virtud de la cual se presentan distintas vinculaciones jurídicas entre esos dos sujetos, y por el otro la que postula que es una relación simple y por lo tanto su contenido es uno solo, no existiendo diversidad de relaciones.

### II. Teorías

Dentro de la primera, de la relación jurídica tributaria compleja, se hallan distintos autores, entre ellos Berliri<sup>1</sup> quien sostiene que la obligación tributaria, considerada como la obligación pecuniaria de pagar el tributo, está supervalorada en detrimento del resto de las relaciones y/o vinculaciones jurídicas contempladas en la norma tributaria, que son igual o, quizás, más importantes que aquella. Estas últimas forman parte de la primera como subespecies, las que pueden ser obligaciones de dar (distinto del dinero), obligaciones de hacer, todas ellas entendidas siempre como obligaciones completas y autónomas, aún cuando tengan por objetivo facilitar el cumplimiento de la obligación de dar (pagar el tributo). Así, la obligación tributaria se encuentra inserta dentro de una relación mucho más compleja, que es la relación jurídica tributaria.

Otro de los integrantes de esta corriente, Vanoni<sup>2</sup>, afirma que las distintas obligaciones que integran la relación jurídica tributaria tienen una misma naturaleza jurídica. La obligación tributaria tiene diverso contenido, dándose prestaciones de hacer, no hacer, de dar, de soportar, empero el fin último de dicha relación es allegar recursos al Estado, agotándose la obligación tributaria en la obligación principal de dar, mientras que las demás obligaciones prescritas en la ley son accesorias, complementando a la principal.

A su vez, Pugliese<sup>3</sup> caracteriza a la obligación tributaria como unitaria, exponiendo que la relación jurídica tributaria entre sujeto activo y pasivo se trata de un único vínculo obligacional, traducido en la obligación principal de dar, es decir de pagar el tributo, de la que se diferencian las distintas prestaciones de naturaleza administrativa o de policía financiera, a cargo del contribuyente o terceros, y sin cuya existencia, la relación principal no puede nacer.

En igual sentido, Giannini<sup>4</sup> alega que a partir de la regulación que la norma tributaria efectúa sobre distintas situaciones como cuándo nace el impuesto, los sujetos pasivos, el modo y forma en que se liquida y recauda el mismo, etc., emergen entre el Estado y los contribuyentes no solo la obligación de pagar y su correspondiente derecho de exigir una suma determinada, sino también derechos y deberes recíprocos, de naturaleza y contenidos diversos, que pueden ser positivos y negativos y que se imponen a ambas partes, formando todo ello el contenido de una relación especial, que es la relación jurídica tributaria.

<sup>1</sup> BERLIRI, Antonio, *Principios del Derecho Tributario*, volumen II, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1971, págs. 75/88.

<sup>2</sup> *Ibidem*.

<sup>3</sup> *Ibidem*.

<sup>4</sup> GIANNINI, Achille Donato, *Instituciones del Derecho Tributario*, Madrid, Editorial de derecho financiero, 1957, págs. 66/69.

En efecto, esta relación tiene un contenido complejo ya que por un lado se emanan poderes, derechos y obligaciones del Estado, a los que corresponden obligaciones (positivas y negativas), así como también derechos de los sujetos sometidos a su potestad, y por otra parte deriva el derecho del Estado a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar el importe debido. Esta última es la parte esencial de la relación, además del fin al que apunta el impuesto, mientras que con la expresión más genérica de derechos y obligaciones tributarias se hace referencia a los demás derechos y deberes que también se desprenden de la relación jurídica tributaria.

Por último, las doctrinas alemanas que conciben a la relación jurídica tributaria como una relación de poder, es decir consideran al tributo como un mero resultado del poder y no del derecho, no como una relación jurídica. Esto es así ya que la voluntad del Estado se impone por sobre la voluntad del contribuyente, no obstante dicha voluntad estatal no es ilimitada y absoluta sino que encuentran en el estado de derecho sus límites debido a que tiene que estar sometida a la ley (sin ley no puede exigirse tributo alguno).

Existe una relación de sujeción especial de la que se deriva un deber al momento de producirse el presupuesto de hecho de la norma, es un poder otorgado por el ordenamiento jurídico que ordena al sujeto a satisfacer el impuesto. Ese deber tributario (nexo entre la mera sujeción al poder tributario y la deuda tributaria) junto con la sujeción al poder tributario es una manifestación independiente de la relación de poder tributario. La particularidad es el derecho a ordenar el pago de un tributo, siendo la deuda tributaria el deber de realizar una prestación determinada, conforme lo señalado por Herrera Molina respecto de Franz Schneider<sup>5</sup>.

<sup>5</sup> HERRERA MOLINA, Pedro M.; “¿Rehabilitar a Otto Mayer? (paradojas en el tránsito de la relación jurídica a la relación de poder)”, en *Jornada Metodológica «Jaime García Añoveros» sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario*, documentos

Seguidamente, Otto Mayer<sup>6</sup> esboza que las relaciones de poder son aquellas en que el ordenamiento jurídico ha dado un margen de libertad al Estado para poder determinar qué debe hacer o dejar de hacer el sujeto pasivo. No obstante ello, dicha imposición necesita tener un fundamento en la ley además de atender a la capacidad económica, pero su exigencia no deja de ser una manifestación de poder público. El poder tributario no se limita a imponer tributos (determinar y exigir la deuda) sino que también dicta órdenes tributarias entendidas como obligaciones de obediencia, de hacer, no hacer, de soportar cuyo objetivo es garantizar el cobro del tributo, siendo tales órdenes una expresión de la relación de poder.

En otro orden de ideas, dentro de la posición que suscribe que la relación jurídica tributaria es una relación simple y por tanto no se reconoce un contenido complejo, se enarbolan autores. Uno de los mayores exponentes es Dino Jarach<sup>7</sup>, quien enseña que ella es una simple relación obligacional al lado de la cual existen relaciones totalmente distintas. Su naturaleza es la de una relación de derecho, y no de poder, implicando igualdad de posiciones jurídicas entre el sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo (responsable del tributo), y en la que se identifica una obligación de dar (pagar el importe correspondiente), a pesar de la existencia de obligaciones accesorias.

El núcleo fundamental del Derecho Tributario Material o Sustantivo radica en la relación jurídica tributaria sustancial, relación tributaria propiamente dicha cuyo objeto es la prestación del tributo (obligación de dar, pagar el tributo) y otras cantidades de dinero, de carácter personal y comprendiendo obligaciones tanto del Estado hacia los particulares como de éstos hacia aquél<sup>8</sup>.

de trabajo N° 11/2002, Instituto de Estudios Fiscales, 01/02/2002, págs. 130/138.

<sup>6</sup> *Ibidem*.

<sup>7</sup> JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Argentina, ed. Cangallo, 2ª reimpression, septiembre de 1993, págs. 369/379.

<sup>8</sup> Cabe tener en cuenta que el autor también incluye, dentro de la relación jurídica tributaria, la acción de repetición.

No obstante ello, continúa, existen otras relaciones jurídicas tributarias, de carácter accesorio y que son muy distintas, como son los deberes de colaboración del contribuyente para con el Estado, es decir las obligaciones de adoptar un determinado comportamiento, activo o pasivo, para facilitar o cooperar a los efectos de la recaudación fiscal, presentar declaraciones juradas, comparecer ante la Administración, llevar libros contables, presentar documentación, permitir allanamientos, inspecciones, o las relaciones que nacen de infracciones, relaciones procesales, que derivan del Derecho Tributario Formal o Administrativo. Son obligaciones accesorias y tienen nacimiento en un hecho nuevo, distinto del hecho imponible que es el supuesto de la relación jurídica tributaria propiamente dicha.

En definitiva, a rasgos generales y más allá de las diferencias y matices que se presentan, para quienes adoptan la tesis compleja, la relación jurídica tributaria contempla una diversidad de relaciones, de derechos y deberes que se desenvuelven dentro de esa relación bilateral entre Estado y sujetos, incluyendo tanto la obligación de solventar un tributo como su correspondiente derecho a exigir su pago (relación estrictamente sustantiva), y también otras vinculaciones como son el cumplimiento de los deberes formales, de colaboración, de abstenciones, el pago de sanciones, entre muchas otras, vínculos que están fuera del derecho tributario sustantivo, y más bien pertenecen al ámbito del derecho tributario administrativo o formal.

Mientras que en la tesis simple sólo se halla una relación netamente sustantiva, tal como la obligación principal de pagar el tributo y otras accesorias como el pago de intereses, los anticipos, retenciones, percepciones y también la acción de repetición, pero no están incluidas las obligaciones y deberes del tipo procesal, administrativas o infraccional, ya que son parte de otro tipo de relaciones jurídicas, fuera del ámbito del derecho tributario material o sustantivo.

### III. Implicancias

A partir de lo reseñado *ut supra*, cabe traer a colación el fallo Management<sup>9</sup>, por medio del cual nuestro máximo tribunal declaró inadmisibles el recurso extraordinario incoado por AFIP, dejando firme la decisión de segunda instancia<sup>10</sup> que declaró la inconstitucionalidad de la Resolución General 3358/12 (en adelante resolución o RG) de dicho organismo recaudador.

A través de esa resolución y con fundamento en el art. 7 del Decreto Reglamentario N° 618/97, el cual establece atribuciones para dictar normas respecto a la inscripción de contribuyentes, responsables, agentes de retención y percepción, el Fisco se arrogó la facultad de dar de baja la CUIT, de oficio, a sociedades comerciales que no cumplieran con determinados deberes formales (al menos uno) como no registrar altas en impuestos y/o regímenes, no presentar declaraciones juradas, o habiéndola presentado, no declaren ventas en el IVA, ventas y/o ingresos en el Impuesto a las Ganancias, no declaren empleados, entre otros.

La Cámara decide que AFIP, conforme el Decreto Reglamentario, no tiene potestad para cancelar o dar de baja la CUIT, y que la RG lejos de reglamentar pormenores de la inscripción lo que hace es aplicar una sanción, excediéndose en sus facultades de verificación y fiscalización además de diferir para un segundo momento el ejercicio del derecho de defensa del afectado y el dictado del acto administrativo fundado. En virtud del principio de legalidad en materia tributaria, tal potestad pretendida por el órgano recaudador debe ser otorgada a partir de una ley porque es una restricción de derechos, y no a través del mecanismo empleado.

Asimismo, señaló que las conductas que sancionaba el Organismo con la exclusión del

<sup>9</sup> CSJN, “FDM Management SRL c/ EN – AFIP – DGI – RG 3358/12 s/ amparo ley 16.986”, sentencia del 14 de agosto de 2014.

<sup>10</sup> Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal - Sala IV, “FDM Management SRL c/ EN – AFIP – DGI – RG 3358/12 s/ amparo ley 16.986”, causa N° 2104/13, sentencia del 20 de febrero de 2014.

CUIT ya estaban sancionadas en la Ley 11.683 de procedimiento tributario, en tanto el legislador ya tipificó las conductas de los contribuyentes y responsables, así como las sanciones que el ente recaudador puede aplicar para reprimir el incumplimiento de los deberes formales (como son los previstos en la RG impugnada) y le otorga las herramientas para que aquél pueda desarrollar eficientemente sus funciones de control y fiscalización, sin que haya considerado apropiado conferirle la potestad para cancelar de oficio la CUIT, tal como lo dispone la normativa cuestionada en exceso de las previsiones legales.

En definitiva, se aplicaba una sanción que no tenía sustento en una ley, la cancelación automática de la CUIT, sin acto administrativo fundado y sin posibilidad de defenderse, menoscabando derechos y garantías constitucionales.

Lo que queda plasmado en los hechos de este caso, a partir de la regulación que propone la Resolución cuestionada, es la consideración de la relación jurídica tributaria como una relación compleja entre el Fisco y el particular, que incluye otras y variadas vinculaciones que no son estrictamente el pago de un tributo.

