

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES  
INSTITUTO DE INVESTIGACIONES TRIBUTARIAS (IDEIT)  
BOLETÍN TRIBUTARIO N° 8  
Junio 2011**

La Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Morón presenta, a través del Instituto de Investigaciones Tributarias, el Boletín Tributario de publicación bimensual. El mismo tiene el propósito de difundir las novedades relevantes del área acerca de normativas y disposiciones en simultaneidad con su generación. Asimismo, cuenta con artículos de especialistas sobre aspectos doctrinarios y notas a fallos. Es también el vínculo que permitirá una comunicación permanente entre los investigadores, comunidad universitaria, especialistas, sector público y empresario, y público en general interesado en las cuestiones tributarias.

**Decano:** Dr. Jorge Raúl Lemos

**Director del Instituto de Investigaciones Tributarias:** Dr. Alfredo T. F. Destuniano

**Correctora:** Elvira Venturo, Directora Área de Investigación

**Contactos:** econinvestiga@unimoron.edu.ar  
adestuniano@hotmail.com

#### Índice

##### 1ª. Sección Temas de interés

##### 2ª. Sección Doctrina

**Finanzas Públicas, Derecho Financiero, Derecho Tributario. Notas.**

##### 3ª. Sección, Jurisprudencia. Notas a fallos.

**Director Boletín:** Dr. Alfredo T. F. Destuniano

##### 1ª. Sección Temas de interés

##### **Un presupuesto sin ley o sin ley de presupuesto**

#### **Alfredo T. F. Destuniano**

El Congreso Nacional no sancionó la ley de presupuesto del 2011. La única ley que rige por un año. ¿Qué significa no contar con una ley de presupuesto que emane del legislativo?

Dino Jarach enseña que la actividad financiera del Estado se concreta en un documento llamado "presupuesto" ("budget" en inglés y "staatshaushalt" en alemán) que se plasma en una ley que contiene una autorización de gastos y una previsión de recursos. Es función del presupuesto, explica el maestro Jarach, que la opinión pública conozca y controle la actividad financiera del gobierno. En esta misma línea, cuando enuncia los principios rectores del presupuesto, comienza con el de "publicidad" sobre el cual expresa que es un requisito fundamental para el control de la acción del Estado por la opinión pública y para que el sector privado ajuste sus propias actividades en función de la economía del sector público (*Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Ed. Cangallo, Bs. As., 1985, ISBN 950-543-061-2, p. 79 y siguientes).

Carlos María Giuliani Fonrouge explica que la noción actual de presupuesto dista mucho de la que se acuñó en los siglos XVII y XVIII. Antes se consideraba el elemento político, dado que representaba el ejercicio de soberanía por parte del parlamento, el aspecto financiero, como ordenador de la hacienda, y el aspecto jurídico. Actualmente se lo concibe - explica C. M. Giuliani Fonrouge como un instrumento que actúa directamente sobre la economía. En esto radica su importancia. (*Derecho Financiero*, Tº I, Ed. La Ley, Bs. As., 2004, ISBN 987-03-0332-3, p. 127 y siguientes).

H. B. Villegas dice que es un acto de gobierno que contiene una previsión de recursos y una autorización de gastos y explica que sus orígenes se remontan al año 1215 en Inglaterra. Manifiesta que las ideas actuales sobre este documento pasan por considerar que la acción estatal debe contar con un plan. (*Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Editorial Astrea, Bs. As., 2009, ISBN 978-950-508-582-8, p. 125 y siguientes).

A modo de resumen de lo expresado por estos importantes autores, se puede concluir que la importancia de la ley de presupuesto radica en tres aspectos:

- a) el pueblo no es un tercero ajeno a las finanzas públicas, debe conocer y controlar el presupuesto;
- b) el presupuesto nacional hace a la economía del sector público pero termina incidiendo en la economía del sector privado;
- c) debe haber un plan para el sector público plasmado en el presupuesto.

## **2ª. Sección Doctrina**

### **Finanzas públicas, derecho financiero y tributario. Notas. Alfredo T. F. Destuniano**

A lo largo de la historia y a partir de las primeras formas de Estado la actividad financiera del sector público ha merecido enorme atención, al extremo de existir corrientes de opinión mayoritarias que enfatizan sobre la evolución de pensamiento financiero (mercantilismo, fisiocracia, escuela clásica y keynesianismo) a partir de teorías que interpretan el rol del estado y otras que presentan la hipótesis de que las guerras entre estados derivan de cuestiones vinculadas a las finanzas públicas, es decir, las finanzas evolucionan al compás de los conflictos bélicos<sup>i</sup>.

