

ALEJANDRO C. ALTAMIRANO

**DERECHO TRIBUTARIO**  
**Teoría general**

Marcial Pons

MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES | SÃO PAULO  
2012

# ÍNDICE

	Pág.
<b>SUMARIO</b> .....	9
<b>ABREVIATURAS</b> .....	11
<b>PRESENTACIÓN</b> .....	13
<b>CAPÍTULO 1. INTRODUCCIÓN AL DERECHO TRIBUTARIO</b> .....	17
1. CONCEPTO Y CONTENIDO DEL DERECHO FINANCIERO .....	17
1.1. Concepto .....	17
1.2. Delimitación del Derecho financiero .....	20
1.3. Funciones del Estado .....	23
1.4. Contenido del Derecho financiero .....	27
2. CONCEPTO Y CONTENIDO DEL DERECHO TRIBUTARIO .....	28
2.1. Concepto .....	28
2.2. Contenido del Derecho tributario .....	34
2.3. La elaboración del sistema teórico del Derecho tributario .....	35
2.4. El método del Derecho tributario .....	40
2.5. Etapas metodológicas más destacables .....	42
3. LA AUTONOMÍA DEL DERECHO TRIBUTARIO .....	45
3.1. Concepto .....	45
3.2. Polémicas en torno a la concepción autonómica del Derecho tributario .....	47
3.3. Limitaciones a la autonomía del Derecho tributario .....	49
4. BIBLIOGRAFÍA .....	52
<b>CAPÍTULO 2. LA POTESTAD TRIBUTARIA</b> .....	55
1. LA COMPETENCIA TRIBUTARIA .....	55
1.1. Concepto .....	55
1.2. Competencia tributaria y tutela del Derecho .....	56
1.3. Competencia tributaria, soberanía y Estado constitucional de Derecho .....	59
1.4. Poder tributario originario y derivado .....	60
1.5. Irrenunciabilidad de la competencia tributaria .....	61
2. LÍMITES A LA POTESTAD DE IMPOSICIÓN .....	61

	Pág.
2.1. Límites constitucionales .....	62
2.2. Límites temporales y espaciales .....	63
2.3. Límites del Derecho internacional .....	66
3. DISTRIBUCIÓN DE LAS FACULTADES DE IMPOSICIÓN .....	67
3.1. Competencias normativas .....	68
3.2. Competencias de gestión .....	77
3.3. Armonización con el poder tributario local. La cláusula comercial .....	78
3.4. Aduanas interiores .....	81
3.5. Los establecimientos de utilidad nacional .....	82
3.6. Derecho común: leyes de fondo .....	85
4. LAS FACULTADES TRIBUTARIAS DE LAS PROVINCIAS .....	86
5. LAS FACULTADES TRIBUTARIAS DE LOS MUNICIPIOS .....	88
6. PODER DE EXIMIR .....	91
6.1. Concepto .....	91
6.2. Inmunidades. Cláusula del progreso .....	92
7. BIBLIOGRAFÍA .....	95
<b>CAPÍTULO 3. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO</b> .....	<b>97</b>
1. LOS PRINCIPIOS Y LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO .....	97
2. PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y RESERVA DE LEY .....	99
2.1. Cuadro normativo .....	99
2.2. Notas distintivas .....	100
2.3. Irretroactividad y anterioridad de las leyes tributarias .....	114
2.4. Crisis del principio de legalidad: el principio de constitucionalidad como factor de unificación de la superabundancia normativa .....	116
3. PRINCIPIO DE IGUALDAD .....	117
3.1. Noción y cuadro normativo .....	117
3.2. Acepciones del concepto de igualdad .....	118
3.3. Notas distintivas .....	125
4. PRINCIPIO DE GENERALIDAD .....	129
4.1. Noción y cuadro normativo .....	129
4.2. Notas distintivas .....	131
5. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD .....	132
5.1. Noción y cuadro normativo .....	132
5.2. Notas distintivas .....	133
6. PRINCIPIO DE NO CONFISCACIÓN .....	133
6.1. Noción y cuadro normativo .....	133
6.2. Notas distintivas .....	134
7. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA .....	139
7.1. Noción y construcción constitucional de la garantía .....	139
7.2. Notas distintivas .....	142

	Pág.
8. TUTELA JURISDICCIONAL EFECTIVA.....	144
8.1. Debido proceso legal.....	145
8.2. Defensa de la persona y los derechos .....	146
8.3. Tutela de los derechos y acceso a la jurisdicción (abandono del <i>solve et repete</i> ).....	156
8.4. Tutela cautelar.....	159
9. SEGURIDAD JURÍDICA .....	163
9.1. Concepto.....	163
9.2. Alcance .....	165
9.3. Principio de transparencia.....	168
9.4. Mandato al legislador .....	169
10. BIBLIOGRAFÍA.....	170
<b>CAPÍTULO 4. FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO .....</b>	<b>173</b>
1. NOCIÓN DE FUENTES .....	173
2. LA CONSTITUCIÓN.....	176
3. LOS TRATADOS INTERNACIONALES .....	178
3.1. Evolución normativa .....	178
3.2. Evolución jurisprudencial.....	180
4. LA LEY .....	182
4.1. Crisis de la ley: anomalías perceptibles .....	184
4.2. Las leyes convenio .....	192
5. LOS REGLAMENTOS.....	194
5.1. Concepto.....	194
5.2. Clases.....	194
6. LA COSTUMBRE.....	204
7. LA JURISPRUDENCIA.....	205
8. LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO .....	209
8.1. Concepto.....	209
8.2. Protección de la confianza legítima .....	213
8.3. Protección de la buena fe .....	214
8.4. Efectos jurídicos del principio de autovinculación .....	215
8.5. Principio del sometimiento voluntario a un determinado régimen jurídico .....	217
9. EL DERECHO SUPLETORIO EN MATERIA TRIBUTARIA .....	218
10. LA CODIFICACIÓN.....	218
11. LA CONSULTA.....	220
12. EL <i>SOFT LAW</i> .....	222
12.1. Resentimiento de las soberanías estatales .....	224
12.2. Control del crimen internacional.....	225
12.3. Pretensión de una <i>pax romana</i> en materia tributaria para mayor control e injerencia de los Estados desarrollados.....	226

	Pág.
12.4. Evidencias de normas o estándares supranacionales.....	226
13. BIBLIOGRAFÍA.....	228
<b>CAPÍTULO 5. INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS.....</b>	<b>229</b>
1. LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS JURÍDICAS.....	229
2. CLASES DE INTERPRETACIÓN.....	234
2.1. Interpretación auténtica.....	235
2.2. Interpretación judicial.....	235
2.3. La interpretación doctrinaria.....	236
3. MODOS DE INTERPRETACIÓN.....	237
3.1. Interpretación literal.....	237
3.2. Interpretación extensiva.....	240
3.3. Interpretación armónica.....	245
3.4. Interpretación dinámica.....	249
3.5. Interpretación correctora.....	250
3.6. Interpretación restrictiva.....	250
3.7. Interpretación según criterios de razonabilidad.....	253
3.8. Interpretación funcional.....	254
3.9. El método de la evolución histórica.....	255
3.10. La libre investigación científica.....	255
4. INTERPRETACIÓN ECONÓMICA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS.....	255
4.1. Las normas aplicables.....	255
4.2. Objetivo de la interpretación económica.....	257
4.3. Legalidad y capacidad económica.....	261
4.4. Relación entre Derecho público y Derecho privado.....	262
4.5. Jurisprudencia argentina.....	264
4.6. Jurisprudencia comparada.....	275
4.7. Valoración de la figura.....	282
5. FORMULACIONES APRIORÍSTICAS Y ARGUMENTALES.....	283
5.1. <i>In dubio contra fiscum</i> .....	283
5.2. <i>In dubio pro fiscum</i> .....	285
5.3. <i>Argumentum e silentio</i> .....	285
5.4. <i>Argumentum a fortiori</i> .....	285
5.5. <i>Argumentum ad absurdum</i> .....	286
5.6. <i>Argumentum a contrario sensu</i> .....	286
5.7. Argumento de la eficiencia de la labor del legislador.....	286
6. LA ANALOGÍA.....	287
7. LA CONDUCTA PREVIA DEL CONTRIBUYENTE Y DE LA ADMINISTRACIÓN Y SU INFLUENCIA EN LA INTERPRETACIÓN.....	291
8. BIBLIOGRAFÍA.....	294
<b>CAPÍTULO 6. EL TRIBUTO.....</b>	<b>295</b>
1. EL TRIBUTO.....	295
1.1. Concepto.....	295