Es claro Giannini<sup>11</sup> al manifestar que la *“...circunstancia de que se produzcan los presupuestos materiales a los que la ley vincula la obligación impositiva determina el nacimiento de la deuda impositiva, pero no necesariamente el de todas las demás obligaciones tributarias, las cuales, en cambio, pueden surgir también en virtud de un acto administrativo [ejemplo: exhibir registros, suministrar informes] (...) todo ello con independencia de la existencia de la deuda impositiva”*.

La RG 3358/12 en forma independiente al nacimiento de cualquier tributo, imponía determinados deberes formales, es decir sin obligación tributaria, entendida como la obligación pecuniaria de pagar el tributo, cuyos incumplimientos generaban que

automáticamente AFIP cancelara la CUIT, conllevando una verdadera sanción con posibles impactos negativos en muchos derechos, entre los que se encuentra la propiedad, donde el sujeto queda al margen de sus actividades económicas sin poder operar, lo que desembocaba en un perjuicio aún mayor y que en última instancia, probablemente, podía equivaler a su desaparición como persona jurídica.

Por consiguiente, dicha RG<sup>12</sup> regulaba cuestiones del derecho tributario administrativo o formal y en nada reglamentaba cuestiones del derecho tributario material o sustancial, sin embargo el Fisco intervenía en virtud de otro tipo de relaciones que lo vinculaba con el sujeto.

En efecto, a consecuencia del nacimiento de estas relaciones complejas, sin inconveniente alguno pueden existir deberes formales u otras relaciones de distinta naturaleza sin que exista una obligación principal de pago, estándose frente a una genuina relación jurídica tributaria.

Continuando con esta idea, a nivel local, en la causa Aguscam S.R.L.<sup>13</sup> la actora instruye un amparo contra el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires, solicitando que se deje sin efecto su inclusión en el listado de contribuyentes del impuesto a los ingresos brutos considerados de “Alto Riesgo Fiscal” (en razón de no haber cumplido con el deber formal de presentar la declaración jurada), se ordene el inmediato cese de la emisión de órdenes mensuales de débitos bancarios que

<sup>12</sup> Luego de la decisión firme que declara la inconstitucionalidad de la RG N° 3358/2012, la AFIP procedió a su derogación. La misma fue reemplazada por el dictado de la Resolución General N° 3832/2016 mediante la cual se limita la CUIT para acceder y operar los servicios web con clave fiscal a quienes incumplan determinados deberes formales o se le detecten inconsistencias en la capacidad operativa, económica y/o financiera, con el objetivo de verificar, fiscalizar y evitar la proliferación de usinas de facturas apócrifas.

<sup>13</sup> TSJ CABA, “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: “Aguscam SRL c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA)”, expte. N° 8493/11, sentencia del 24 de agosto de 2012.

<sup>11</sup> GIANNINI, Achille Donato, *Instituciones del Derecho Tributario*, Madrid, Editorial de derecho financiero, 1957, pág. 69.

la demandada realiza a través del SIRCREB<sup>14</sup> y le restituyan los fondos indebidamente retenidos como consecuencia de su incorrecta inclusión en dicho padrón debido a que se encuentra exenta del pago de dicho tributo.

En segunda instancia, la Cámara<sup>15</sup> considera que *"...el proceder de la demandada resultaba arbitrario e ilegítimo ya que a pesar de que la accionante se encontraba exenta del pago del tributo, igualmente había sido considerada contribuyente de alto riesgo y en consecuencia incorporada al SIRCREB, lo cual había vulnerado su derecho de propiedad al habersele retenido indebidamente porcentajes de sus utilidades"*. Agrega que, *"...ante la falta de presentación de las declaraciones juradas, el fisco local a lo sumo podría haber aplicado el art. 86 del Código Fiscal que prevé la posibilidad de aplicar una multa. De tal manera, el hecho de haber incluido a la actora en el SIRCREB con base a lo establecido por la resolución 1521/GCBA/DGR/08, no se adecúa a lo establecido por aquél artículo, es decir, a una norma de rango superior, y que la retención indebida que ha hecho la administración sobre los ingresos brutos del contribuyente exento importó una suerte de sanción frente al incumplimiento formal de presentar la declaración jurada, motivo por el cual se ha violado el principio de reserva en materia tributaria"*. Así, ordenó la exclusión de la empresa actora del padrón de Riesgo Fiscal y la devolución de los montos retenidos por aplicación del SIRCREB.

Llegado el caso al Tribunal Superior, éste consideró mal planteada la queja presentada por el Fisco y terminó confirmando la sentencia de la Cámara.

Estas actuaciones, que en lo pertinente tienen algunas similitudes con el fallo Management, encuentran a una persona jurídica exenta del impuesto a los ingresos brutos, sin embargo estaba obligada a presentar declaraciones juradas mensuales, y ante la falta de dicho deber formal AGIP la consideró como un contribuyentes del

impuesto a los ingresos brutos de "alto riesgo fiscal", lo que tuvo como consecuencia que por medio del sistema de recaudación SIRCREB, la entidad financiera donde ella tenía radicada una cuenta bancaria, le retuviera determinados importes en concepto de un impuesto que no estaba obligada a contribuir.

En esta ocasión hay que destacar algunas afirmaciones contrapuestas entre la decisión del Dr. José Osvaldo Casás y la del Dr. Luis Francisco Lozano, en lo que interesa al presente trabajo en el sentido de que considero se pueden advertir ambas teorías de la relación jurídica tributaria, simple y compleja.

En el desarrollo de los votos hay dos visiones antagónicas, una representada por el voto del Dr. Casás, la otra por el voto del Dr. Lozano. El primero expresa que *"...la falta de presentación de declaraciones juradas por el contribuyente bien pudo ser objeto de sanción a través de la aplicación de la respectiva multa por incumplimiento del deber formal en cuestión mediante el correspondiente procedimiento sumarial (arts. 86 y ccs. Código Fiscal para el año 2009) y que, en lo que respecta a la obligación tributaria sustantiva, acaso hubiera sido viable el instituto del cobro provisorio de impuestos vencidos también previsto en el Código Fiscal de esta jurisdicción (art. 156 Código Fiscal para el año 2009) más allá de que hubiera dado lugar al ingreso de un tributo finalmente improcedente e, incluso, al procedimiento de determinación de oficio sobre base cierta o presunta (arts. 123 y ccs. Código Fiscal para el año 2009)(...)* Adviértase, por otro lado, que la Administración tributaria, en lugar de cumplir con su función fiscalizadora y verificadora —circunstancia que, a menudo, es corriente en esta como en otras jurisdicciones—, abunda en la creación de un abultado cúmulo de deberes formales que, para algunos contribuyentes, llegan a resultar incluso más gravosos que los tributos propiamente dichos".

El segundo sostiene que *"...lo dicho acerca de la subsistencia de la obligación de suministrar información al Fisco, mediante las presentaciones periódicas a que me vengo refiriendo [las declaraciones juradas], aun después de haberse manifestado como*

<sup>14</sup> Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias.

<sup>15</sup> Cámara de Apelaciones en lo Contencioso, Administrativo y Tributario - Sala I.

*ejerciendo una actividad exenta, es de toda lógica puesto que la exención apunta al futuro, esto es, a la potencial generación de obligaciones tributarias de los actos posteriores a la inscripción...”.*

Es dable recordar a Eusebio González García<sup>16</sup>, quien hace alusión a que la relación tributaria obligacional (obligación de dar, de pagar el tributo) es el eje del derecho tributario sustantivo, en tanto los deberes tributarios lo son del derecho tributario administrativo, apostando por la preeminencia de la relación jurídica tributaria simple. Ergo, lo que indica es que quienes postulan la relación compleja caen en el error de mezclar y/o confundir los aspectos elementales de una y otra rama del derecho tributario, relación de la que también pueden emerger vínculos de naturaleza diferentes, configurando todo ello una única relación que abarca todos esos aspectos.

Continúa el susodicho haciendo referencia a la controversia que la diferencia entre aquellas ramas del derecho puede desencadenar, cuestión que radica en que la relación obligacional debe tener su fundamento en la ley, mientras que los deberes tributarios, algunos tienen su fuente inmediata en la ley y otros derivan de ella sólo en forma mediata, por medio de autorizaciones o cláusulas generales que le conceden una gran discrecionalidad a la Administración al momento de desempeñar su actividad, quedando así demostrada la desigualdad en la que se encuentran las partes de esta relación (que no por ello deja de ser una relación de poder jurídica), frente a la tradicional igualdad de las partes que preside la relación obligacional.

Volviendo al caso Aguscam S.R.L., en función de la concepción compleja de la relación jurídica tributaria a la que acude la norma, se puede trazar un paralelismo entre aquellas autorizaciones y cláusulas que expone el profesor español, con la resolución general de AGIP como fuente mediata de la ley y por la

cual se imponen determinados deberes (haciendo énfasis en el extremo del caso por cuanto la actora no era contribuyente del impuesto), contraviniendo una norma de rango superior, sumiendo a las partes en un plano de desigualdad en claro detrimento de los sujetos que se encuentran bajo la imposición del Estado.

Ahora bien, respecto a los votos de los Dres. Casás y Lozano, el primero refuerza la idea de evitar la multiplicidad de vinculaciones formales con el contribuyente, además de evitar que las mismas terminen por menoscabar sus derechos o lo que puede llegar a suceder que sean más perjudiciales o gravosos que el propio pago del tributo que se exige, como bien él lo manifiesta. En sentido contrario, el Dr. Lozano, considero, adoptó una postura más cercana a la concepción de la relación compleja, apartándose de lo estrictamente sustantivo, por cuanto reflexiona que los deberes formales, como en el caso suministrar información por medio de declaraciones juradas, deben ser satisfechos sin importar que el sujeto esté exento, ya que esa colaboración se hace para el futuro, por si él llega a ser contribuyente.

El caso en revisión le da la razón al Dr. Dino Jarach<sup>17</sup> al confirmar se está frente a *“...personas [Aguscam S.R.L.] que no son contribuyentes y que no están obligadas y, por lo tanto, no son sujetos de la relación que tiene como objeto la prestación del tributo, son sujetos pasivos de un deber de colaboración con la Administración Fiscal, en el sentido de que deben presentar una declaración jurada, sin que puedan sustraerse a ella alegando no ser contribuyentes”.*

#### IV. Conclusión

Habiendo hecho referencia a estos dos fallos judiciales, es dable recordar la exposición de la Dra. Fabiana Schafrik, quien señaló que a partir de todas esas interrelaciones existentes que propugna la tesis compleja, resulta muy difícil escindir, marcar, o conocer los límites de

<sup>16</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, “Derecho Tributario Material y Formal”, en *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Universidad de Salamanca, págs. 63/75.

<sup>17</sup> JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Argentina, ed. Cangallo, 2ª reimpresión, septiembre de 1993; pág. 371.

hasta dónde llegan los derechos y deberes<sup>18</sup>. Esto, estimo, conlleva inexorablemente a la inseguridad jurídica, en detrimento del principio constitucional de legalidad.

Aún cuando las partes se hallan unidas por una auténtica relación reglada por el derecho, que la misma está sometida al control de constitucionalidad, no necesariamente quiere decir que, *a priori*, exista una relación de igualdad entre aquellas. En casos como los referenciados, y conforme las necesidades de recaudación con el objetivo de solventar derechos, o el objetivo de evitar la multiplicidad de usinas de facturas apócrifas u otro fin que la Administración deba cumplir, ella misma termina por embestir a los sujetos avasallando preceptos legales y constitucionales, forjando una relación de poder, que debiera ser siempre jurídica, despojada de nociones y/o aspectos sustantivos de la relación jurídica tributaria.

A partir de todo ello, es el contribuyente quien, ante la vulneración de sus derechos y garantías constitucionales, deberá buscar la tan mentada igualdad en la relación, pugnando por un equilibrio a través de un sistemas de frenos y contrapesos, llevando su reclamo ante un tercero imparcial quien resolverá el conflicto con base en el propio ordenamiento jurídico transgredido.