El derecho financiero, al decir de Carlos María Giuliani Fonrouge, tiene como finalidad estudiar el aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado en sus diversas manifestaciones y, tanto por su naturaleza y contenido, como por su objeto, constituye una disciplina integrante del derecho público. Este pensamiento lo rescata del trabajo de Viviani "*Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*" en *Opere giuridiche*, Giuffrè, Milano, 1962, T.I, págs. 125 y siguientes.<sup>ii</sup>

Así, la relación entre el derecho financiero, el presupuestario, el tributario y los principios y garantías constitucionales han navegado en un mar poco calmo y con nubes negras en el horizonte presagiando conflictos y hechos tormentosos (¿guerras?). Este Boletín rescata a algunos estudiosos que nos han dejado excelsos contenidos conceptuales y ricas ideas y, además, se agregan breves notas, referidas a temas de finanzas públicas y sus autores.



## I - La evolución del pensamiento financiero

No resulta nada fácil resumir la rica y compleja historia que abarca los estudios sobre la hacienda pública. El que sigue es un escrito extremadamente acotado con el sólo objeto de dejar una semblanza sobre la misma.

Las primeras manifestaciones de la actividad económica desarrollada por las sociedades estaba reducida a una actividad de producción: la llamada "economía doméstica pastoral".

J. Ph. Levy resalta que, en la *Iliada*, un marido ofrece a su mujer cien bueyes, mil cabras y mil corderos, de lo que deduce que poseía un importante ganado. El autor quiere expresar que no se trataba solamente de una actividad agrícola sino que los pueblos pastores, tanto sedentarios como nómades, poseían inmensos rebaños.<sup>iii</sup>

Más adelante en el tiempo, el marco ya no es la familia sino el feudo: aparece la economía señorial. Probablemente, por efecto de las cruzadas, comienzan a aparecer las ciudades con lo que se ensancha el aspecto geográfico de la actividad económica.<sup>iv</sup>

### ESCUELA MERCANTILISMO:

Esta escuela surge en el medio de dos hechos económicos contemporáneos relevantes como fueron la desaparición del régimen feudal y el surgimiento de los primeros estados modernos. Historiando sobre la aparición de los primeros aportes sobre el tema cabe mencionar que a fines de la Edad Media, se inició la caída del feudalismo y surgen los primeros estados modernos: en Inglaterra, Enrique VII (1485) y en Francia, Luis XI (1461). Comienza entonces la Edad Moderna. Durante su transcurso el Estado, obligadamente, debe realizar una actividad financiera, y la política económica aplicada fue el llamado "mercantilismo".

En esos tiempos el tesoro del reino se confundía con el tesoro privado del monarca y el objetivo principal de las finanzas consistía en aumentar los fondos disponibles para afrontar las guerras con otros estados y defenderse de los ataques de otros reinos. Ciertos sujetos llamados *cameralistas* se constituyen en asesores del monarca a la hora de establecer las políticas financieras.

**ESCUELA FISIOCRACIA:** Surge en Francia un pensamiento que considera que la tierra es el único bien que produce riqueza. Sus principales expositores fueron Francois Quesnay y Anne Robert Jacques Turgot.

Más adelante se vuelve sobre este pensamiento.

**ESCUELA CLÁSICA (y NEOCLÁSICOS):** La escuela clásica dentro del pensamiento liberal realizó algunos aportes referidos a principios en materia de imposición. Sus principales expositores fueron Adam Smith, David Ricardo, John Stuart Mill y Arthur Cecil Pigou, entre otros. La obra clásica de Adam Smith es *La riqueza de las naciones*.

---

**ESCUELA KEYNESIANISMO (depresión de los años 30):** La enorme crisis económica de los años treinta genera un cuadro, que según algunos autores se produce cada setenta años en la economía mundial. Se trata de un “cóctel” con dos ingredientes explosivos: altísimo desempleo y escasez de demanda. El exponente de la teoría fue John M. Keynes.