## ÍNDICE

	Pág.
1.2. Configuración jurídica del concepto de tributo .....	297
1.3. Características del tributo .....	299
1.4. Categorías tributarias. Distinciones .....	304
2. IMPUESTOS .....	304
2.1. Concepto.....	304
2.2. Clases de impuestos.....	306
3. TASAS.....	307
3.1. Concepto.....	307
3.2. Características de las tasas.....	309
3.3. Construcción pretoriana de los elementos característicos de las tasas.	310
3.4. Diferencias entre tasas e impuestos.....	320
3.5. Diferencias entre tasas y precios públicos .....	321
3.6. Clases de tasas.....	321
4. CONTRIBUCIONES ESPECIALES.....	321
4.1. Concepto.....	321
4.2. Características configuradoras.....	322
5. PARAFISCALIDAD .....	322
6. EXTRAFISCALIDAD .....	325
7. EMPRÉSTITOS FORZOSOS .....	327
8. PEAJE.....	328
9. TRIBUTOS ATÍPICOS.....	330
10. CARGOS ESPECÍFICOS.....	331
11. PRECIOS PÚBLICOS.....	332
12. BIBLIOGRAFÍA .....	335
<b>CAPÍTULO 7. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA .....</b>	<b>337</b>
1. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	337
1.1. Concepto .....	337
1.2. Características .....	338
1.3. Elementos estructurales de la obligación tributaria .....	339
2. EL HECHO IMPONIBLE .....	343
2.1. Concepto .....	343
2.2. Naturaleza jurídica .....	344
2.3. Características .....	346
2.4. Objeto del tributo y hecho imponible.....	347
2.5. Elementos del hecho imponible .....	347
2.6. Simultaneidad de concurrencia de los elementos configurativos .....	348
2.7. Efectos.....	350
2.8. Invalidez del hecho jurídico escogido como hecho imponible .....	350
2.9. Hecho imponible negativo: la no sujeción .....	350
3. LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO .....	351
4. LA EXENCIÓN TRIBUTARIA .....	352

	Pág.
4.1. Concepto .....	352
4.2. Exención y no sujeción.....	352
4.3. Exención, subsidios y beneficios .....	353
4.4. Exención e incentivo tributario .....	355
4.5. La exención y el principio de igualdad.....	355
4.6. La exención y el principio de legalidad.....	356
5. BIBLIOGRAFÍA.....	357
<b>CAPÍTULO 8. EL ELEMENTO SUBJETIVO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA .....</b>	<b>359</b>
1. SUJETO ACTIVO.....	359
1.1. La Administración tributaria: AFIP.....	360
1.2. La AFIP y su desempeño a través de la DGI y la ANA.....	360
2. SUJETO PASIVO .....	372
2.1. El responsable por deuda propia. El contribuyente.....	373
2.2. El responsable por deuda ajena.....	374
2.3. El sustituto.....	379
2.4. Los entes sin personalidad como sujetos pasivos del tributo .....	380
2.5. Los entes públicos como sujetos pasivos del tributo.....	382
3. LA SOLIDARIDAD .....	382
3.1. Concepto .....	382
3.2. Clases de responsabilidad .....	384
3.3. El responsable por deuda ajena como responsable solidario.....	385
3.4. Alcance y régimen jurídico de la solidaridad.....	387
3.5. La responsabilidad por los sujetos a cargo .....	398
3.6. Responsabilidad solidaria por ilícitos .....	398
3.7. Gravámenes comprendidos en la responsabilidad solidaria .....	399
3.8. Responsabilidad solidaria y fianza .....	400
4. EL DOMICILIO FISCAL .....	401
4.1. Regla general .....	403
4.2. Domicilio de las personas físicas con negocios .....	404
4.3. Domicilio de las sociedades .....	404
4.4. Domicilio en el exterior.....	404
4.5. Falta de denuncia del domicilio.....	405
4.6. Denuncia de domicilio inexistente .....	405
4.7. Efectos jurídicos del domicilio .....	406
4.8. Domicilio fiscal electrónico.....	406
5. BIBLIOGRAFÍA.....	407
<b>CAPÍTULO 9. LOS ELEMENTOS OBJETIVO, CUANTITATIVO, TERRITORIAL Y TEMPORAL DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....</b>	<b>409</b>
1. EL ELEMENTO MATERIAL DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	409
2. EL ELEMENTO CUANTITATIVO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA .....	410
2.1. Base imponible .....	410
2.2. Alícuota .....	417

	Pág.
3. ELEMENTO TERRITORIAL DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA .....	418
3.1. Concepto .....	418
3.2. Territorio .....	418
3.3. Espacios marítimos .....	419
3.4. Espacio aéreo.....	421
3.5. Ámbito virtual. Internet .....	421
4. ELEMENTO TEMPORAL DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	422
4.1. Entrada en vigor de las leyes tributarias.....	422
4.2. Cese de la vigencia de las normas tributarias .....	423
4.3. La retroactividad de las normas tributarias.....	423
5. BIBLIOGRAFÍA .....	424
<b>CAPÍTULO 10. LA EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA .....</b>	<b>425</b>
1. EL PAGO .....	426
1.1. Concepto y naturaleza.....	426
1.2. Sujetos legitimados para efectuar el pago .....	427
1.3. Forma de pago .....	430
1.4. Aspecto temporal del pago y sus consecuencias.....	430
1.5. Imputación del pago.....	431
1.6. Efecto del pago. Su valor cancelatorio .....	431
1.7. Pagos a cuenta: las retenciones .....	431
1.8. Pagos fraccionados: anticipos.....	432
1.9. Lugar de pago .....	433
2. LA COMPENSACIÓN.....	434
2.1. Concepto .....	434
2.2. Recepción legal .....	434
2.3. Características .....	437
2.4. Transferencia de créditos fiscales .....	437
2.5. Compensación por corrección simétrica .....	439
3. LA PRESCRIPCIÓN .....	439
3.1. Concepto .....	439
3.2. Competencia nacional o provincial para la regulación del plazo de prescripción .....	440
3.3. Prescripción y caducidad .....	442
3.4. Plazos de la prescripción.....	443
3.5. Cómputo de la prescripción.....	444
3.6. Prescripción de la sanción de multa y clausura .....	445
3.7. Prescripción de la acción de repetición.....	445
3.8. Prescripción de la acción de repetición para incapaces.....	446
3.9. Suspensión de la prescripción .....	447
3.10. Interrupción de la prescripción.....	450
4. LA CONDONACIÓN.....	455
4.1. Concepto .....	455
4.2. Condonación de sanciones.....	455
4.3. Moratorias, blanqueos y amnistías fiscales.....	456
5. LA CONFUSIÓN.....	457
6. BIBLIOGRAFÍA.....	457



	Pág.
<b>CAPÍTULO 11. LAS FACULTADES DE INSPECCIÓN Y VERIFICACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA</b> .....	459
1. PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN ADMINISTRATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA.....	459
1.1. Revisión administrativa .....	459
1.2. Revisión judicial .....	464
2. EL DEBER DE COLABORACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA .....	466
3. LOS DEBERES DEL CONTRIBUYENTE EN TORNO A LA INSPECCIÓN, VERIFICACIÓN Y FISCALIZACIÓN .....	470
3.1. Registro de las operaciones.....	471
3.2. Conservación de documentos y comprobantes .....	472
3.3. Régimen de control en servicios industrializados .....	472
3.4. Registro y conservación de documentos por quienes desarrollan actividades sin relación de dependencia .....	473
3.5. Lugar de conservación de la documentación.....	473
3.6. Constatación de validez de los instrumentos por parte del contribuyente .....	474
3.7. Exigencia de la AFIP para que los contribuyentes utilicen ciertos medios de pago .....	475
3.8. Exigencias para los compradores de bienes y servicios .....	476
4. LAS FACULTADES OTORGADAS POR LA LPT A LA AFIP DGI .....	477
4.1. Citación al firmante de la declaración jurada .....	478
4.2. Pedido a responsables o terceros de la presentación de comprobantes... ..	479
4.3. Inspeccionar libros y documentación comercial .....	479
4.4. Auxilio de la fuerza pública .....	480
4.5. Órdenes de allanamiento .....	481
4.6. Clausura preventiva de establecimientos .....	486
4.7. Control encubierto de las operaciones .....	488
4.8. Registros efectuados mediante sistemas de computación .....	491
4.9. Medidas cautelares .....	492
5. LÍMITES CONSTITUCIONALES Y LEGALES A LAS POTESTADES CONCEDIDAS A LA AUTORIDAD TRIBUTARIA .....	493
5.1. El derecho a la intimidad.....	494
5.2. La inviolabilidad del domicilio .....	496
5.3. El secreto de correspondencia y comunicación .....	496
5.4. El derecho a no autoinculparse .....	496
5.5. Secreto fiscal y bancario.....	496
5.6. El secreto profesional.....	500
5.7. La interdicción de la discrecionalidad .....	500
6. BIBLIOGRAFÍA.....	504
<b>CAPÍTULO 12. DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA</b> .....	505
1. LA DECLARACIÓN JURADA Y LA LIQUIDACIÓN ADMINISTRATIVA DEL TRIBUTO .....	505
1.1. La declaración jurada .....	505
1.2. La liquidación administrativa .....	508
1.3. Rectificación de la declaración jurada.....	509
1.4. Devolución de ingresos en exceso.....	510