---

<sup>18</sup> Maestría en Derecho Tributario y Financiero, Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires; clase de fecha 14/03/2023.

## RELACIÓN TRIBUTARIA ¿SIMPLE O COMPLEJA? ALGUNAS REFLEXIONES SOBRE SUS CONSECUENCIAS PRÁCTICAS

María Julia Venoslavicius

### I. Introducción

A través de las presentes líneas buscaré desentrañar las implicancias de considerar a la relación tributaria como compleja o simple, analizando en particular el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación del 15 de abril de 2021 caratulado “*Recurso de hecho deducido por la demandada en la causa GCBA c/ Centro Médico Santa Isabel S.A. s/ ejecución fiscal - ingresos brutos - convenio multilateral, para decidir su procedencia*”<sup>1</sup>.

De tal modo, a fin de llegar a una conclusión y poder determinar los efectos prácticos de tomar a las relaciones tributarias bajo una u otra concepción, entiendo necesario de forma previa, recorrer -de modo sucinto- las distintas corrientes doctrinarias que sobre la naturaleza de la relación jurídica tributaria se han ido esbozando.

### II. Las distintas concepciones sobre la relación tributaria

Debe necesariamente aclararse que no es pacífica ni unánime la doctrina, no sólo en dar una definición de la relación jurídica tributaria, sino en determinar cuáles son sus elementos constitutivos con sus correspondientes consecuencias jurídicas.

Sin perjuicio de ello, a grandes rasgos puede decirse que quienes entienden a la relación tributaria como simple, consideran que su objeto no es otra cosa que la obligación de pagar el tributo junto con sus accesorias, entendidas éstas como los intereses, anticipos, retenciones y percepciones, así como la acción de repetición.

Así se ha afirmado que se trata de una simple relación obligacional, al lado de la cual existen otras relaciones completamente distintas<sup>2</sup>. Excluyéndose de este modo, otro tipo de obligaciones y deberes que pueden fácilmente encuadrarse dentro del derecho penal, el procesal, administrativo, las que forman otras relaciones jurídicas.

Por otro lado, quienes defienden que la relación jurídica tributaria es una relación compleja, entienden que más allá de la obligación de pagar con su correlativo derecho a exigir el pago de una suma determinada, “*del ordenamiento jurídico del impuesto nacen... una serie de obligaciones y derechos de naturaleza y contenido diversos*”, del ente público como de la persona sujeta a la potestad estatal<sup>3</sup>.

Es decir, para esta forma de concebir a la relación tributaria coexisten, junto con la obligación de pagar, el cumplimiento de obligaciones negativas y positivas (de abstenerse o de hacer, de tolerar por ejemplo una inspección), de los deberes formales, de colaboración y aquellos de los terceros ajenos a la relación, el pago de las sanciones pecuniarias o multas, las liquidaciones del tributo, entre otras.

#### II. A. Relación tributaria compleja

Uno de los grandes referentes de esta corriente era el profesor italiano Achille Donato Giannini, quien consideraba que el ordenamiento jurídico regulaba con disposiciones imperativas, en las que el Estado y las personas sujetas a dicha potestad quedaban obligadas a su observancia, a la determinación de los casos en que se deben

<sup>1</sup> CSJN, Fallos: 344:645 disponible en <https://siconsulta.csjn.gov.ar/siconsulta/documentos/verDocumentoByIdLinksJSP.html?idDocumento=7651801> (fecha de consulta: 27 de abril de 2023)

<sup>2</sup> JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Cangallo, 1993, págs. 369-379.

<sup>3</sup> GIANNINI, Achille D., *Instituciones del Derecho Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957, pág. 68.

los impuestos, las personas obligadas al pago, su cuantía, modos y formas de liquidación y recaudación.

De tal forma, el autor entendió que estos deberes y derechos recíprocos que surgían entre el Estado y los contribuyentes, conformaban una relación especial a la que denominó relación jurídico-impositiva<sup>4</sup>.

Dentro de las referidas obligaciones y deberes propios de la relación jurídico-impositiva impuestas por el legislador a los contribuyentes y al Estado, pueden encontrarse aquellas destinadas a hacer más segura, ágil y expeditiva la liquidación y recaudación del tributo, y que Giannini encasillaba en positivas o negativas.

Así, serán positivas las obligaciones o deberes tendientes a declarar los elementos de hecho a los que la ley vincula la obligación de satisfacer el impuesto, la participación de actos o el cumplimiento de especiales formalidades. Respecto a las negativas, el autor ejemplificaba con la prohibición de expedir copias de documentos por los que no haya sido satisfecho el correspondiente impuesto.

Asimismo, destacaba el procedimiento administrativo especial para la liquidación del tributo -que debe desenvolverse acorde las formas prescritas generando un derecho subjetivo de los particulares en relación con la administración financiera-, a los propios relacionados al incumplimiento, falta o retraso en el pago -que hacen que surja a favor del ente público el derecho a otras prestaciones que tienen el carácter de sanciones civiles-, a las recaudaciones de impuesto no debido o llevado a cabo con una cantidad superior -que genera en quien ha pagado indebidamente, el derecho a la restitución-.

Sin embargo, el autor entendía que la obligación de pagar del contribuyente constituía la parte fundamental y esencial de la relación que titulaba como deuda impositiva -a la que le corresponde un crédito al ente público-.

En una misma vereda, puede situarse a otro profesor italiano, Antonio Berliri, quien expresamente reconocía el mérito de Giannini

en haber sido el primero en configurar el concepto de relación jurídico-impositiva para referirse a la relación compleja en la que la obligación tributaria constituiría “*sólo uno -quiera el más importante- de los diversos tipos de relaciones jurídicas contempladas por las normas tributarias*”<sup>5</sup>.

Dicho autor, entendía que se trataba de un error de perspectiva considerar que la obligación tributaria debía colocarse en el centro del Derecho Tributario dándole una supervaloración, de la que como consecuencia resultaba el relegamiento de las restantes relaciones producto de las normas tributarias, de naturaleza diversa, consistentes en obligaciones, deberes, prohibiciones y potestades que median entre el sujeto activo de una partes y los sujetos pasivos o los terceros de otra; tales como: la obligación de presentar la oportuna declaración, la de proporcionar ciertos documentos, la de pagar impuesto por cuenta de tercero conservando facultad de resarcirse a su costa, la prohibición de la judicatura en tomar en consideración actos o documentos que no provengan debidamente reintegrados de acuerdo con las leyes fiscales, el poder de la Administración para solicitar declaraciones, realizar inspecciones, nuevas liquidaciones o aplicar sanciones, etc<sup>6</sup>.

A su vez, Berliri analizaba que para el nacimiento de una obligación tributaria se requería necesariamente del efectivo ejercicio de un derecho potestativo por parte de la Administración, diferenciándose de la tesis donde es la realización de un hecho jurídico la que hace nacer a la misma.

Admitir de este modo la posibilidad de que por medio de un acto llevado a cabo por el sujeto activo de la relación impositiva, en virtud del ejercicio de un derecho potestativo suyo nacido al realizarse el supuesto básico, pueda surgir la obligación tributaria, implica, según el autor, considerar también la posibilidad de que ésta pueda provenir ya sea

<sup>4</sup> GIANNINI, Achille D., *ob. cit.*, pág. 67.

<sup>5</sup> BERLIRI, Antonio, *Principios del Derecho Tributario*, volumen II, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1971, pág. 76.

<sup>6</sup> *Ibidem* págs. 82-83.

de una ley como de un acto de la Administración pública<sup>7</sup>.

Realizadas estas anotaciones sobre los dos autores más representativos de esta corriente, considero necesario detenerme ahora sobre este punto, en tanto éste ha sido el modo que a mi entender, se ha interpretado a la relación tributaria por parte de la Sala III de la Cámara Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que confirmó la decisión de la Primera Instancia, en el caso ventilado ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación en “GCBA c/ Centro Médico Santa Isabel S.A. s/ ejecución fiscal”.

#### **II.B. “GCBA c/ Centro Médico Santa Isabel S.A. s/ ejecución fiscal”. Sentencia de la CSJN y del TSJ CABA con motivo de su devolución**

El caso que llegó para conocimiento de nuestro máximo intérprete del ordenamiento jurídico del país y del control de constitucionalidad de las normas y actos estatales, versó sobre un tipo de acción especial regulada en Capítulo II del Título XIII del Código Contencioso Administrativo y Tributario de la CABA –Ley CABA 189-<sup>8</sup>, denominado Juicio de Ejecución Fiscal.

Este tipo de acción procede para el *cobro judicial de todo tributo, pagos a cuenta, anticipos, accesorios, actualizaciones y de las multas ejecutoriadas, que determinen las autoridades administrativas* (conf. artículo 450 Ley 189) sirviendo de suficiente título, a tal efecto, la boleta de deuda expedida por la Dirección General de Rentas y Empadronamientos, organismo equivalente o por la autoridad que aplique la multa.

Debe hacerse la aclaración que en relación a los recursos corrientes de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se ha relevado que más del 90% provienen de los recursos tributarios (el restante está dividido entre ingresos no tributarios, venta de bienes y servicios, rentas de la propiedad y

transferencias corrientes)<sup>9</sup>, concentrándose a su vez la mayor recaudación en el impuesto a los ingresos brutos (61% de la composición de los recursos tributarios)<sup>10</sup>.

Por su parte, los juicios de ejecuciones fiscales –destinados a perseguir el cobro judicial de los tributos–, según informes presentados por la Dra. Fabiana Schafrik en su rol como Consejera en representación del estamento de los jueces ante el Consejo de la Magistratura de la CABA, representan cerca del 95% de la carga de trabajo de los tribunales de primera instancia de dicho fuero. Véase a título de ejemplo, que de enero a noviembre de 2021 el ingreso de causas alcanzaba en el Fuero Contencioso Administrativo, Tributario y de las Relaciones de Consumo, un total de 47.262 expedientes, siendo que 1.422 se correspondían a ‘Amparos y Medidas Cautelares’, 1338 a ‘Ordinarios y otros’, mientras que 44.491 se trataban de ‘Ejecuciones Fiscales’<sup>11</sup>.

<sup>9</sup> SANZ, Juan Manuel “Los ingresos tributarios en el marco de la Ley N° 70 de la CABA”, en SCHAFFRIK y GODAY (dir) ALBORNOZ (coord.), *Estudios sobre la Administración Financiera de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Ley N° 70*, CABA, Editorial Jusbairens, 2022, pág. 467.

<sup>10</sup> *Ibidem*, pág. 469.

<sup>11</sup> Debe decirse que la Dra. Fabiana Schafrik, en su rol como Consejera del Consejo de la Magistratura de la CABA en representación del estamento de los jueces (por ser asimismo Camarista) ha destacado incesantemente la labor desarrollada por el fuero Contencioso, Administrativo, Tributario y de las Relaciones de Consumo al que pertenece. Es de este modo, que en oportunidad de celebrarse los Plenarios de Consejeros, ha presentado diversos informes elaborados desde su Unidad Consejera que dan cuenta de la magnitud y carga de trabajo que acarrea el fuero en ambas instancias. Entre algunos de estos informes puede verse el presentado en el Plenario del 25 de agosto de 2021 disponible en el Canal de Youtube Oficial del CMCABA bajo el link [Plenario de Consejeros 25 de Agosto de 2021](https://consejo.jusbairens.gob.ar/documentacion/versiones-taquigraficas/versiones-taquigraficas/C29C5D1E0F4CEB0C4735CE717C22923F) (a partir del min. 19) y la versión taquigráfica de dicho encuentro en <https://consejo.jusbairens.gob.ar/documentacion/versiones-taquigraficas/versiones-taquigraficas/C29C5D1E0F4CEB0C4735CE717C22923F>, también el Plenario del 13 de diciembre de 2022 <https://consejo.jusbairens.gob.ar/documentacion/versiones-taquigraficas/versiones-taquigraficas/16E500>

<sup>7</sup> *Ibidem* pág. 87.