**FINANZAS (época contemporánea):** La segunda guerra mundial y la globalización de la economía que le siguió inyectaron nuevos desafíos al encuadramiento de la actividad financiera del Estado.

### Los autores y sus obras

Indudablemente que incurriré en importantes omisiones pero, aún con certeza de ello, formulo una nómina de importantes autores y sus obras vinculadas al tema que nos ocupa y la época en que aparecieron.

| País / Año       | Autor                                | Obra  |      |
|------------------|--------------------------------------|---|------|
| <b>Alemania</b>  | Neumark Fritz.                       | <i>Principios de la imposición</i>                              | 1974 |
| <b>Argentina</b> | Jarach Dino                          | <i>El hecho imponible</i>                                       | 1943 |
|                  |                                      | <i>Curso de Finanzas y Derecho Tributario</i>                   | 1985 |
|                  |                                      | <i>Curso de Derecho Tributario</i>                              | 1980 |
|                  |                                      | <i>Curso Superior de Derecho Tributario</i>                     | 1957 |
|                  | Giuliani Fonrouge<br>Carlos María    | <i>Derecho Financiero</i>                                       | 1962 |
|                  | Villegas Héctor B.                   | <i>Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario</i>        | 1995 |
| <b>Brasil</b>    | Ataliba Geraldo                      | <i>Hipótesis de Incidencia Tributaria</i>                       | 1973 |
|                  | Gómez de Souza R.                    | <i>Compendio de Legislação Tributario</i>                       | 1960 |
|                  | Becker Alfredo A.                    | <i>Teoría General do Direito Tributario</i>                     | 1963 |
| <b>EE.UU.</b>    | John F. Due y Ann F.<br>Friedlaender | <i>Análisis Económico de los Impuestos y del Sector Público</i> | 1961 |
|                  | Buchanan, James y Marilyn<br>Flowers | <i>Introducción a la Ciencia de la Hacienda Pública</i>         | 1980 |
|                  | Stiglitz, Joseph.                    | <i>La Economía del Sector Público</i>                           | 1988 |
|                  | Rosen, Harvey                        | <i>Manual de Hacienda Pública</i>                               | 1987 |
|                  | Hansen Alvin                         | <i>Fiscal Policy and Business Cycles</i>                        | 1941 |
|                  | Musgrave Richard A.                  | <i>Teoría de la Hacienda Pública</i>                            | 1967 |
|                  | Lerner Abba P.                       | <i>The Economics of Control</i>                                 | 1944 |
| <b>España</b>    | Sainz de Bujanda Fernando            | <i>Lecciones de Derecho Financiero</i>                          | [1]  |
|                  |                                      | <i>Hacienda y Derecho</i>                                       | 1966 |
|                  |                                      | <i>Sistema de Derecho Financiero</i>                            | 1977 |

|                   |                     |  |      |
|-------------------|---------------------|--|------|
|                   |                     | <i>Estructura Jurídica del Sistema Tributario</i>    | 1962 |
| <b>Inglaterra</b> | Kaldor Nicolás      | <i>Impuesto al Gasto</i>                             | 1963 |
|                   | Keynes John Maynard | <i>How to Pay for the War</i>                        | 1939 |
|                   | Ramsey Frederick A. | <i>A Contribution to the Theory of Taxation</i>      | 1927 |
|                   | Ricardo David       | <i>Principios de Economía Política y Tributación</i> | 1959 |
| <b>Italia</b>     | Ingrosso G.         | <i>Diritto Finanziario</i>                           | [1]  |
|                   | Griziotti Benvenuto | <i>Diritto Finanziario</i>                           | 1939 |
|                   |                     | <i>Primi Elementi di Scienza delle Finanze</i>       | 1957 |
|                   | De Viti de Marco    | <i>Princii di Economia Finanziaria</i>               | 1939 |
|                   | Giannini Aquiles    | <i>Elementi di Diritto Finanziario</i>               | 1945 |
|                   | Donato              | <i>Istituzioni de Diritto Tributario</i>             | 1956 |
|                   |                     | <i>Il Riporto Giuridico Dímposta</i>                 | 1937 |
|                   | Hensel Alberto      | <i>Diritto Tributario</i>                            | 1956 |
|                   | Ferrara Francisco   | <i>Lezioni di Economía Política</i>                  | 1934 |
|                   | Cosciani Cesare     | <i>Instituzioni di Scienza delle Finanze</i>         | 1967 |
| Suiza             | Blumenstein E.      | <i>Sistema di Diritto Tributario</i>                 | 1967 |
| Uruguay           | Valdez Costa        | <i>Curso de Derecho Tributario</i>                   |      |

[1] No se ha podido establecer el año de la obra.