	Pág.
2. NATURALEZA JURÍDICA DE LAS BOLETAS DE DEPÓSITO Y COMUNICACIONES DE PAGO.....	510
3. LA DETERMINACIÓN DE OFICIO .....	511
3.1. Concepto.....	511
3.2. Características.....	512
3.3. Naturaleza .....	515
4. RECEPCIÓN NORMATIVA.....	517
4.1. Clases de determinación: sobre base cierta o presunta .....	517
4.2. Las liquidaciones y las actuaciones de los inspectores .....	521
4.3. Rechazo de la liquidación .....	522
4.4. Recurso contra la denegatoria de la impugnación .....	523
5. EL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE OFICIO .....	523
5.1. Pre-vista al contribuyente y responsable.....	523
5.2. Vista al contribuyente y responsable .....	524
5.3. Resolución del funcionario y contenido de la determinación .....	526
5.4. Opciones del contribuyente o responsable ante la vista.....	527
5.5. Anomalías de la vista que afectan al acto de determinación de oficio...	529
5.6. Dictado de la resolución determinativa.....	534
5.7. Procedimiento de determinación contra responsables solidarios .....	536
5.8. Liquidación administrativa por errores de cálculo .....	537
5.9. Conformidad del contribuyente o responsable .....	538
5.10. Recursos contra la determinación de oficio.....	538
6. EXCEPCIÓN AL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE OFICIO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	539
6.1. Cómputo de conceptos o importes improcedentes incorporados a la declaración jurada .....	540
6.2. Actuación impropia de los agentes de retención y percepción.....	541
6.3. Cobro ejecutivo de impuestos vencidos.....	542
7. PRESUNCIONES Y FICCIONES PARA LA DETERMINACIÓN DE LA MATERIA IMPONIBLE .....	542
7.1. Concepto.....	542
7.2. Presunciones y capacidad contributiva .....	543
7.3. Clasificación de las presunciones.....	544
7.4. Carga de la prueba .....	545
7.5. Razonabilidad en la aplicación de las presunciones .....	546
7.6. La estimación de oficio: indicios generales .....	547
7.7. Presunciones específicas .....	549
7.8. Sanciones tributarias a través de presunciones.....	560
8. PRESUNCIONES EN OPERACIONES INTERNACIONALES.....	561
9. EFECTOS DE LA DETERMINACIÓN DE OFICIO.....	563
10. BIBLIOGRAFÍA.....	565
<b>CAPÍTULO 13. EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO-TRIBUTARIO. PROCEDIMIENTO DE REVISIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA.....</b>	<b>567</b>
1. EL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN.....	567
1.1. Creación del TFN.....	567

	Pág.
1.2. Características .....	568
1.3. Sede .....	570
1.4. Competencia .....	570
1.5. Composición .....	572
1.6. Notificaciones .....	572
2. EL RECURSO DE APELACIÓN ANTE EL TFN .....	575
2.1. El recurso ante el TFN, sus efectos y formalidades .....	575
2.2. Tasa de actuación.....	576
2.3. Apelación maliciosa.....	577
2.4. Sorteo de las causas y convocatoria a plenario.....	577
2.5. Traslado del recurso y su contestación. Rebeldía .....	578
2.6. Contestación de recurso: excepciones admisibles .....	578
2.7. Declaración de puro Derecho.....	579
2.8. Etapa probatoria.....	579
2.9. Medidas para mejor proveer .....	581
2.10. Etapa de alegaciones .....	581
2.11. Llamamiento de autos para sentencia definitiva.....	582
2.12. Plazos para dictar sentencia .....	583
2.13. Sentencias interlocutorias.....	583
2.14. Honorarios y costas.....	583
2.15. Liquidación .....	584
2.16. Límites a los pronunciamientos: Control de constitucionalidad de las leyes .....	584
2.17. Otros recursos.....	586
3. REVISIÓN DE ACTOS EN SEDE ADMINISTRATIVA .....	590
3.1. Recurso de reconsideración para ante el superior .....	590
3.2. Recursos contra resoluciones que imponen sanción o determinan tribu- tos .....	590
3.3. Recursos contra actos que no constituyen determinaciones o sanciones tributarias: el Recurso de Apelación ante el director general.....	591
4. DEMANDA CONTENCIOSA.....	593
5. RECURSO DE REVISIÓN Y APELACIÓN LIMITADA ANTE LA CNACAF ....	594
5.1. Revisión judicial de las decisiones administrativas.....	594
5.2. El recurso de revisión y apelación limitada en la LPT .....	596
5.3. El trámite del recurso.....	597
6. DEMANDA DE REPETICIÓN .....	599
6.1. Concepto .....	599
6.2. Causas de la repetición.....	601
6.3. Naturaleza bifronte de la demanda de repetición: procesal y sustancial.	602
6.4. Fundamento del derecho al reintegro .....	602
6.5. Distingo del derecho de devolución.....	603
6.6. Los aspectos procesales de la demanda de repetición .....	604
7. BIBLIOGRAFÍA.....	616
<b>CAPÍTULO 14. EL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA ...</b>	<b>619</b>
1. LA FUNCIÓN DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA .....	619
1.1. Concepto .....	619
1.2. Órganos de recaudación.....	621

	Pág.
1.3. Facultades .....	621
2. EL INTERÉS DE DEMORA .....	622
2.1. Intereses resarcitorios .....	622
2.2. Intereses punitorios.....	627
2.3. Recargos.....	627
3. GARANTÍAS DEL CRÉDITO TRIBUTARIO.....	628
3.1. Derecho de prelación del Fisco.....	628
3.2. Derecho de retención.....	633
3.3. Embargos .....	633
3.4. Pago provisorio de impuestos vencidos .....	634
4. PROCEDIMIENTO DE APREMIO: EL JUICIO EJECUTIVO .....	636
4.1. Concepto.....	636
4.2. Especificidad del proceso y aplicación supletoria del CPCCN. Oficiales de justicia <i>ad hoc</i> .....	637
4.3. El título ejecutivo.....	638
4.4. Intimación de pago y citación de defensa .....	639
4.5. Excepciones.....	640
4.6. Pagos tardíos.....	651
4.7. Fallo del TFN .....	651
4.8. Caducidad para el cobro ejecutivo de los anticipos.....	651
4.9. Medidas cautelares durante el proceso ejecutivo .....	652
4.10. Costas causídicas .....	657
4.11. Falta de oposición de excepciones.....	657
4.12. Caducidad de instancia en el proceso ejecutivo .....	658
5. RECURSOS CONTRA LAS SENTENCIAS EJECUTIVAS .....	658
5.1. Aclaratoria.....	658
5.2. Inapelabilidad de la sentencia ejecutiva.....	659
5.3. Recurso extraordinario .....	660
6. BIBLIOGRAFÍA.....	661
<b>CAPÍTULO 15. DERECHO PENAL TRIBUTARIO .....</b>	<b>663</b>
1. EL SISTEMA DE INFRACCIONES, SANCIONES Y DELITOS TRIBUTARIOS.....	664
2. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN EL ÁMBITO DEL DERECHO TRIBUTARIO SANCIONADOR .....	665
2.1. Principios generales.....	665
2.2. Principios constitucionales del Derecho tributario sancionador .....	667
3. NATURALEZA JURÍDICA DEL ILÍCITO TRIBUTARIO.....	677
3.1. El enfoque penalista .....	677
3.2. El enfoque administrativista.....	680
3.3. Enfoque dualista.....	682
4. LA CULPABILIDAD EN LA CONFIGURACIÓN DEL ILÍCITO TRIBUTARIO. ....	683
4.1. El elemento objetivo de la responsabilidad en materia de infracciones tributarias .....	684
4.2. El elemento subjetivo en la formación de la responsabilidad en las infracciones tributarias .....	684