<sup>8</sup> Publicada en el Boletín Oficial de la CABA del 28 de junio de 1999. Texto consolidado por Ley N° 6.017 al 28 de febrero de 2018.

Ahora bien, retomando el pronunciamiento en estudio, la Sala III de la Cámara en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la CABA había confirmado por mayoría, la resolución de primera instancia que había desestimado la excepción de inhabilidad de título, y ordenado llevar adelante el juicio ejecutivo iniciado contra el Centro Médico Santa Isabel S.A. para el cobro del impuesto a los ingresos brutos –convenio multilateral– por algunos períodos del 2009.

Para llegar a dicha decisión, la Sala III destacó que i) el Centro Médico Santa Isabel S.A. había sido intimado administrativamente a presentar las declaraciones juradas correspondientes a los periodos reclamados en la boleta de deuda (anticipos correspondientes a los meses comprendidos entre 7/2008 a 06/2009) y no surgía de las constancias del expediente su cumplimiento; ii) la demandada se encontraba inscripta con posterioridad al año 2009 en varios impuestos; y iii) la defensa de manifiesta inexistencia de deuda basada en la inactividad de la empresa no podía sostenerse en virtud de que ella continuó presentando declaraciones juradas luego de la fecha de fusión que denunciaba<sup>12</sup>.

Por su parte, luego de compartir los fundamentos esgrimidos en el dictamen de la Procuradora Fiscal, la CSJN resolvió revocar la sentencia apelada y remitir los autos al tribunal de origen a *fin de que se dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo en lo decidido en la presente*.

---

[34113717956C6791835E8515BF](#), (fecha de consulta: 29 de abril de 2023).

Además, resulta importante destacar la creación por Resolución CM N° 201/2022 a instancias de la Dra. Schafrik, de la Mesa de Trabajo del Código Contencioso Administrativo, Tributario y de Relaciones de Consumo, que bajo la coordinación de la Dra. Belén Donzelli, del Dr. Juan Albornoz y del Dr. Alberto Olveira Rial, ha sabido tener diversos encuentros con Magistrados/as y Funcionarios/as del fuero donde se ha puesto de relieve también la gran significación que tienen las ejecuciones fiscales en la carga laboral de los juzgados.

<sup>12</sup> Conf. considerando I, dictamen Procuradora Nacional Laura Monti.

Respecto a la vía recursiva, se recordó que a pesar de que las sentencias dictadas en juicios ejecutivos no reúnen el carácter de definitivas que habiliten la apelación ante la CSJN del artículo 14 de la Ley N° 48<sup>13</sup>, “*ello no implica que pueda exagerarse el formalismo hasta el extremo de admitir una condena por deuda inexistente cuando ello resulta manifiesto de autos, debido a que esa circunstancia importaría un grave menoscabo de garantías constitucionales*”<sup>14</sup>.

De esta manera, el máximo tribunal asistió razón al Centro Médico Santa Isabel S.A. por cuanto encontró a los decisorios, tanto de primera como de segunda instancia, arbitrarios, al haber omitido ponderar argumentos conducentes para la correcta solución del pleito vinculados a hecho, prueba y derecho público local, dejando firme una decisión que “*no había valorado las constancias probatorias aportadas por la ejecutada tendientes a demostrar, razonable y tempestivamente, la inexistencia de la deuda reclamada*”<sup>15</sup>.

La CSJN advirtió que se habían omitido analizar las cuestiones probatorias en las instancias anteriores, las cuales se encontraban debidamente introducidas por la recurrente, entre ellas, pueden resaltarse: la acreditación de que la empresa ejecutada había sido absorbida (bienes, derechos, acciones y obligaciones) por otra empresa desde 1999 en los términos de la Ley de Sociedades Comerciales N° 19.550<sup>16</sup> y que había realizado cambios sucesivos en su denominación social; y que a raíz de un error en el sistema registral de la CUIT en la AFIP –que se encontraba también debidamente acreditado en el expediente–, el Centro Médico Santa Isabel S.A. debió presentar diversas declaraciones juradas cuyo saldo era cero.

---

<sup>13</sup> Sancionada el 25 de agosto de 1863, promulgada el 14 de septiembre de 1863.

<sup>14</sup> Conf. considerando IV, dictamen Procuradora Nacional Laura Monti.

<sup>15</sup> Conf. considerando VI, dictamen Procuradora Nacional Laura Monti.

<sup>16</sup> Texto ordenado por el Anexo del Decreto N° 841/84 publicado en el Boletín Oficial del 30 de marzo de 1984.

En suma, la recurrente alegaba la excepción de inhabilidad de título por encontrarse disuelta la empresa, haber finalizado su existencia como persona jurídica y que por lo tanto no tenía actividad económica.

No obstante, el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires al contestar en su oportunidad el traslado de las excepciones planteadas, no había controvertido la fusión de empresas, sino que sustentó proseguir con la ejecución ante la falta de cumplimiento del deber formal de informar dicha fusión, dentro del plazo legal, en la Dirección General de Rentas.

Luego de resolver la CSJN hacer lugar al recurso extraordinario y revocar la sentencia apelada, se remitieron las actuaciones al Tribunal Superior de Justicia de la CABA donde se resolvió *ante la manifiesta inexistencia de las obligaciones fiscales exigidas* revocar la sentencia de fecha 22 de septiembre de 2016 pronunciada por la Sala III de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario; y, en consecuencia se rechazó la ejecución fiscal promovida contra el Centro Médico Santa Isabel SA.<sup>17</sup>.

### **II.C. Las consecuencias prácticas de pensar a las relaciones tributarias como complejas**

Sentado lo anterior, puede afirmarse que no resulta menor entender a las relaciones tributarias como complejas, es decir, como aquellas donde la obligación tributaria es sólo una de las múltiples relaciones diversas que alcanza, y en las que asimismo se da un rol decisivo al ejercicio del derecho potestativo de la Administración pública para el nacimiento de la obligación.

De este modo, creo ha quedado debidamente demostrado que, tanto para el GCBA como el tribunal de primera y de

segunda instancia del fuero CAYT, el nacimiento de la obligación tributaria del Centro Médico Isabel S.A. fueron las presentaciones de las declaraciones juradas y las intimaciones administrativas.

En efecto, en el Dictamen del que la CSJN comparte sus fundamentos y que anteriormente ha sido desarrollado, se transcribe la decisión de la Cámara donde específicamente se rechazó *“la defensa de manifiesta inexistencia de deuda basada en la inactividad de la empresa -alegada por la recurrente- [en tanto]... continuó presentando declaraciones juradas luego de la fecha de fusión que denunciaba”* (conf. considerando I *in fine* del dictamen).

Esto no hace más que aseverar que, una de las consecuencias de permitir que se confluyan deberes y obligaciones de distinta naturaleza, hace que se trasladen reglas propias del derecho administrativo tales como la discrecionalidad, a los ámbitos de la relación como el aquí traído a estudio: un juicio de ejecución fiscal que llegó por recurso extraordinario a la CSJN al haberse dado trascendencia a aspectos formales de la relación –presentación de declaraciones juradas- por sobre los aspectos sustanciales –realización del hecho imponible-.

Así, por el ejercicio del derecho potestativo de la administración y al hacer uso de la discrecionalidad de sus actos, se dio como nacida una obligación tributaria sobre la base de declaraciones juradas presentadas por una persona jurídica inexistente cuyos ítem en su totalidad eran de valor cero y cuyas presentaciones obedecían a un problema administrativo interno que imposibilitó dar de baja la inscripción tributaria.

### **II. D. La relación tributaria simple**

Para dar voz a esta postura, puede colocarse al profesor Dino Jarach como uno de sus indiscutidos referentes.

Dicho autor consideraba que la relación jurídica tributaria principal sólo tiene por objeto la obligación de pagar el tributo –obligación de dar-, junto con obligaciones accesorias como los intereses, anticipos, retenciones, percepciones y repeticiones. Pero excluía expresamente a las obligaciones

<sup>17</sup> TSJ CABA, Expte n° QTS 14251/2017-0 “Centro Médico Santa Isabel SA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en/ GCBA c/ Centro Médico Santa Isabel SA s/ ejec. fisc. - ing. brutos convenio multilateral”, sentencia del 11 de mayo de 2022, disponible en blob: <https://eje.iuscaba.gob.ar/7a9d2101-65a4-4127-9d09-207e1cf3ddbba> (fecha de consulta: 29 de abril de 2023).

penales tributarias, las obligaciones o deberes de los administrados hacia la administración, como también las relaciones procesales que surgen con motivo de los juicios en materia tributaria o penal tributaria<sup>18</sup>.

Resumía a la naturaleza de la relación tributaria principal como una relación simple de derecho –no compleja y de poder- de carácter personal y obligacional, sobre la base de una relación igualitaria nacida por ley, con derechos y obligaciones tanto del Estado hacia los particulares como de éstos hacia el Estado<sup>19</sup>.

De aquí surge la diferenciación entre el derecho tributario sustantivo y el derecho tributario formal. Donde el primero englobará al hecho imponible –verificación en la realidad fáctica del hecho definido abstractamente por la ley- y a la obligación tributaria; mientras que el segundo versará sobre el conjunto de normas jurídicas que disciplinan la *actividad administrativa cuyo objeto es asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas y de las relaciones entre la administración pública y particulares que sirven al desenvolvimiento de esta actividad*<sup>20</sup>.

Se ha sostenido que el contenido del derecho tributario sustantivo o material lo constituyen las normas sustantivas que se refieren a la obligación tributaria, entendida ésta como *“la relación jurídica que tiene por objeto una prestación pecuniaria a título de tributo, como así también una diversidad de obligaciones de naturaleza patrimonial que son accesorias o vinculadas a ella... que tienen origen en hechos distintos al hecho imponible, pero quedan comprendidos dentro del derecho tributario material por no tener entidad suficiente para realizar su estudio por separado”*<sup>21</sup>. Se concebirán como accesorias a los intereses, recargos, actualización

monetaria, anticipos, pagos a cuenta, ingresos de retenciones o percepciones, garantías reales o personales y la repetición por ingresos indebidos.

En idéntico sentido, los Dres. Gómez Zamacola y Striga razonan que *“el nacimiento de la obligación tributaria ocurre al acontecer en la realidad el hecho descrito en la hipótesis de incidencia. Por tal razón, el hecho imponible tiene como efecto constituir a la obligación tributaria”*<sup>22</sup>.

Para tamizar esta concepción y aplicarla en concreto al caso analizado en el presente, estimo ilustrativo el voto del Ministro del Tribunal Superior de Justicia, Dr. Otamendi, donde sintetiza: *“la deuda reclamada en el presente juicio de ejecución fiscal es manifiestamente inexistente, dado que el pago a cuenta del impuesto sobre los ingresos brutos correspondiente a Centro Médico Santa Isabel S.A. exigido se refiere a anticipos posteriores a la finalización de su existencia como persona jurídica, por lo que no pudo jurídicamente haber realizado el hecho imponible del tributo ni, correlativamente, resultar responsable –ella o la sociedad absorbente– de aquél”*.

En otras palabras, resulta materialmente imposible que en el presente caso se configure el hecho imponible que permita hacer nacer la obligación tributaria en relación al pago del impuesto a los ingresos brutos en tanto se trataba de una empresa inexistente –ausencia de sujeto pasivo-, que no realizaba actividades económicas de forma efectiva ni habitual –ausencia de elemento objetivo-, dentro de la jurisdicción de la CABA –ausencia de elemento espacial-, durante el período ejecutado –ausencia de elemento temporal-.

### III. Conclusión

Espero que a lo largo del presente haya podido transmitir, a quien se encuentre leyendo estas líneas, por medio del análisis de

<sup>18</sup> JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Cangallo, 1993, pág. 369.

<sup>19</sup> *Ibidem*, pág. 370.

<sup>20</sup> JARACH, Dino, *El hecho imponible*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, pág. 14.