	Pág.
4.3. Evolución jurisprudencial.....	685
4.4. El error excusable como causal de eliminación de la subjetividad.....	687
4.5. El error excusable específico: el error de prohibición.....	689
5. INFRACCIONES Y SANCIONES REGLADAS EN LA LPT.....	690
5.1. La omisión del cumplimiento de los deberes formales. Falta de presentación de declaraciones juradas y de aportar datos a la Administración tributaria.....	690
5.2. Falta de presentación de declaraciones juradas informativas propias y de terceros.....	694
5.3. Infracción específica al cumplimiento de deberes formales.....	695
5.4. Incumplimientos a requerimientos de la AFIP, incumplimientos reiterados e incumplimiento de grandes contribuyentes.....	701
5.5. Cumplimientos formales defectuosos y obstaculización.....	702
5.6. La omisión de impuestos.....	703
5.7. La defraudación tributaria.....	709
5.8. Exteriorización ilegal de quebrantos impositivos.....	711
5.9. Las presunciones de defraudación.....	711
5.10. La falta de ingreso de los tributos retenidos o percibidos por los agentes de retención.....	718
5.11. Sanción de clausura de establecimiento.....	722
5.12. Eximición y reducción de sanciones.....	734
5.13. Plazo para el pago de multas.....	735
5.14. Responsables de las sanciones.....	735
6. SANCIONES TRIBUTARIAS ANÓMALAS.....	737
6.1. Concepto.....	737
6.2. Especies: sanciones impropias o indirectas y sanciones atípicas.....	739
6.3. Origen de las sanciones anómalas.....	739
7. LEY PENAL TRIBUTARIA.....	742
7.1. Antecedentes.....	742
7.2. Delitos tributarios.....	743
7.3. Delitos relativos a los recursos de la seguridad social.....	748
7.4. Delitos fiscales comunes.....	749
7.5. Aspectos generales de aplicación del régimen penal tributario.....	750
7.6. Aspectos procesales del régimen penal tributario.....	754
8. BIBLIOGRAFÍA.....	756
<b>CAPÍTULO 16. DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL.....</b>	<b>759</b>
1. OBJETO DEL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL.....	759
2. CONTENIDO.....	760
2.1. Normas sustanciales.....	761
2.2. Normas instrumentales.....	764
3. FUENTES.....	766
3.1. Convenios internacionales.....	766
3.2. Costumbre.....	772
3.3. Jurisprudencia.....	772
3.4. El Derecho interno como fuente.....	774
4. ELEMENTOS DE CONEXIÓN.....	775

## ÍNDICE

	Pág.
4.1. Nacionalidad.....	775
4.2. Fuente.....	775
4.3. Residencia.....	776
4.4. Establecimiento permanente.....	780
5. ELUSIÓN FISCAL INTERNACIONAL Y SUS MODOS DE CONTROL.....	789
5.1. Concepto.....	789
5.2. Paraísos fiscales.....	789
5.3. <i>Treaty shopping</i> .....	792
5.4. Precios de transferencia (remisión a capítulo 17).....	792
5.5. Transparencia fiscal internacional.....	794
6. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.....	807
6.1. Alcance de los Convenios.....	807
6.2. Normas de interpretación.....	807
6.3. Norma de reenvío.....	808
6.4. Definición de residencia.....	808
6.5. Normas de reconocimiento de competencia.....	808
6.6. Normas de limitación de competencia.....	813
6.7. Cláusula de no discriminación.....	814
6.8. Intercambio de información.....	820
7. LEGISLACIÓN SUPRANACIONAL ( <i>SOFT LAW</i> ).....	822
8. CLÁUSULA DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA EN MATERIA TRIBUTARIA (CNMF).....	824
9. BIBLIOGRAFÍA.....	826

## **PRESENTACIÓN**

El jurista es un pronosticador del Derecho. Esa misión se desarrolla en un terreno sinuoso, como particularmente lo es el tributario. El legislador al crear tributos, la Administración al reglamentarlos y los jueces al interpretarlos; en ocasiones arriban a conclusiones en sus respectivos ámbitos de actuación que crean una atmósfera de soluciones encontradas, disímiles, ambiguas, complejas o polisémicas. Ello es favorecido por las propias características del Derecho tributario, el cual no se puede configurar con la exactitud propia de las ciencias matemáticas.

El objeto central de estudio de nuestra materia es la obligación tributaria. El Derecho tributario gira en torno a dicha figura y de esto se ocupa este libro. Desde una perspectiva ontológica, la obligación tributaria no tiene diferencias estructurales si se la compara con una obligación jurídica del Derecho privado. Se trata de una obligación de Derecho público y es una obligación de dar, concretamente de dar una cosa que es dinero por configurarse los aspectos fácticos previamente definidos por la ley y que conocemos como hecho imponible.

El estudio de la obligación tributaria se edifica a partir de los principios constitucionales, las fuentes del Derecho tributario, la interpretación de sus normas y el concepto de tributo con todas sus especies. Dicha obligación discurre en una serie de elementos fundamentales como lo son el subjetivo, el material, el territorial, el temporal y el cuantitativo. Existen unos procedimientos de verificación, fiscalización, determinación y percepción de la obligación tributaria y un mecanismo reactivo ante el incumplimiento conformado por el sistema de infracciones, sanciones y delitos tributarios. La impronta internacional también forma parte de esta teoría general. Todos estos aspectos son analizados en esta obra.

La materia tributaria crece constantemente en interés para los operadores jurídicos. Se percibe un cambio de paradigma en la posición que ocupa esta disciplina del Derecho, que paulatinamente se aleja del carácter accesorio con la que se la consideró en otras épocas para elevarse a una ubicación privilegiada al momento de analizar cualquier operación jurídica. Puede afirmarse que cada vez más adquiere centralidad y actualmente reclama salir de su función de actor de reparto para ser un actor principal. La dinámica actual de las operaciones jurídicas proyectan el asesoramiento fiscal como uno de los aspectos esenciales en el armado jurídico de todo negocio. Es evidente que quien desarrolla una operación jurídica inexorablemente se interesará por conocer el costo fiscal de

la misma. La instrumentación del negocio puede ser realizada por todo profesional habilitado, pero la materia tributaria requiere, además de ello, una fuerte y cada vez más profunda especialización.

Ésta es una realidad comprobable fácilmente en la práctica del Derecho, es autoevidente. De poco vale otorgar a una operación un andamiaje contractual que no contemple sus derivaciones fiscales, las responsabilidades tributarias involucradas, los deberes formales a cumplimentar y el mayor costo en que incurrirán los contribuyentes por la elección de formatos jurídicos ineficientes frente a otras posibilidades que la ley en general y la tributaria en particular pueden ofrecer.

Con esta aseveración pretendo enfatizar la importancia de articular las herramientas que nos permiten pensar el Derecho tributario para pronosticarlo y dar respuestas razonables en el ejercicio de una práctica del Derecho al servicio del bien común. Y este mandato no es incompatible con la planificación fiscal, pues no es objetable la tarea de encontrar dentro de la ley la forma jurídica más eficiente para realizar un determinado negocio. La eficiencia se predica desde el prisma de la economía de opción. Éste es un derecho de todo contribuyente. Incluso ha sido recogido por la jurisprudencia, por ejemplo, la norteamericana, que interpretando el concepto jurídico del ahorro de impuestos, expresó que nadie tiene la obligación de pagar más impuestos de lo que la ley demanda, pues los impuestos son exacciones compulsivas y no contribuciones voluntarias, por lo que exigir más en el nombre de la moral, no está exento de hipocresía (cfr. «Commissioner vs. Newman», 159 F. 2d 848, 851, 2d Cir. 1947).

El Derecho es reparto, es decir, se encarga de dar a cada uno lo suyo. Si evaluamos el derecho a planificar desde la perspectiva de la garantía constitucional de legalidad —principio que lo interpreto como tipicidad cerrada— se traduce en que la conducta del contribuyente para configurar la obligación tributaria debe encastrar perfectamente en la descripción abstracta y previa del hecho imponible. Es decir, hay zonas de libertad y zonas de gravabilidad. Ningún contribuyente tiene la obligación de colocarse en la zona de gravabilidad si el Derecho ofrece otras alternativas para la realización de los negocios, en tanto ese camino que se transite tenga justificación jurídica. Es misión del operador jurídico individualizar esas áreas de gravabilidad y no gravabilidad.

Ante este panorama se proyecta como una ineludible obligación del Estado sellar las fisuras que el ordenamiento tributario pueda exhibir, a efectos de desalentar el planeamiento impositivo antifuncional, basado en una carente fundamentación o siendo inexistente el propósito del negocio. En el Derecho tributario, la forma y la sustancia de las operaciones adquieren relieves de importancia trascendental y su estudio ha concentrado —y concentra— la atención de la materia. Siendo un tema común a todos los ordenamientos tributarios de todos los países la lucha contra los mecanismos de ingeniería que antifuncionalmente se valen de las formas carentes de justificación con el único propósito de evadir el gravamen, que ha sido motivo de enormes esfuerzos jurisprudenciales y doctrinarios para ubicarla dentro de límites razonables. Así, las experiencias doctrinarias internacionales son compartidas y adoptadas por los diferentes ordenamientos jurídicos, hecho que evidencia un trasbasamiento del análisis de figuras tributarias de un orden jurídico a otro. Claramente se observa la influencia del Derecho extranjero en esta materia o, en otros términos, la fuerte internacionalización del Derecho tributario, de lo cual se ocupa esta obra.



Los operadores jurídicos en materia tributaria se enfrentan a desafíos en forma permanente, los que son abordados por esta teoría general: variaciones de la ley local, creciente arsenal de herramientas de fiscalización en manos de la Administración, mayores deberes formales de los contribuyentes y la internacionalización de los negocios jurídicos, las infracciones y delitos tributarios como mecanismos de reacción ante el incumplimiento. Asistimos a nuevas exigencias de la propia movilidad de los negocios y las necesidades y exigencias de un mundo jurídico en permanente cambio. Frente a este panorama el tributarista está en mejores condiciones para amalgamar las diversas alternativas de optimización, dentro de la ley, del impacto tributario de la operación. De aquí la trascendencia actual de nuestra materia.

Este libro se propone el estudio dogmático y metodológico de la Teoría General del Derecho tributario, con el ánimo de ofrecer a los estudiosos de la materia las herramientas adecuadas, simples y directas, para su estudio, intentando despojarlo del misticismo o hábito de complejidad con que se ha visualizado nuestra materia en otros tiempos, características que en realidad no tiene, sino que tan sólo se caracteriza por su especificidad, que requiere y exige un estudio particularizado.

Me propongo partir de los principios jurídicos para anclarlos en la realidad práctica del operador jurídico, afirmando asimismo que no se concibe una buena práctica profesional que no se fundamente en una sólida formación que sólo puede ofrecer la teoría.

Finalmente quiero dejar testimonio de agradecimiento a diversos profesores, quienes a lo largo de mi derrotero universitario han hecho elogio de la bondad brindándome su amistad y apoyo. Aún cuando la memoria puede fallar, destaco a O. Aguilar Valdez, J. C. Bruzzón (*in memoriam*), C. Billiardi, J. O. Casás, D. Fraga, C. Galarza, M. Gutmán, A. Iriarte Yanicelli, G. Lalanne, A. Luna Requena, A. M. Linares Luque, A. E. Messineo, R. M. Mordegli (*in memoriam*), G. Naveira de Casanova, P. Revilla, R. M. Rubinska, A. Santiago, M. Sapag, G. O. Teijeiro, F. Toller, V. Valentini, P. S. Varela y R. Vigo (de Argentina); a M. Abreu Machado Derzi, P. de Barros Carvalho, H. de Brito Machado, H. de Brito Machado Segundo, S. Calmon Navarro Cohelo, R. Catalano Bothelho Ferraz, D. L. Cavalcante, P. Coimbra, I. Gandra da Silva Martins, B. Grupenmacher, E. Maneira, I. Mauler Santiago, D. Nichele Macei, M. E. Queiroz, M. F. Ribeiro, H. Taveira Torres y M. Vinhas Catao (de Brasil); a C. Hoyos Jiménez y M. Plazas Vega (de Colombia); a L. Alonso González, J. Álvarez Martínez, P. Chico de la Cámara, J. J. Ferreiro Lapatza, C. García Novoa, E. González García (*in memoriam*), P. Herrera Molina, J. Pagés i Galtés, E. Rivas Nieto, A. Urquizu Cavalle, E. Simón Acosta (de España); a F. Moschetti, G. Moschetti y V. Uckmar (de Italia); a N. Ruoti Cosp (de Paraguay); a J. Bravo Cucci, A. Córdova, H. Medrano Cornejo, M. Mur Valdivia, R. Rodríguez, P. Rojo, A. Vidal Henderson, A. Vergara Blasco, M. Zavaleta Álvarez y F. Zuzunaga (del Perú).

Buenos Aires, junio de 2012.

# CAPÍTULO 1

## INTRODUCCIÓN AL DERECHO TRIBUTARIO

**SUMARIO:** 1. CONCEPTO Y CONTENIDO DEL DERECHO FINANCIERO: 1.1. Concepto. 1.2. Delimitación del Derecho financiero. 1.3. Funciones del Estado. 1.4. Contenido del Derecho financiero.—2. CONCEPTO Y CONTENIDO DEL DERECHO TRIBUTARIO: 2.1. Concepto. 2.2. Contenido del Derecho tributario. 2.3. La elaboración del sistema teórico del Derecho tributario: 2.3.1. Dogmática del Derecho tributario. 2.3.2. Teoría de la relación jurídico-tributaria. 2.3.3. Teoría de la función tributaria. 2.3.4. Obligaciones tributarias principales y accesorias. 2.4. El método del Derecho tributario. 2.5. Etapas metodológicas más destacables.—3. LA AUTONOMÍA DEL DERECHO TRIBUTARIO: 3.1. Concepto. 3.2. Polémicas en torno a la concepción autónoma del Derecho tributario. 3.3. Limitaciones a la autonomía del Derecho tributario.—4. BIBLIOGRAFÍA.

### 1. CONCEPTO Y CONTENIDO DEL DERECHO FINANCIERO

#### 1.1. Concepto

El Derecho financiero es la rama del Derecho público que tiene por objeto de estudio el sistema de ingresos y gastos del Estado y de los demás entes públicos. Específicamente se ocupa de los instrumentos jurídicos de percepción de los ingresos y de los mecanismos de realización de los gastos. Los ingresos y los gastos son los elementos esenciales de este sector del Derecho público que es el Derecho financiero. El fenómeno financiero incluye la interacción ingreso-gasto público, cuyo tratamiento conjunto se explica por reconocer un origen común.

El estudio de este sector del Derecho se centra en las diversas formas por las cuales el Estado y cualquier otro poder público procura los bienes materiales necesarios para desarrollar su gestión y funcionamiento, como también del destino y aplicación de tales ingresos.

Las definiciones de Derecho financiero tienen matices diferenciales en cuanto al enfoque, pero todas concluyen en el común denominador representado por los ingresos y gastos del Estado como el objeto de esta disciplina jurídica. Para SAINZ DE BUJANDA, desde una perspectiva estática, es la disciplina que «organiza los recursos de la Hacienda del Estado, y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y ordenación de los gastos» (F. SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho tributario*, I, Madrid, 1977, p. 476). SIMÓN ACOSTA lo define como «el conjunto de normas reguladoras de la actividad de los entes públicos, de contenido dinerario a través de la cual aquéllos hacen efectivo el interés público de obtener los medios económicos que necesitan y el de que esos medios sean empleados en la mejor forma de acuerdo con el ordenamiento» (E. SIMÓN ACOSTA, *El Derecho financiero y la ciencia jurídica*, publicación del Real Colegio de España, serie Studia Albornotiana, Zaragoza, España, 1985, p. 145). CALVO ORTEGA señala que es un «conjunto de principios y normas jurídicas que regulan la obtención y gasto de los re-

cursos monetarios necesarios para la actividad de los entes públicos» (R. CALVO ORTEGA, *Curso de Derecho financiero. I. Derecho tributario*, Parte general, 8ª ed., Thompson-Civitas, Madrid, 2004, p. 43). HERRERA MOLINA expresa que, «como disciplina académica, es una rama de la Ciencia Jurídica que estudia el ordenamiento de la Hacienda pública», entendida esta última como la acción del Estado y demás entes públicos dirigida a la obtención de ingresos y la realización de gastos necesarios para cumplir con sus funciones (P. M. HERRERA MOLINA, *Metodología del Derecho financiero y tributario*, Porrúa, México, 2004, p. 3). FERREIRO LAPATZA enseña que «aquella parte del Derecho objetivo que regula la actividad financiera del Estado (y de los otros entes públicos) constituye el Derecho financiero, que puede definirse como el conjunto de las normas que disciplinan la recaudación, la administración, distribución y gasto de los medios económicos necesarios para la vida de los entes públicos —siguiendo en esa definición a GIANNINI— [...] El Derecho financiero se configura, así, como una disciplina jurídica especializada en el estudio de las normas que regulan la actividad financiera. Actividad financiera que resulta, claro está, punto de referencia obligado en toda definición del Derecho financiero [...]. El Derecho financiero puede ser definido como aquella rama del Derecho que estudia las normas que regulan la obtención, la administración y el gasto del dinero público, o, si se quiere y en forma muy abreviada, como el Derecho del dinero público. Del dinero que pertenece a los entes públicos y, por tanto, a toda la comunidad» (J. J. FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho tributario. Instituciones*, 25ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2006, pp. 33 y 35). GIULIANI FONROUGE lo definió como el «conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus diferentes aspectos: órganos que la ejercen, medios en que se exterioriza el contenido de las relaciones que origina» (C. M. GIULIANI FONROUGE, *Derecho financiero*, vol. I, 9ª ed. actualizada y ampliada por S. C. Navarrine y R. O. Asorey, La Ley, Buenos Aires, 2004, p. 24). FALSITTA lo define como el área del Derecho que disciplina la actividad financiera que es, concretamente, el complejo de normas que regulan la obtención, gestión y erogación de los medios económicos que desarrollan la vida del Estado (G. FALSITTA, *Manuale di Diritto Tributario*, 2ª ed., Cedam, Padova, 1997, p. 3). Para RANELLETTI, el «Derecho financiero es una ciencia jurídica: estudia el fenómeno financiero desde el punto de vista jurídico, o sea, estudia la norma jurídica que un determinado Estado ha impuesto para regular la organización y actividad financiera del gasto y de los ingresos, o sea, el ordenamiento jurídico de los varios impuestos, tasas, etc. Las normas relativas a la determinación de la renta y aquellos a quienes incumbe, y las relativas a los recursos, y así de esta manera en las otras materias» (O. RANELLETTI, *Derecho de la Hacienda Pública*, Temis, Bogotá, 2007, p. 1).