<sup>21</sup> BOCCHIARDO, Juan C., “Derecho tributario sustantivo o material”, en GARCÍA BELSUNCE, Horacio (dir.), *Tratado de tributación. Derecho tributario*, 1a reimp., Ciudad Buenos Aires, Astrea, 2009, t. 1, vol. 2, pág. 123.

<sup>22</sup> STRIGA, Simón y GÓMEZ ZAMACOLA, Ernesto, “Derecho tributario sustantivo”, en MATINATA, Jorge Saverio, *Tratado de Derecho Tributario, procedimientos y administración tributaria*, 1º edición, CABA, La Ley, 2021, pág. 398.

las distintas concepciones y en especial con el estudio de un caso concreto de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ciertas reflexiones en torno a las consecuencias que puede traer tomar a la relación jurídica tributaria como compleja o simple.

De esta forma, pensar a las relaciones como complejas, lleva –entre otras cuestiones- a que desaparezca la línea divisoria entre derecho tributario sustantivo y formal, y que pueda admitirse que por medio de la presentación de las declaraciones juradas –cuestión esencialmente formal-, se hayan extendido las discrecionalidades propias de la administración, y sean consideradas sin mayor análisis como originarias de la obligación tributaria.

## LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA EN EL ÁMBITO DEL DERECHO TRIBUTARIO SUSTANTIVO, UN PERDURABLE TEMA DE DISCUSIÓN

Cristian Eduardo Guzman

### I. Introducción

En el presente trabajo se propone revisar un tema sustancial dentro del llamado derecho tributario sustantivo, el cual ha suscitado mucha discusión entre distintos estudiosos de la materia si considerar a la relación tributaria como simple o compleja.

Esto hace que tengamos que repasar las posturas de algunos autores en cuanto a su mirada y denominación para explicar el tema que nos ocupa. Así, algunos autores se refieren a relación tributaria, otros a relación jurídica tributaria, relación jurídico-tributaria, donde cada uno entiende a su modo que se está en presencia de una relación simple y otros de una relación compleja, generando así muchas veces cierta confusión. Es decir, se advierte una serie de definiciones discordantes en cuanto al alcance de la mirada en cabeza de reconocidos estudiosos de la materia de nuestro país y del extranjero.

Para comenzar nos vamos a situar en la génesis de la relación, esto es la relación jurídica que surge a partir de la vigencia de una norma de carácter tributario. En este sentido, destacamos que la obligación tributaria que surgirá no es un estadio más dentro de un procedimiento de obtención del efectivo pago, sino que resulta sustancial. Entonces, adelantamos, se trata de una relación tributaria sustantiva, y todo lo que a partir de ese momento haga a las formalidades o realice la administración fiscal a fin de obtener el pago de la obligación, resultan de cabal interés pero no alcanzan a integrar la relación jurídica tributaria que se expondrá en las siguientes líneas, ya que desde este punto de vista se entiende que hay entablada una relación jurídica tributaria de tipo simple, a diferencia de lo expresado por distintos autores, en cuanto sostienen que en

la unión obligacional entre el acreedor (fisco) y el obligado al pago (deudor) hay una relación jurídica tributaria compleja.

### II. La constante y repetitiva discusión acerca de qué tipo de relación es

En primer lugar, cabe preguntarse, ¿para qué existen los tributos si acaso no es para efectivizar los derechos plasmados en las normas de nuestra Constitución Nacional y los tratados internacionales con jerarquía constitucional suscriptos por nuestro país? Dice el profesor Horacio Corti, "*Propongo partir de la siguiente idea elemental: cualquier institución constitucional si pretende ser real y efectiva en la realidad social requiere de algún grado de financiamiento. Dicho de forma general: si una Constitución pretende realizarse empíricamente en la sociedad tiene que pensar como ella se financia*"<sup>1</sup>. Allí el mencionado profesor expone cómo la doctrina tradicional da un tratamiento escaso o casi nulo del derecho financiero en los trabajos u obras de derecho constitucional de nuestro país, casualmente situaciones financieras que luego tienen gran repercusión en la vida de quienes vivimos en la República Argentina (de tipo jurídicas, políticas, económicas, sociales, culturales), y agregando que también en el derecho tributario muchas veces se estudia "a fondo" ciertos tributos que no resultan relevantes en los ingresos totales que obtendrá el Estado. Dicho esto, aquí debemos tener claro que no se puede tener como eje solo la cuestión tributaria para obtener los recursos y hacer efectivos los derechos, sino que tenemos que considerar dentro de un ámbito mayor que es el derecho financiero. El

---

<sup>1</sup> CORTI, Horacio, *Financiar la Constitución*, Buenos Aires, EUDEBA, 2020, pág. 78.

derecho tributario es un eslabón dentro del derecho financiero.

Así, cada uno de los recursos con los que cuenta el Estado para cumplir con sus obligaciones nutrirán las finanzas públicas ingresando dinero al Erario, el derecho tributario como integrante del derecho financiero es el que a través de los distintos tributos regula la obtención de los recursos.

### III. Derecho tributario sustantivo o material. La obligación tributaria

El derecho tributario sustantivo entre sus elementos centrales abarca el hecho imponible, la obligación tributaria integrada por su faz activa y pasiva, fijación de la base imponible, la cuantificación, obligaciones de pagar anticipos, beneficios fiscales, exenciones y/o desgravaciones y los modos de extinción de la obligación tributaria. Casás es contundente al sostener el principio de reserva de ley rige en forma ortodoxa, rígida o absoluta<sup>2</sup>.

En la teoría general del derecho se dice que dado una operación que atribuye un resultado o consecuencia a un antecedente o condición, imputa al autor de estos últimos los efectos jurídicos que pueden consistir en una sanción o en la imposición de una obligación. En materia tributaria sustantiva dado una hipótesis de incidencia, una vez concretada fácticamente nace el consecuente, esto es la obligación tributaria.

Sostenía Aristides Corti<sup>3</sup> citando la propuesta de Cossio<sup>4</sup> que la norma jurídica tributaria se puede expresar en la Endonorma-Perinorma. Así donde en la

endonorma se establece a través de un presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia (hecho imponible) una vez producido surge la obligación tributaria, un efecto jurídico, esto es la perinorma en los términos del jurista y filósofo. De esta manera es que se entiende la relación jurídica tributaria. Algunos autores han sostenido que no alcanza con esto para decir que nos encontramos frente a una relación jurídica tributaria del derecho tributario sustantivo, sino que conjuntamente con él se integra lo que se ha llamado derecho tributario formal o administrativo.

Hasta aquí, estamos de acuerdo en cuanto a la realización real de un presupuesto establecido en la norma tributaria, y consecuentemente, el surgimiento de la obligación. Así entendemos que allí es que hay una relación de derecho estrictamente de carácter sustantivo, y consecuentemente, surge una relación jurídica tributaria simple.

García Vizcaíno<sup>5</sup> cita a Ferreiro Lapatza<sup>6</sup> diciendo: *“Este autor señala que las referidas teorías modernas “dinámicas” echaron por la borda decenios de labor jurídica, confundiendo los términos y conceptos trabajosamente contruidos por generaciones de juristas al servicio de la idea del sometimiento del poder al derecho, en contra de las ideas que sostuvo el absolutismo. Tales teorías ‘modernas’ comienzan por negar la tradicional distinción entre un derecho material o sustantivo y derecho formal, habiéndose llegado a afirmar, en un estado de confusión ciertamente difícil de superar, que la obligación tributaria no es más que una etapa o momento del procedimiento de la aplicación del tributo. Así se produce una auténtica disolución del concepto del sujeto pasivo con un círculo*

---

<sup>2</sup> CASÁS, José Osvaldo, *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente*, Buenos Aires, Ed. Ad Hoc, 2005, Cap. V.

<sup>3</sup> CORTI, Aristides H.M., BUITRAGO, Ignacio J. y CALVO, Rubén A., “La estructura jurídica de la norma tributaria” (<http://naveiraluis.freevar.com/La%20estruc...pdf>)

<sup>4</sup> COSSIO, Carlos, “Panorama de la teoría egológica del Derecho”, *Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales*, Buenos Aires, enero-abril, 1949, págs. 57-100.

---

<sup>5</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Manual de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2015, pág. 278.

<sup>6</sup> FERREIRO LAPATZA, José J., *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 1998, prólogo, págs. 10 y ss.

*difuso, e inservible, dada su falta de capacidad delimitadora, de obligados tributarios, trasladando, con igual dosis de ignorancia que de osadía, una terminología alemana difícilmente trasladable al castellano; llegando a decir en ocasiones que quien tiene que pagar un tributo (...) es un ¡un colaborador con la Hacienda Pública! Lo que es lo mismo que decir que los deudores en las obligaciones entre particulares no son sujetos pasivos de las obligaciones de derecho privado, "sino que son ¡colaboradores que los acreedores!"*

Por su parte Soler sostenía que *"el poder coercitivo que caracteriza las pretensiones tributarias del Estado se agota, en virtud del principio de legalidad, en el momento de la creación de la ley y por tanto no altera ni influye sobre la estructura de la relación jurídica del derecho tributario material, cuya connotación estructural es simplemente la de ser una obligación 'ex lege', a partir de allí nace el derecho de crédito"*<sup>7</sup>.

Así las cosas, ya estamos en condiciones en decir que la norma jurídica tributaria une el hecho imponible con la obligación tributaria. A partir de allí se entabla una relación jurídica entre un acreedor y un deudor durante el tiempo que transcurra hasta la extinción de la obligación tributaria.

#### **IV. Derecho tributario sustantivo o material. La relación tributaria**

Modernamente se conocieron las teorías llamadas "dinámicas" donde se pone el foco en la función de la administración fiscal, es decir, en la dinámica aplicativa del tributo. Pone el acento en el procedimiento administrativo sosteniendo que para el perfeccionamiento del hecho imponible es necesario practicar la liquidación. En este sentido, debemos mencionar que no seguimos esta concepción aclarando que no es menor la postura que se tome en cuanto a qué entendemos por la relación tributaria ya que al sostener que el hecho imponible se

perfecciona en la instancia administrativa debemos tener en cuenta las prerrogativas de la administración donde se acuña tradicionalmente la posición de poder en toda la vinculación que se hace entre el Estado y quien debe pagar los tributos.

García Vizcaíno<sup>8</sup> citando a Giuliani Founrouge<sup>9</sup> menciona las palabras del destacado autor, "relación jurídico-tributaria", donde éste incluye en ella los demás comportamientos del fisco y del contribuyente tendientes a realizar el objeto de la obligación que es la prestación, generalmente en dinero (formalidades, determinaciones de oficio, etc), situaciones claro, no se encuentran dentro de la obligación sustancial. La misma profesora luego agrega que contrariamente a lo señalado en el párrafo anterior *"una parte de la doctrina distingue la obligación tributaria principal que es objeto del derecho tributario material o sustantivo y por otro lado las relaciones jurídicas que tiene por contenido el cumplimiento de deberes formales de los administrados y poderes fiscales, que están regladas en el derecho tributario formal o administrativo"*<sup>10</sup>.

Jarach<sup>11</sup> *"rechaza la teoría según la cual existe una relación jurídica de pagar el tributo con el bagaje de los deberes administrativos y penales, transformándose el impuesto en una relación jurídica compleja"*, así sostiene que hay una relación tributaria principal simple diferenciándose de la posición de Giannini. Entiende que hay una relación de derecho en base a la ley a diferencia de autores germanos como Otto Mayer, Franz Schneider, entre otros, quienes conciben el tributo como un resultado de poder y no de derecho. Al respecto, Giannini sostenía que surge *"entre el Estado y los contribuyentes derechos y deberes recíprocos, que forman el contenido*

<sup>8</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Ob.Cit.*

<sup>9</sup> GIULANI FOUNROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, Buenos Aires, La Ley, 2004, pág. 339/343.