Cada uno de los aspectos que presenta la actividad financiera es objeto de conocimiento de diferentes ciencias. Esto es así por razones de metodología: el objeto de conocimiento de toda ciencia debe exhibir homogeneidad, lo cual es difícil de lograr cuando se trata del estudio de fenómenos complejos y heterogéneos como lo son los de la actividad financiera del Estado, en donde asumen gran influencia y preponderancia factores de naturaleza muy diversa tales como los políticos, jurídicos, económicos, sociológicos, entre varios. La interrelación de estos caracteres —indudablemente difusos y de textura abierta— favorece a la complejidad del fenómeno financiero, que exige, para su estudio particularizado, rigor metodológico y análisis por separado de los diferentes aspectos que ofrece. Es decir, los diversos ángulos desde los que se puede abordar el tema proyecta una multiplicidad de respuestas. De allí la necesidad de un adecuado y riguroso sistema metodológico para su análisis.

La impronta personal del intérprete del fenómeno financiero marcará fuertemente una orientación preconcebida de la descripción. Así, un economista se interesará por los efectos que el gasto público produce en la realidad económica como de los efectos económicos de los impuestos sobre los sujetos y sobre los distintos sectores de la economía. Para el jurista lo interesante radicará en la cobertura constitucional del deber de contribuir y los criterios de justicia y capacidad en la imposición. Desde el punto de vista del sociólogo, el centro de las preocupaciones pasarán por las pautas de com-

portamiento social ante las medidas adoptadas por los poderes públicos en materia financiera y el impacto que tales instrumentos producen sobre la sensibilidad social (J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, J. M. TEJERIZO LÓPEZ y G. CASADO OLLERO, *Curso de Derecho financiero y tributario*, 15ª ed., Tecnos, Madrid, 2004, p. 31).

Con esta aproximación al concepto de Derecho financiero se pueden extraer varias de las notas distintivas que modelan su estudio, favoreciendo estos datos a la conformación de un marco conceptual que contribuye a la comprensión acabada de su objeto de estudio.

1. Comprende el estudio de los *ingresos y gastos*. El Derecho financiero toma entonces por objeto de estudio la actividad financiera del Estado, focalizada desde el ángulo del ordenamiento jurídico. Ahora bien, si el Derecho financiero tiene tal objeto de estudio cabe el interrogante acerca de si debe ocuparse, por igual, del fenómeno jurídico de los ingresos y de los gastos y respondido ello si lo debe hacer de manera uniforme o separada. En otros términos, si se debe estudiar el Derecho de los ingresos públicos y el Derecho de los gastos públicos de manera unida o separada.

Indudablemente la vinculación entre ingresos y gastos públicos representan la *ratio* de la actividad financiera del Estado, razón por la cual, desde una perspectiva científica y en favor de la uniformidad del análisis, el estudio debe realizarse en forma unitaria, con metodología y principios comunes, observando como denominador común la justicia financiera, tanto en los ingresos como en los gastos, es decir, la interrelación entre el ingreso y el gasto públicos.

2. Su *carácter redistributivo* es evidente. Siendo el sector del Derecho que se ocupa del estudio de la ordenación jurídica de la hacienda pública, otra nota esencial radica en el carácter de Derecho redistributivo que trasciende del mero análisis de los ingresos tributarios y las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes y pone el acento fundamentalmente en el destino de los gastos.

Los principios constitucionales contribuyen a la racionalidad de los ingresos, esto es, la justicia tributaria; sin embargo desde una visión estrictamente práctica, este concepto se encuentra en permanente tensión y es un anhelo que se perpetúa en el tiempo. La justicia en la imposición y el destino de los gastos encuentran, ante sí, un estado de debate abierto y permanente, principalmente por el carácter indudablemente político de las decisiones sobre los gastos públicos y la natural falta de sensibilidad social en cuanto al pago de los impuestos por parte de los contribuyentes, que, como se verá más adelante, son los sujetos de la obligación tributaria, es decir, aquellos a quienes la ley llama a contribuir al sostenimiento del Estado.

La aptitud económica de los contribuyentes influye fuertemente sobre el Derecho financiero. El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, con fundamento en la capacidad contributiva del contribuyente, implica que los recursos tributarios deben satisfacer aquellos gastos del Estado, pero atendiendo las particularidades de la potencialidad económica del destinatario de la norma tributaria. Ello no obstante, en la atención de las erogaciones públicas es frecuente que los ingresos tributarios no alcancen suficientemente para cubrir los gastos. Por tanto, debe afirmarse que, en el contexto del deber ser del Derecho financiero y sin soslayar el fundamento en la contribución racional, el Estado tiene la obligación de realizar sus gastos orientados a la satisfacción de una finalidad pública. No puede ser de otra forma. La relación entre ingresos y gastos alcanzarán verdadera relevancia cuando se fusionen indisolublemente con los principios de justicia financiera (es decir, cuando se recaudan los tributos con fiel apego al principio de capacidad contributiva y se realicen las erogaciones con criterios de justicia,

sensibilidad social y racionalidad), aunque sabemos que esa es una tarea de difícil cumplimiento. Pero aun cuando es complejo lograr ese objetivo, ninguna duda cabe que el Estado no puede ceder en esa función y los juristas debemos abogar porque estos postulados se cumplan.

3. Se trata de una actividad de fuerte *contenido político*. La propia naturaleza de los elementos esenciales —ingresos y gastos— exhibe un notorio contenido político en la decisión de la obtención de ingresos como en el destino de los fondos. ¿Qué duda cabe que cuando el Estado gasta, hay un trasfondo de naturaleza política en esa erogación? Este dato se relaciona con la mayor injerencia de los Estados en la realidad social en la que se desenvuelven. Es una actividad vinculada con las necesidades crecientes de atención de cuestiones esenciales de la sociedad. La cuantía total de los ingresos de los entes públicos está directamente relacionada con las metas políticas trazadas, las que deben satisfacerse con esos ingresos. Los gastos siguen la misma suerte. Al momento de elaborar el Presupuesto se producirán las propias tensiones de direccionar el gasto con una orientación preconcebida, influenciada por una determinada concepción socio-económica impregnada de una fuerte matriz política.

4. Goza de *autonomía dogmática*. El Derecho financiero tiene autonomía conceptual, cuyo propósito es el de facilitar la aplicación de sus institutos. Forma parte de lo que más adelante se señala como capacidad de delimitar la realidad jurídica otorgando a sus conceptos alcances particulares. Se podría cuestionar dónde radica la homogeneidad en conceptos tan disímiles como los tributos, el procedimiento de recaudación, la gestión de los tributos, el destino de los gastos, y la respuesta se encontrará en el hecho de que todos esos institutos se ordenan en torno a la satisfacción de las necesidades públicas a las que el Estado no puede renunciar.

5. Es una *rama del Derecho público que se vincula con el Derecho constitucional y administrativo*. La ciencia financiera evolucionó hasta que logró independizarse de aquellos dos sectores del Derecho público a los cuales se encuentra indisolublemente ligada. Con el Derecho constitucional, por cuanto es el Poder Legislativo el encargado de la elaboración de las normas jurídicas que establecen contribuciones. Con el Derecho administrativo, en tanto éste regula las relaciones administrativas de los diferentes entes administrativos relacionados con la gestión tributaria. Más adelante, al referirme a la metodología del Derecho financiero, se enuncian las corrientes que ataban decididamente al Derecho financiero con el administrativo.

6. Desde una *perspectiva cualitativa*, la fuente de generación de ingresos difiere según se trate de tributos, regalías, ingresos patrimoniales, retenciones aduaneras, entre otros. Cualitativamente, cada uno de los institutos enunciados tiene sus propias modalidades y características.

7. En cuanto a los *procedimientos de recaudación*, éstos se tratan de derechos económicos de naturaleza pública (es decir, tributos en general) o privada (titularidad en acciones de empresas). Desde una perspectiva estática cabe afirmar que dentro de los procedimientos se ubican obligaciones del Estado, y el Derecho financiero los estudia en tanto los mismos importen una alteración de los recursos del Estado, pues existen algunos aspectos que no forman parte del Derecho financiero sino del Derecho administrativo (requieren de los contratos del Estado), a pesar de que se vinculen al primero.

## 1.2. Delimitación del Derecho financiero

La actividad financiera del Estado en acción se resume en tres instancias, que son: *a)* la elaboración de las normas que crean los tributos; *b)* el surgimiento de

los derechos y obligaciones económicas a favor del Estado, y *c*) la actuación administrativa que hace cumplir aquellas disposiciones. Este campo de actuación del Estado en su función financiera permite encuadrar tal actividad dentro del marco dado por ciertos límites que exhibe tres perspectivas de visión: un punto de vista subjetivo, objetivo y funcional de la Hacienda pública. El *enfoque subjetivo* concentra la delimitación del Derecho financiero en función del sujeto encargado de ejercer la potestad tributaria, es decir, la institución sobre quien reposa el derecho y la obligación de crear la norma tributaria. El *enfoque objetivo*, al contrario del anterior, elabora la delimitación en torno a los institutos financieros —leyes tributarias— que crean la obligación de contribuir. Finalmente, existe un *enfoque funcional* que privilegia las funciones más que el sujeto y el objeto, es decir, apunta a la resolución de conflictos de intereses contrapuestos a efectos de delimitar esta actividad.

Enseña SIMÓN ACOSTA que «la norma jurídica regula conductas humanas relevantes para el resto de los miembros de la sociedad. En toda conducta humana o relación entre hombres existen unos elementos que pueden ser tenidos en cuenta para delimitar las ramas del Derecho: hay siempre unos sujetos a los que la norma se refiere y que constituyen los centro de imputación de las libertades o limitaciones que el Derecho otorga o impone. Dado que el Derecho regula los comportamientos en cuanto afectan a los demás, toda conducta contemplada por el Derecho ha de tener una proyección externa y sensible, es decir, se traduce en una actividad en el más amplio sentido de la palabra, que incluye también en su ámbito la inactividad o pasividad en cuanto conducta omisiva de un determinado comportamiento exigido o prohibido. Finalmente, la conducta se proyecta o afecta a un bien jurídico, material o inmaterial, que constituye su objeto. Por tanto, si el Derecho regula conductas, las normas jurídicas hacen siempre referencia —para permitir las o prohibirlas— a determinadas actividades de ciertos sujetos en relación con unos objetos o bienes. Estos tres elementos (subjetivo, objetivo y funcional) son los que suelen utilizarse para delimitar las diferentes ramas del Derecho, es decir, para hacer agrupaciones, sectoriales de normas jurídicas con la finalidad de facilitar la labor de estudio, aplicación, investigación y elaboración del Derecho» (E. SIMÓN ACOSTA, *op. cit.*, pp. 65-66).

El *enfoque subjetivo* delimita el Derecho financiero a partir del sujeto activo de la obligación tributaria, es decir, la Administración financiera y, especialmente, de quien elabora de la norma tributaria, el Poder legislativo. Tiene su origen en el Derecho administrativo, que encuentra que la Administración tiene personalidad jurídica y no se limita a la teoría organicista que la visualiza como un simple órgano que ejerce una función objetiva, o realiza una técnica formal o se trata de un complejo orgánico. Se origina, entonces, en las teorías que encuentran personalidad en el Fisco. El Fisco «es alguien», pues coloquialmente se le atribuye opinión (usualmente se dice «el Fisco opina», «el Fisco adopta un criterio estricto», «el Fisco permite la realización de tal o cual acto», etc.).

Esta perspectiva no se autoabastece en razón de que existen actividades del Derecho financiero que son ejercidas por varios órganos de la Administración pública, no sólo el Poder legislativo, y tales órganos pueden estar regidos por otros ordenamientos. Falla, en relación con el concepto delimitador de esta disciplina, al punto que se advierte que la actuación del Fisco no está dada por su personalidad, sino por la naturaleza de la actividad que desarrolla. Es decir, si la delimitación de esta rama jurídica atiende a la naturaleza de la actividad, el criterio personalista a todas luces no es suficiente como elemento delimitador del Derecho financiero.

Cuando nos referimos al Fisco, a la Hacienda pública, estamos haciendo referencia a un sujeto que desarrolla la actividad financiera, es decir, la encargada de coleccionar los ingresos públicos, gestionarlos y distribuirlos. Entre sus elementos subjetivos, se-

ñala CAZORLA PRIETO, «la actividad financiera cuenta con el destinatario o sujeto pasivo de la misma en sus variadas modalidades, como con las estructuras integrantes de la Administración pública que se ocupan de su gestión» (L. M<sup>a</sup> CAZORLA PRIETO, *El Derecho financiero y tributario en la ciencia jurídica*, Aranzadi, España, 2002, p. 28).

El *enfoque objetivo* indica que existe una constelación de figuras jurídicas, fundidas dentro de normas legales que se relacionan con la realidad social y económica a través de la creación de un mandato legal de contribuir cuyo instrumento es el tributo. Así, el enfoque delimita objetivamente al Derecho financiero como vinculado esencialmente con los recursos económicos. Esta concepción del Derecho financiero hace recaer el centro de gravedad de este sector del Derecho en el objeto de la relación jurídica que regula: generación de recursos para financiar el gasto del Estado, en definitiva dos extremos de un mismo camino, alfa y omega de las necesidades del Estado para el cumplimiento de sus fines, ingresos y gastos.

La Hacienda pública está integrada por un conjunto de elementos muy variados, tales como los créditos y las deudas. El Derecho financiero está integrado, desde este punto de vista, por una serie de institutos a través de los cuales el Estado se hace de los fondos para su subsistencia y, como correlato, de los gastos en que debe incurrir para el cumplimiento de sus fines.

Esta perspectiva, señala CAZORLA PRIETO, «tiene en cuenta como criterio de limitación precisamente los recursos o medios destinados permanentemente a un fin. La actividad financiera es la parte de la realidad social que el Derecho financiero y tributario en su cientificidad acota, y que entraña la organización de recursos o medios antedicha» (L. M<sup>a</sup> CAZORLA PRIETO, *op. cit.*, p. 28).

El *enfoque funcional* apunta a delimitar al Derecho financiero como un conjunto normativo que regulan los más variados aspectos de la actividad financiera. La función de la Administración se puede visualizar como la que se ocupa de cuatro grandes funciones de la actividad del Estado; éstas son la función de policía, la de atención a los servicios públicos, la de fomento público y la gestión económica. El Derecho resuelve conflictos, al ocuparse del reparto y de otorgar a cada uno lo que le corresponde. Conforme este criterio, la naturaleza de los intereses en cuestión parecería que es la que mejor se ajusta para delimitar al Derecho financiero.

Estos intereses tutelados exteriorizan la realización de una actividad determinada: ello delimita al Derecho financiero, el cual tutela los intereses de la Administración y de los particulares; por tanto, es el conjunto de normas que tiene por propósito la tutela de tales intereses.

El enfoque funcional es el que mejor se ajusta a la delimitación del campo del Derecho financiero. Tiene relación con el enfoque objetivo, en lo concerniente a que esta visión se edifica a partir de los recursos y medios destinados a un fin determinado, «pero va más a la hondura y se pregunta para qué tal ordenación de recursos y medios y cómo se realiza tal ordenación. En otras palabras, entran en consideración los intereses que confluyen en la actividad financiera, a los que el ordenamiento jurídico otorga protección y los valores que deben ser respetados en el logro de la función que ha de desarrollar aquélla. Este enfoque tiene la ventaja de acentuar la vertiente finalista y axiológica de la actividad financiera, en conexión con las preocupaciones que hoy empapan a la doctrina jurídico-financiera» (L. M<sup>a</sup> CAZORLA PRIETO, *op. cit.*, pp. 30-31).

En consecuencia, delimitar el marco conceptual del Derecho financiero por sus elementos subjetivo y objetivo no es suficiente. Ambos observan fuertes deficiencias que no se encuentran en la perspectiva funcional. Por el contrario, el amplio radio de alcance que propone la perspectiva funcional y la posibilidad de hacer jugar los valores de la actividad financiera por el noble fin que persigue esta

actividad, hacen de esta perspectiva la que mejor responde y se ajusta a la realidad del Derecho financiero.

### 1.3. Funciones del Estado

La misión del Estado es propender al bien común de la sociedad. No es esta afirmación una expresión de deseos, como tampoco una conclusión a la que se llega luego de un riguroso análisis jurídico; por el contrario, es el mandato que se encuentra establecido 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.