<sup>10</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Ob. Cit.*

<sup>11</sup> JARACH, Dino, "Finanzas Publicas y Derecho Tributario", en GARCÍA VIZCAÍNO, C., *Ob. Cit.*, Ed. Abeledo Perrot, 3ra Edición, 1996.

<sup>7</sup> SOLER, Osvaldo H., *Tratado de Derecho Tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2002, pág. 239.

*de una relación especial: la relación jurídica tributaria, cuyo contenido es complejo”.*

#### **V. La cuestión simple o compleja**

Entonces, cuando tenemos que analizar el derecho tributario, y en particular el derecho tributario sustantivo, un tema de interés es la discusión que se ha dado a la relación jurídica que se establece entre el Estado representado en el órgano administrativo de recaudación, y la persona que debe afrontar un tributo por resultar incidido por una norma legal. Así, se han sucedido distintos intercambios de opiniones y debates en torno a esta cuestión. En este sentido, mucho se ha escrito al respecto y son bienvenidos los aportes que puedan realizarse para el análisis y la discusión que puede tener resultados distintos.

Lo primero que resaltamos es que hay unanimidad en cuanto a que necesariamente debe haber una disposición legal para estar frente a una obligación de pagar un tributo.

Las diferencias surgen en torno a si estamos ante una relación tributaria simple o compleja. En este sentido, quienes sostienen que la obligación es una relación simple se amparan en el sostenimiento de que sólo existe la relación obligacional entre la administración tributaria y el obligado al pago y que todo lo que gira en torno a ella, esto es, ciertas acciones a realizar para concretar y extinguir la obligación son cuestiones accesorias sin que por ello sean parte de la relación tributaria entre fisco-contribuyente. Por otro lado, están quienes sostienen que la relación que se establece es una relación tributaria compleja en cuanto a que no se agota en la obligación-derecho de exigencia versus pago-extinción-derecho de liberación de la obligación, sino que también está compuesta por una serie de acciones que contienen derechos y deberes por parte del organismo recaudador y por quien resulte obligado al pago. Así, podemos mencionar como ejemplos las actuaciones que deben realizar los contribuyentes tales como liquidaciones de los

tributos, trámites administrativos, confeccionar y presentar declaraciones juradas, conservar documentación, llevar registros, pagar, etcétera, esto es, el cumplimiento de deberes formales, además de tener un comportamiento pasivo ante la posibilidad de que el organismo estatal realice visitas e inspecciones, establecer sanciones, etcétera. Es decir, hay una serie de derechos y obligaciones de ambas partes, pero también está la posibilidad que puedan estar involucradas terceras personas de acuerdo a normas legales accesorias, de esta manera se entiende la relación tributaria compleja.

Como se mencionó anteriormente son atendibles las posiciones que se enmarcan en una u otra postura, su aporte es interesante para comprender un aspecto importante del derecho tributario sustantivo, pero puede llegar a tener ciertas consecuencias en la realidad práctica. Por ello quizá debemos tener en cuenta que las normas que tienen como objetivo financiar al Estado lo hacen con el fin de hacer efectivos los derechos de los ciudadanos a través de las políticas diseñadas por la administración de gobierno de turno y volcadas en la ley de presupuesto tratando de no violentar los derechos de la ciudadanía. Así las facultades que tiene el Estado, además de crear la norma tributaria a través del Congreso de la Nación, también la tiene la administración. En nuestro país la administración tiene la facultad de establecer normas (infra legal), reglamentos e interpretaciones a través del organismo recaudador. Y aquí nacen derechos y obligaciones en los comportamientos que se exigen por ejemplo a través de la ley nacional 11.683, en el decreto AFIP 618/97 que derogó artículos de la citada ley o en la ley 22.415 (Código Aduanero) por mencionar solo algunos ejemplos.

¿Qué sucedería si las imposiciones que ordenan las normas mencionadas no se realizan a su tiempo? En primer lugar, no ingresaría el dinero que es el objetivo del organismo a cargo de recaudar. Probablemente lo segundo, serían las

acciones que le asisten a la administración tributaria para hacer efectivo el cobro, es decir determinar de oficio, instar el pago o ejecutarlo y establecer sanciones por ejemplo una multa. Siguiendo con el mismo ejemplo, el contribuyente podría decidir, haciendo uso de su derecho de defensa, discutir ante un juez administrativo primero y, en caso de no estar conforme, ante el poder judicial. Una segunda pregunta que podríamos hacernos es si todas estas actuaciones son relevantes, si tienen consecuencias en la obligación legal que se dio en un principio. Desde el punto de vista de quien suscribe la respuesta es afirmativa. En el caso de Berliri este sostiene que *“si la existencia de un objeto susceptible de valoración económica es un elemento esencial de toda obligación de lo que deriva que las relaciones obligatorias cuyo objeto no sea valorable económicamente constituyen simples deberes”*<sup>12</sup>. No se puede desconocer todas las circunstancias que se pueden suscitar ante el surgimiento de una obligación tributaria. En este sentido menciona Berliri: *“Sin embargo, casi nunca las leyes tributarias agotan sus efectos en la reglamentación pura y simple de la citada obligación, al contrario, la norma tributaria tiene un contenido mucho más amplio regulando numerosas relaciones jurídicas de naturaleza diversa (obligaciones, deberes, prohibiciones, sujeciones, potestades) que median no solo entre el sujeto activo y pasivo, sino también entre terceros.”*<sup>13</sup>

El mencionado autor sostiene que hay una relación jurídica impositiva, y que la obligación es el género y dentro de ella hay subespecies que son los deberes que se mencionaron en el párrafo anterior. Todo esto es criticado por Cortés Domínguez para quien es confuso todo e indeterminado lo sostenido por Berliri y que todo eso accesorio que menciona solo gira en torno al núcleo que es la obligación legal de pagar nacida al realizarse el hecho imponible que la norma establece por presupuesto.

---

<sup>12</sup> BERLIRI, A., *De la relación jurídica tributaria*, Cap. 1.

<sup>13</sup> BERLIRI, A., *Ob. Cit.*

Tomando como punto de partida que los derechos y obligaciones tributarias son sólo las establecidas por ley podríamos decir que es una relación tributaria simple y que todo lo que se establece alrededor de ella son cuestiones administrativas reguladas por el derecho tributario administrativo para hacer efectivo el núcleo central de la relación entre el Estado (organismo recaudador) y el ciudadano (contribuyente) donde cada parte tiene sus deberes-derechos y sus obligaciones respaldados por normas constitucionales y legales. También hay que mencionar que en nuestro ordenamiento legal nacional muchas disposiciones están amparadas en la ley, por ejemplo, en la 11.683. El destacado doctrinario Dino Jarach sostiene que es una relación tributaria simple donde sólo hay obligación de pagar un tributo, anticipos, retenciones y percepciones, y separada de esto hay otras relaciones donde se incluyen cuestiones procesales y administrativas<sup>14</sup>.

En la actualidad, debido a la complejidad que han suscitado las obligaciones legales y formales para los contribuyentes, en cuestiones de tiempo y costo y para el organismo recaudador, los procesos administrativos y judiciales que surgen, hacen que sean cuestiones de gran relevancia. A pesar de ello, y de la claridad del mandato constitucional del principio de reserva de ley en materia tributaria, sostenido por una pacífica doctrina de la CSJN, siguen surgiendo casos en los cuales se discute la constitucionalidad de una norma tributaria a partir de no respetar dicho mandato.

Finalmente, debemos hacer mención a la tecnología, la inteligencia artificial, la era digital y su influencia en el ámbito de la vida de las personas. Nadie escapa a las nuevas tecnologías y el sistema tributario actual tampoco. Así las páginas web de los organismos recaudadores, la privacidad, la transparencia y los acuerdos jurisdiccionales o internacionales para obtener información sobre el movimiento de los contribuyentes nos hace estar alerta ante situaciones de

---

<sup>14</sup> JARACH, Dino, *Ob. Cit.*

violaciones a derechos fundamentales de las personas en general y de los contribuyentes en particular, considerando que es el mismo Estado el que también está expuesto a ver truncada su actuación y ver vulnerado su deber de recaudación. Algunos autores, como Adolfo Iriarte Yanicelli, sostienen que, *“en el contexto de las transformaciones de la cuarta revolución industrial, la concepción sobre la relación tributaria en su naturaleza simple y como reguladora exclusivamente del pago de la obligación tributaria o del tributo, no puede ser sostenida. El fenómeno de la información y la transparencia impactarán dentro del propio concepto e idea de relación tributaria. El derecho a la información, cuando está cualificado por elementos derivados de la institución ‘tributo’, necesariamente debe ser analizado desde nuestra materia, desde un aspecto material y sustantivo, al igual que desde un punto formal o procedimental (administrativo). Situaciones que tendrán importantes consecuencias de tipo práctico y teórico, en tanto a sus presupuestos y principios aplicables”*.

## **VI. Conclusión**

En síntesis, sin perjuicio de lo sostenido por la destacada doctrina que hemos citado en cuanto a si resulta una relación tributaria compleja, consideramos que la relación que existe es simple y que con el objetivo de simplificar el trabajo de los contribuyentes y, consecuentemente, de la administración, ese es el norte hacia donde debemos ir. Es decir, que la relación tributaria sea simple donde la obligación activa del contribuyente de pagar o pasiva de soportar sean lo que efectivamente suceda y con ello se logre una mayor eficiencia limitando las actuaciones derivadas o accesorias para cumplir con la obligación tributaria o que por lo menos resulte más simple y ágil. Se mencionó que para algunos autores existe una relación tributaria compleja, sosteniendo que la relación se extiende y se perfecciona necesariamente con la actuación administrativa.

Con una visión de despejar complicaciones prácticas, la relación simple está constituida en principio por dos sujetos: el Estado a través del organismo recaudador y la(s) persona(s) unida(s) en una relación obligacional que nació a partir de la realización efectiva en la realidad del presupuesto estipulado en la norma legal. Entendemos que ese es el núcleo de la relación, y que todo lo que lo rodea y gira en torno a ello pertenece al estado en el sentido de sujeto acreedor a través de actuaciones administrativas y/o judiciales en el caso. En ese giro se suceden situaciones donde hay derechos y garantías constitucionales de gran importancia, pero en definitiva la creación de un tributo tiene un fin mayor que es contribuir a las arcas estatales para cumplir con objetivos de políticas públicas y hacer efectivos los derechos a que se ha obligado el Estado, y en ese sentido, considerar que los ingresos públicos giran en torno a requisitos formales o administrativos no parecería ser adecuado a lo que se está tratando.