Enfatizo 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».*

La jurisprudencia de la CSJN lo afirmó en los siguiente términos: «Del Preámbulo se desprende el concepto de que la Constitución propone el bienestar común, el bien común de la filosofía jurídica clásica» («Quinteros, Leónidas S. c/Cía. de Tranvías Anglo Argentinos», del 22.10.37, *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 hombre 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.

Para vivir en sociedad es indispensable contribuir al sostenimiento del Estado de conformidad con lo que establezca la ley, pues es una de las formas con las que el Estado se nutre de los recursos económicos indispensables para cumplir con la misión a su cargo, que se identifica con la promoción del bien común. De ahí que la evasión tributaria represente un flagelo que arremete a la sociedad en su totalidad. Complementa esta directriz inexorable que traza la CN 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 la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre de 1948 y la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Al preclaro mensaje que emana del Preámbulo constitucional se suma que la reforma constitucional de 1994 incorporó a la CN a una serie de Declaraciones, Convenciones y Pactos Internacionales sobre Derechos Humanos, los cuales desde dicha reforma han adquirido jerarquía constitucional conforme lo establece el art. 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 Humanos (conocida usualmente como Pacto de San José de Costa Rica), aprobada en Argentina por la Ley 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*».

La ley no es cualquier mandamiento arbitrario de quienes ejercen el poder en un momento determinado de la historia de un país, sino que es un instrumento de realización del Derecho que se inspira en un fin justo, y el bien común es el fundamento general y el límite de las atribuciones de la autoridad, por lo que solamente dentro de ese marco puede expedirse un Derecho positivo que obligue a los ciudadanos.

Las leyes que no contengan dichas características serán actos de poder, indudablemente, pero no son leyes verdaderas y como tales no son éticamente obligatorias —aunque, como es Derecho positivo, debe cumplirse—. 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, y 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. Ello sin perjuicio de que una serie de anomalías que afecta a la ley, entendida como instrumento de realización del Derecho (y que se detallan en el capítulo 4), alteren muchas veces el cumplimiento de aquel fin.

A este propósito no escapan las normas tributarias. La obligación tributaria tiene dos aspectos que implican obligaciones recíprocas tanto para el Estado como para el contribuyente. Se puede afirmar, entonces, que contribuir importa una obligación de doble vía. Por una parte, el contribuyente debe cumplir con el deber de 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 ocuparse de crear las bases necesarias para lograr un razonable clima de paz o seguridad jurídica que permita el normal cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, despejando dudas y ambigüedades que conspiran contra aquella obligación. De esta forma los destinatarios de las normas tributarias sabrán a qué parámetros deben ajustar sus conductas, teniendo siempre el derecho de recurrir a los tribunales imparciales para desarticular eventuales arbitrariedades, como también el Estado recurrir a los estrados judiciales para ejecutar patrimonialmente al incumplidor.

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. Y como tales obligaciones derivan de la previa creación de un mandato jurídico por el Poder Legislativo a través de una ley, también es misión del Estado —en su rol de legislador— cuidar que las leyes tributarias no denoten arbitrariedad o irrazonabilidad, es decir, que no se exhiban como normas injustas, lo cual aparece: *a*) cuando el contribuyente se enfrenta con una excesiva carga tributaria que supera las exigencias reales del bien común junto a las posibilidades económicas del país; *b*) cuando existe desproporción e inobservancia de la capacidad contributiva de los sujetos; *c*) cuando el comportamiento del Fisco resulta arbitrario; *d*) cuando existe una notoria falta de equidad en la distribución de los fondos

recaudados, y e) cuando el contribuyente percibe el despilfarro administrativo de los fondos, entre otros datos a señalar.

Es sugerente, en este sentido, la opinión de HOLMES y SUNSTEIN sobre 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 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» (S. HOLMES y C. SUNSTEIN, *El costo de los derechos. Por que la libertad depende de los impuestos*, Siglo XXI Editores, Buenos Aires, 2011, pp. 33, 79 y 83).

En el plano financiero, el principal deber moral del Estado es la justicia en la distribución de las cargas tributarias entre los ciudadanos a través del ejercicio de sus potestades legislativa, ejecutiva y judicial. 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.

La justicia se divide en distributiva, legal y conmutativa. La justicia distributiva inspira las relaciones del Estado respecto de los ciudadanos (relación del todo con las partes); la justicia legal está conformada por las obligaciones de los ciudadanos para con la comunidad (relación de las partes con el todo), y la justicia conmutativa ordena las relaciones de los particulares entre sí (relación entre las partes).

La justicia *distributiva* (que es la que nos interesa en este punto) pone el acento en 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. Ésta impone a los gobernantes una serie de obligaciones que se describen a continuación.

1. El Estado debe *cumplir con sus responsabilidades sociales ante las exigencias del bien común*. El Estado está al servicio de aquél. Toda desviación en provecho propio, de un grupo político o de una clase determinada, constituye una gran injusticia y un notable desprecio por el Estado constitucional de Derecho, lo que resulta inadmisibile.

La CN, en su art. 75, inc. 2, dispone textualmente que corresponde al Congreso de la Nación: «*Imponer 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 ri-

queza 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 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» (A. SANTIAGO, *Bien común y Derecho constitucional*, Ábaco, Buenos Aires, 2002, pp. 143-144).

Señala 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”» (F. GALLO, *Las razones del Fisco. Ética y justicia en los tributos*, traducción de J. A. Rozas Valdés y F. Cañal, Marcial Pons, Madrid, 2011, pp. 93-94).

2. El Estado debe obrar con *prudencia y desinterés*. Muchas de las funciones del Estado exigen conocimiento específico de ciertos temas. La incompetencia constituiría una verdadera injusticia y un atentado al 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.

En definitiva, el legítimo derecho que el Estado tiene a recaudar tributos se fundamenta en tres principios de ética social: *a)* el logro del *bien común*, para cuyo propósito el Estado necesita recursos económicos que faciliten las condiciones sociales que hagan posible a las asociaciones y a cada uno de sus miembros el logro más pleno y más accesible de su propia perfección; *b)* el principio de *solidaridad*, que implica que los tributos pueden o no representar el mejor medio para arribar a la solidaridad humana, pero —adecuadamente administrados— sin duda representan un medio idóneo para lograr tal objetivo, y *c)* el *acceso universal al uso común de los bienes*, por lo cual los tributos correctamente aplicados contribuyen al logro de estas exigencias éticas, en razón de que mediante contribuciones adecuadas a la capacidad contributiva de cada ciudadano y legitiman la imposición, el Estado puede proveer los servicios necesarios para el desarrollo

de los ciudadanos, puede impulsar las iniciativas sociales que mejoren su calidad de vida y, consecuentemente, favorecer al desarrollo del país.

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 CN los derechos enunciados por Convenios internacionales de protección de los Derechos Humanos tales como 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, de 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. Aun 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.

La CSJN en la causa «La Biznaga», del 31.3.87 (*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».

En definitiva, no podemos perder de vista que, como aclaró TIPKE, la recaudación no puede hacerse a cualquier coste, 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» (K. TIPKE, *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, traducción de P. M. Herrero Molina, Marcial Pons, Madrid, 2002, p. 82).

#### 1.4. Contenido del Derecho financiero

La actividad financiera del Estado, en lo que se refiere a gastos e ingresos para cubrirlos, la fiscalización de tales gastos, el control del presupuesto y todo lo vinculado con tal actividad, implica que el Derecho financiero se debe ocupar de los aspectos jurídicos de todos aquellos institutos.

El *Derecho del crédito público* se ocupa de la actividad crediticia del Estado en todas sus modalidades. La actividad crediticia implica confianza en la solvencia del sujeto que tiene a su cargo el cumplimiento de sus obligaciones crediticias. En consecuencia, el Estado puede aprovechar la confianza que tengan en él —tanto los particulares como entes públicos— para lograr su financiamiento. El crédito público implica el crédito del Estado como sujeto de Derecho para comprometerse financieramente y así lograr fondos para el financiamiento del Estado. Esos empréstitos pueden obtenerse en el país o en el exterior. Se trata de la Deuda pública.

El *Derecho presupuestario y del gasto público* es un aspecto liminar del Derecho financiero y tiene por objeto el presupuesto estatal y su control.

El *Derecho financiero patrimonial* atiende al estudio de la administración y gestión del patrimonio del Estado, no visualizado estáticamente (es decir, ocupándose exclusivamente de la riqueza física del Estado) sino abarcado desde una perspectiva más amplia, que incluye todo el patrimonio de la Nación, en donde, por ejemplo, los servicios públicos y las concesiones, entre otros, ocupan un lugar destacado.