## IMPLICANCIAS PRÁCTICAS DE CONSIDERAR QUE LA RELACIÓN TRIBUTARIA ES UNA RELACIÓN SIMPLE O COMPLEJA

Emiliana Duhalde

### I. Introducción

Concebido el derecho tributario como la rama del derecho cuyo objeto es el estudio sistemático de las normas y principios jurídicos que regulan los recursos tributarios del Estado. En otras palabras, la rama del derecho que estudia el ordenamiento jurídico tributario; y el derecho tributario sustantivo o material es la parte del derecho tributario que tiene por objeto de estudio las normas y principios jurídicos que disciplinan las obligaciones tributarias, entendiendo como tales las relaciones jurídico-tributarias que tienen por objeto la obligación de pagar el tributo.<sup>1</sup>

La naturaleza de estas normas es la que fundamenta la autonomía dogmática o conceptual y estructural u orgánica del derecho tributario sustantivo o material, cuyo núcleo o esencia es la obligación tributaria. Como expresa Dino Jarach, el derecho tributario sustantivo es el derecho de las obligaciones tributarias.<sup>2</sup>

### II. Nacimiento de la obligación tributaria

El nacimiento de la relación jurídica tributaria nace de la ley (obligación *ex lege*) en cuanto exige como requisito fundamental para su nacimiento que se verifique en la realidad fáctica el hecho o los hechos definidos abstractamente por la ley como supuestos de la obligación (realización del hecho imponible). Y, sólo la ley puede definir el hecho imponible en todos sus aspectos, designar los responsables solidarios, establecer las

exenciones y beneficios tributarios, establecer la base imponible y las alícuotas, las infracciones y las sanciones tributarias. De aquí deriva el principio de reserva de ley en materia tributaria. La obligación del sujeto pasivo de pagar el tributo al sujeto activo encuentra su fundamento jurídico únicamente en un mandato legal, condicionado a su vez por la Constitución Nacional. Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda<sup>3</sup>, y no hay tributo sin ley que lo establezca.<sup>4</sup>

La ley 11.683 no define la obligación tributaria, a diferencia de lo que hace el artículo 18 del Modelo de Código Tributario para América Latina. Villegas por su parte, la define como el vínculo jurídico *ex lege* que se entabla entre el fisco como sujeto activo titular de una pretensión a título tributo (acreedor) y el sujeto pasivo, obligado a esa prestación dineraria (deudor).<sup>5</sup>

La obligación tributaria es una obligación personal, el obligado al pago es una persona jurídica o persona humana, no la obligada al pago de una cosa. Es una obligación de dar, siendo que la obligación tributaria es aquella que tiene por objeto el pago de un tributo, se trata siempre de una obligación de dar, y es una obligación de dar sumas de dinero. Excepcionalmente podría darse un pago en especie, pero generalmente es una obligación de dar sumas de dinero, encontrando su fundamento en que la única forma de cuantificar el importe de la deuda es medir en "moneda" la realización del hecho imponible.

La obligación tributaria es de naturaleza jurídica pública, y el sujeto activo, el acreedor, es un ente público. Existe igualdad de las

<sup>1</sup> BOCCHIARDO, José Carlos, *Tratado de tributación. Tomo I. Derecho Tributario sustantivo o material*, Argentina, Astrea, 2009, págs. 123/187.

<sup>2</sup> JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Cangallo, Argentina, 2da. Reimpresión, 1993, págs. 369/379.

<sup>3</sup> Constitución Nacional Argentina, artículo 19.

<sup>4</sup> Constitución Nacional Argentina, artículos 4,17,52,75 inc. 2.

<sup>5</sup> VILLEGAS Hector, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Argentina, Astrea 8° ed, 2017, pág. 318.

partes, ningún tipo de relación jurídica tributaria que surge entre el fisco y los sujetos pasivos luego de creado el tributo será una relación de poder, pues aún cuando sea de naturaleza administrativa, el Estado actúa sometido al derecho; ambas partes de la relación jurídico-tributaria están igualmente sometidas a la ley y la jurisdicción.

### III. Teorías de la relación jurídico-tributaria

Existen teorías que giran en torno a la relación jurídico-tributaria. Giannini, sostiene que la relación jurídica tributaria es una relación compleja, utilizando la expresión genérica de derechos y obligaciones tributarias a todos aquellos derechos y deberes de carácter accesorio que forman la relación jurídica, los cuales pueden originarse en actos administrativos<sup>6</sup>. Otto Mayer y Schneider, por su parte, sostienen que la relación jurídico-tributaria es una relación de poder.<sup>7</sup>

El destacado doctrinario en nuestra materia, Dino Jarach, *a contrario sensu*, sostiene que la relación jurídica tributaria es una relación simple, autónoma en cuanto tiene condiciones y vida propia, fundada en normas materiales distintas a las demás ramas del derecho y por esa razón con autonomía científica. Rechaza la teoría de que la relación jurídico-tributaria es una relación de poder, sostiene que es una relación simple, que la obligación del sujeto pasivo de pagar al sujeto activo encuentra su fundamento jurídico únicamente en un mandato legal condicionado a su vez por la Constitución Nacional, la relación jurídico-tributaria es una relación de derecho. Y la facultad del órgano administrativo, en materia de control, determinación de la deuda y derecho de exigir el pago, está regulada por la ley, y si surge conflicto de intereses debe ser resuelto por un órgano al cual la

Constitución Nacional le otorga funciones jurisdiccionales.<sup>8</sup>

La crítica de Jarach en cuanto a la teoría que sostiene la naturaleza de relación de poder se funda en un error ideológico de considerar ineludible la supremacía del Estado frente a los individuos, ya que todas las obligaciones que el Estado impone a los particulares, que aquel se coloque en una posición de preeminencia por la cual su interés prive sobre el de los particulares, debiendo estos quedar sometidos a su voluntad, contrario a la naturaleza del Estado de Derecho.

González García Eusebio, distingue que las relaciones de deber tributarias son auténticas relaciones jurídicas que se encuentran sometidas a los generales controles de legalidad previstos por el ordenamiento. El autor rechaza el esquema de estudio proporcionado por la relación jurídica tributaria compleja. Y afirma que la relación jurídica tributaria es una relación de derecho y no de poder.<sup>9</sup>

Volviendo a la posición de Giannini, quién sostiene que la relación jurídica tributaria es una relación compleja, y que de la misma derivan poderes y derechos, como así también obligaciones, de autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones, positivas y negativas, así como derechos, de las personas sometidas a su potestad, y por otra parte, con carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente a pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso. Utilizando la expresión genérica de derechos y obligaciones tributarias a todos aquellos derechos y deberes de carácter accesorio que forman la relación jurídica, los cuales pueden originarse en actos administrativos.<sup>10</sup>

<sup>6</sup> GIANNINI, A. D., *Instituciones del Derecho Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957, págs. 66/69.

<sup>7</sup> HERRERA MOLINA, Pedro M., *¿Rehabilitar a Otto Mayer? (paradojas en el tránsito de la relación jurídica a la relación de poder)*, Instituto de Estudios Fiscales, págs. 130/138.

<sup>8</sup> JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Cangallo, Argentina, 2da. Reimpresión, 1993, págs. 369/379.

<sup>9</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *Derecho Tributario Material y Formal*, Revista del tribunal fiscal de la Federación, Universidad de Salamanca, págs. 63/75.

<sup>10</sup> GIANNINI, A. D., *Instituciones del Derecho Tributario*, Madrid, editorial de Derecho Financiero, 1957, págs. 66/69.

Pugliese, sostiene que, al lado de la relación principal de pagar el impuesto, estarían las obligaciones accesorias de pagar intereses y multas, relaciones de derecho tributario penal. Concibe que la obligación jurídica es unitaria y está constituida por la obligación principal de dar. A su lado, y en virtud de diversos preceptos contenidos en las leyes fiscales con el objeto de garantizar el cumplimiento de la obligación principal, aparecen una serie de deberes accesorios que recaen sobre el propio deudor o terceros ajenos a la relación principal del impuesto, de naturaleza preferentemente administrativa y de policía financiera, sin cuya existencia la misma relación principal no podría prácticamente nacer.<sup>11</sup>

Herrera Molina desarrolla las tesis de Otto Mayer y Schneider, quienes conciben el tributo como una relación de poder y no del Derecho. Schneider concibe el impuesto en su conjunto como una relación de poder (una manifestación de soberanía), dado que la voluntad del ente público se impone sobre la voluntad del súbdito, pero esto no supone que la voluntad del Estado tenga carácter ilimitado y absoluto, puesto que el Estado de derecho está sometido a la ley, de modo que sin disposiciones legales no puede exigirse el crédito tributario. Una vez que se realiza el supuesto de hecho nacen el deber y el crédito tributarios.<sup>12</sup>

A juicio de Schneider, la obligación y la relación de poder constituyen dos modalidades de relación jurídica que se presentan tanto en el Derecho Civil como en el Derecho Administrativo. En su opinión, la diferencia radica en que las obligaciones expresan un vínculo a realizar determinada prestación frente a otra persona, mientras que la relación de poder implica un poder abstracto que puede hacer surgir obligaciones, es decir, lo que denominamos una potestad.

Otto Mayer, sostiene que la imposición necesita un fundamento legal y el Estado

debe guiarse por los principios de justicia que ordenan distribuir la carga tributaria en atención a la capacidad económica. Mayer no concibe como jurídicos los vínculos derivados del impuesto, atento a que el autor centra su análisis del poder tributario, cuyo ejercicio puede dar lugar a relaciones de poder. No obstante, Mayer sostiene que el hecho imponible y los elementos cuantitativos del tributo han de estar fijados por la ley. Las relaciones de poder quedan limitadas al ámbito de lo que hoy se denominan potestades inspectoras, aquellas deben estar habilitadas por ley y su ejercicio se subordina al fin que las justifica. Mayer reconoce que la obligación tributaria nace al realizarse el presupuesto de hecho tipificado por la ley, y que el poder administrativo encaminado a garantizar su cumplimiento está sometido a límites jurídicos, pero no elabora una teoría jurídica acabada de la obligación tributaria ni analiza la parte especial del Derecho tributario.

Según Berliri, la obligación tributaria constituye sólo uno de los distintos tipos de relaciones jurídicas reguladas por las leyes tributarias, de otra, esta obligación, a su vez, se encuadra en una relación jurídica más compleja, la relación jurídica tributaria. Advierte que la obligación tributaria es el género, que contiene subespecies como obligaciones pecuniarias, obligaciones de dar y de hacer, la obligación tributaria puede tener contenidos diversos y cada una de ellas es autónoma. Berliri, partiendo de la base de que si la existencia de un objeto susceptible de valoración económica (contenido patrimonial) es un elemento esencial de toda obligación, de lo que deriva que las relaciones obligatorias cuyo objeto no sea valorable económicamente constituyen simples deberes administrativos. Sostiene que carece de todo fundamento afirmar que la obligación tributaria no pueda surgir al margen de los deberes que con frecuencia establecen las leyes a cargo de los propios contribuyentes, lo cual es posible que nazca y extinga una obligación tributaria sin que el contribuyente o

<sup>11</sup> PUGLIESE, Mario, *Instituciones del Derecho Financiero*, México, segunda edición, Porrúa S.A., 1976.

<sup>12</sup> HERRERA MOLINA, Pedro M., *¿Rehabilitar a Otto Mayer? (paradojas en el tránsito de la relación jurídica a la relación de poder)*, Instituto de Estudios Fiscales, págs. 130/138.

algún tercero vengan obligados a prestar cualquier tipo de información.<sup>13</sup>

#### IV. Conclusión

Luego de un análisis de los citados autores, concluyo que la implicancia práctica de considerar que la relación tributaria es compleja traerá como consecuencia que se unan obligaciones y deberes de distinta naturaleza, al utilizar la expresión genérica de derechos y obligaciones tributarias a todos aquellos derechos y deberes de carácter accesorio que forman la relación jurídica, los cuales pueden originarse en actos administrativos.

El objeto de la obligación tributaria es el pago del tributo, el resto son obligaciones y deberes accesorios a la obligación principal de pago del tributo. Las obligaciones tienen contenido patrimonial, en tanto que los deberes no. El deber como la presentación de la declaración jurada, queda sometido al derecho administrativo tributario. La obligación tributaria no nace del acto de liquidación, como afirma Cortés Domínguez, la obligación nace con el perfeccionamiento del hecho imponible. El derecho tributario sustantivo tiene principios e instituciones propias, y el derecho tributario formal tiene reglas propias pero sustentadas en el derecho administrativo.

De modo tal que, adhiero a la posición de Jarach, en cuanto afirma que la relación tributaria es una relación simple, que encuentra su fundamento en la ley, amparado en el principio de reserva de ley en materia tributaria, y sólo tiene por objeto la obligación de pagar el tributo, y obligaciones accesorias como los intereses; también anticipos y retenciones y percepciones, se encuentran excluidas de esa relación las cuales forman otras relaciones jurídicas.

---

<sup>13</sup> BERLIRI, Antonio, *Principios del Derecho Tributario*, Madrid, volumen II, editorial de derecho financiero, 1971, págs. 75/88.

---

## Participaron en este número

**Albacete, Juan Manuel:** Profesor Titular Grado V (Catedrático), titular de grado y Posgrado de la Facultad de Derecho de la Universidad de la República. Fue profesor del Posgrado en Tributación de la Universidad Católica del Uruguay y en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de la República. Es Director de la Revista Tributaria del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios. Fue Presidente del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios entre 2007-2009 y actualmente es Director. Es Secretario General del ILADT e integra su Consejo Directivo. Fue Director del Instituto de Finanzas Públicas de la Facultad de Derecho – UDELAR en 2020 y 2021. Integra la IFA. Es socio del Estudio Guyer & Regules y director del Departamento Legal Tributario. Reconocido por las publicaciones internacionales legales “Chambers & Partners”, “PLC Which Lawyer”, “Latin Lawyer”, “Who’s Who Legal”. También ha sido reconocido por la publicación International Tax Review – Euromoney como Americas Tax Practice Leader of the Year (2018).

**Albornoz, Juan José:** Abogado (UBA); especialista en Derecho Administrativo y Administración Pública (UBA); profesor de grado y posgrado en la especialidad del Derecho Tributario.

**Altamirano, Alejandro C.:** Abogado. Doctor en Derecho. Director Académico del Departamento de Derecho Tributario de la Universidad Austral. Socio del Estudio Altamirano & Asociados.

**Altamirano, Francisco:** Abogado. Magíster en Derecho Tributario por la Universidad Austral. Coordinador Académico del Departamento de Derecho Tributario de la Universidad Austral. Asociado en el Estudio Altamirano & Asociados.

**Blanco Fernández, O. Aníbal:** Abogado con orientación en Derecho Tributario; diplomado en DESCA; maestrando en Derecho Tributario y Financiero (Facultad de Derecho, UBA). Analista de revisión, recursos e impugnaciones en AFIP/DGI –CABA.

**Bocchiardo (h.), José C.:** Abogado (Universidad Nacional de Córdoba). Especialista en Derecho Tributario (Universidad Nacional de Rosario). Docente de grado en la materia Derecho Tributario - Facultad de Derecho (UNC). Docente de posgrado en la Carrera de Especialización en Derecho Tributario - Facultad de Derecho (UNC). Docente de posgrado en la Carrera de Especialista en Tributación - Facultad de Cs. Económicas (UNC). Autor y coautor de diversos trabajos de investigación publicados, relativos al Derecho Tributario Constitucional y a los Tributos Provinciales.

**Calandra, Fernando Alfredo.** Secretario Letrado de Refuerzo del Juzgado Laboral N°2 de la ciudad de Comodoro Rivadavia, Chubut. Abogado (UNPSJB). Especialista en Derecho Laboral (Universidad Blas Pascal). Magíster en Derecho del Trabajo y RR.LL (UNTREF). Especialista en Derecho Procesal Civil (UBA). Especialista en Defensas y Garantías (Universidad Nacional del Litoral). Especialista en Derecho Tributario (Universidad de Belgrano). Especialista en Justicia Constitucional y Derechos Humanos con Orientación en Derecho Constitucional y Derecho Procesal Constitucional (Universidad de Bolonia) Maestrando en Derecho Procesal (Universidad Nacional del Rosario). Doctorando en Derecho (Universidad Nacional del Rosario). Disertante y ponente en distintos eventos académicos nacionales e internacionales. Autor de distintos artículos publicados en Hammurabi, Revista IDEIDES, entre otros.

---

**Dorin, Noelia:** Abogada (UBA), traductora pública en idioma inglés (UBA), especialización en Tributario local (UNTREF). Autora de diversas publicaciones sobre la materia. Actualmente se desempeña como Jefa de Departamento Otros Recursos en la Dirección General de Rentas de la AGIP.

**Duhalde, Emiliana:** Abogada especialista en Derecho Tributario en el área de Tax Controversy & Litigation en EY. Docente en materia de grado “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”. Maestrando Derecho Tributario y Financiero.

**Gamberg, Guillermina:** Abogada (UBA). Especialista y Magíster en Derecho Tributario (Universidad Austral). Doctoranda en Derecho Fiscal (UBA). Titular de “Derecho de las Finanzas Públicas y Tributario” (UCES). Docente auxiliar de “Teoría General del Derecho Tributario” (UBA). Profesora de posgrado en la Maestría de Derecho Tributario (Universidad Austral) y en la Especialización en Tributación (UNLP). Exrelatora del Tribunal Fiscal de la Nación. Secretaria (int.) Fiscalía CAyT.

**García Vizcaíno, Catalina:** Doctora en Derecho y Ciencias Sociales (tesis Sobresaliente, UBA). Abogada (Diploma de Honor, UBA). Ex Vocal del Tribunal Fiscal de la Nación. Directora y profesora titular de la Especialización en Derecho Tributario (UB). Profesora titular de grado y posgrado en UBA, UB, UCA, UCSE, etc. Jurado de concursos universitarios, y de Justicia Federal y CABA. Premio Asociación Argentina de Estudios Fiscales 2011 -rubro libro-. Miembro de número de la Academia Internacional de Derecho Aduanero. Miembro del Consejo Académico de la Universidad de Belgrano. Miembro Activo de la *International Fiscal Association*. Miembro Honoraria del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros y de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Presidenta de la Comisión de Derecho Aduanero de la Facultad de Derecho-UBA. Autora de libros, artículos y otros trabajos. Presidenta del Comité Científico de las doce Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Organizadora, moderadora y expositora en congresos y jornadas científicas.

**Gómez Cotero, José de Jesús:** Abogado egresado de la Escuela Libre de Derecho con especialidad en Amparo por la Universidad Panamericana. Es Doctor en Derecho por la Universidad Panamericana, y tiene un segundo doctorado por la Universidad del País Vasco. Es Profesor Investigador en la Universidad Panamericana. Ha impartido conferencias en diversas Universidades e Instituciones Académicas Nacionales e Internacionales y es Profesor en el Instituto Tecnológico Autónomo de México y la Universidad Autónoma de Ciudad Juárez.

**Gómez Zamacola, Ernesto:** Abogado graduado en la Universidad de Buenos Aires. Especialista en Derecho Tributario por la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires. Docente de grado (UBA, UNPAZ y UNDAV) y posgrado. Presidente del Observatorio de Derecho Financiero y director de la revista digital “*Constitución Financiera en la Jurisprudencia de la Corte Suprema*”.

**González-Cuéllar Serrano, María Luisa:** Catedrática de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad Carlos III de Madrid (España). Vocal del Consejo para la Defensa de los Contribuyentes. Especialista en diversas materias, sobre las que es investigadora en proyectos nacionales de investigación y autora de trabajos científicos y entre las que destacan las que tienen por objeto el delito fiscal, los derechos fundamentales de los obligados tributarios, la fiscalidad medioambiental o el arbitraje y la mediación tributarios. Correo electrónico: [marialuisa.gonzalez-cuellar@uc3m.es](mailto:marialuisa.gonzalez-cuellar@uc3m.es)

---

**Grondona, Verónica:** Lic. en Economía (UBA; 2000). Posgrado en Finanzas (UTDT; 2003). Posgrado Internacional en Patrimonio Cultural y Turismo Sostenible (UNTREF, UNESCO, AAMBA; 2011). Especializada en precios de transferencia a partir de su experiencia en el sector privado. Actualmente es Directora de Fiscalidad Internacional, Subdirección General de Fiscalización, AFIP.

**Guzman, Cristian Eduardo:** Abogado con orientación en Derecho Tributario; maestrando en Derecho Financiero y Tributario (Facultad de Derecho, UBA). Cursando Actualización en Derecho Aduanero (Facultad de Derecho, UBA) y Carrera de Contador Público, Primer Tramo (Facultad de Ciencias Económicas, UBA). Auxiliar docente ayudante de segunda en la materia “Finanzas Públicas y Derecho Tributario” (Facultad de Derecho, UBA). Asesor legal en Sindicatura General de la Nación. Ejercicio de la actividad profesional en CABA y Provincia de Buenos Aires.

**Pacheco Castro, Johnny:** Candidato a Máster en Derecho Tributario Internacional por la Universidad de Economía de Viena (Wirtschaftsuniversität Wien), Licenciado en Derecho por la Universidad de Costa Rica y Especialista en Práctica y Asesoría Tributaria por la Universidad Fundepos. El autor es abogado de la república de Costa Rica carné 33.727.

**Pérez, Anahí Flavia:** Abogada (UBA); especialista en Derecho Tributario (UBA); profesora para la Enseñanza Media y Superior en Ciencias Jurídicas (UBA); secretaria Letrada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación; profesora de grado y posgrado en distintas universidades del país.

**Striga, Simón Iván:** Abogado graduado en la Universidad Nacional de Comahue. Especialista en Derecho Tributario por la Escuela del Cuerpo de Abogados del Estado, Procuración del Tesoro de la Nación. Maestría en Derecho Tributario por la Universidad Torcuato Di Tella (tesis pendiente). Docente de grado (UBA Derecho). Cofundador del Observatorio de Derecho Financiero y coordinador de la revista digital “*Constitución Financiera en la Jurisprudencia de la Corte Suprema*”.

**Schafrik, Fabiana H.:** Abogada, graduada de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires; Especialista en Derecho Tributario y Doctora con orientación en Derecho Constitucional por la misma facultad; Jueza de Cámara CATyRC y Consejera del Consejo de la Magistratura de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; Profesora Titular regular de grado en la materia “Finanzas Públicas y Derecho Tributario” y en Posgrado en la Especialización en Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires y en otras Universidades del país; Investigadora y Co-directora del proyecto UBACyT; Autora de libros, y numerosos artículos; expositora en numerosos congresos y actividades académicas tanto a nivel nacional como internacional.

**Tozzini, Gabriela Inés:** Abogada, Diploma de Honor. Directora de las Carreras de Especialización en Derecho Tributario de UNR y UCA (Rosario). Profesora Titular por Concurso de Derecho Tributario de la carrera de Abogacía, Facultad de Derecho UNR. Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la P.U.C.A. Rosario. Profesora de Posgrados y Maestrías. Directora del Centro de Estudios Tributarios de la Facultad de Derecho de la UNR. Vicepresidenta del Departamento de Política Tributaria de la Unión Industrial Argentina. Vicepresidenta del Instituto de Estudios Legislativos IDEL de la FACA. Conjuez de la Corte Suprema de Santa Fe. Directora de proyectos de investigación y extensión universitaria.

---

**Urresti, Patricio E.:** Abogado (UBA). Especialista en Derecho Tributario (UBA). Docente de grado y de posgrado (UBA). Profesor de posgrado (UNLaM, UNTREF, UNMDP, UCA, entre otras). Exsecretario letrado de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Fiscal de Primera Instancia en el fuero CAyT de la CABA.

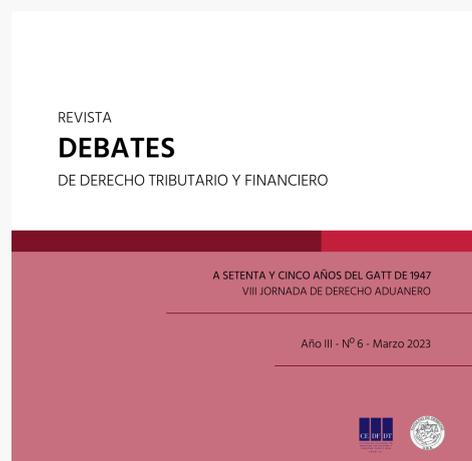
**Venslavicius, María Julia:** Abogada. Especialista en Administración de Justicia por la Facultad de Derecho Universidad de Buenos Aires. Directora de la Dirección de Administración de Juicio por Jurados del Consejo de la Magistratura de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Docente de Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Facultad de Derecho Universidad de Buenos Aires, contacto: [jvenslavicius@derecho.uba.ar](mailto:jvenslavicius@derecho.uba.ar), Argentina.



CENTRO DE ESTUDIOS DE  
DERECHO FINANCIERO Y  
DERECHO TRIBUTARIO

DERECHO - UBA

Otros números disponibles:



Encontralos en [Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero](#)