## II - La obra clásica de Dino Jarach

Cuenta Rubén Amigo que corría el mes de mayo de 1941 cuando llegó al Puerto de Buenos Aires el buque “Cabo de Buena Esperanza”. Entre los pasajeros se encontraba quien fuera considerado por muchos el más grande tributarista de nuestro país, Dino Jarach, con sólo 26 años de edad<sup>v</sup>. En 1943 publica una obra considerada clásica en la materia: *El hecho imponible*.

El mensaje del maestro Jarach, señala R. Amigo, habla de la necesidad de que el estudio de los fenómenos financieros se debería abordar con un enfoque jurídico pero no en una tarea integradora entre el económico, político, técnico, ético de las finanzas públicas sino, con un estudio histórico, económico y jurídico de los problemas financieros en forma ordenada y sistemática lo cual produciría una doctrina de la actividad financiera. Este aporte se concreta en su obra *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*.

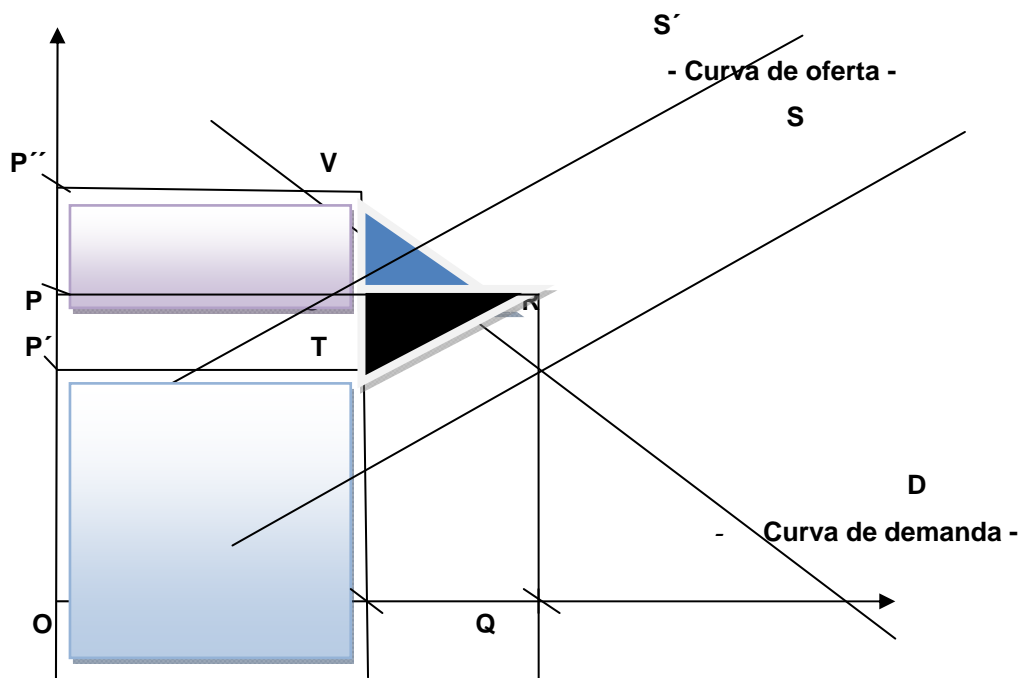
El maestro Dino Jarach pensaba que se debían superar las antinomias entre las teorías sociales, políticas y económicas por un lado y entre enfoques positivo y normativo por el otro.

*“La división del trabajo entre juristas y economistas no puede llevarse al extremo de que aquéllos deban recurrir a éstos y éstos a aquéllos en cada caso o problema que se plantee*

en el momento de la adopción o creación de un impuesto determinado, o bien en la interpretación de normas que regulan impuestos ya existentes.”<sup>vi</sup>

### III - Un aporte a la política tributaria: el “triángulo de la carga excedente”

Es preferible un impuesto a los consumos generales que un impuesto a los consumos específicos. Este último produce carga excedente.



En la figura D: curva de demanda; S: curva de oferta; R: es el punto de equilibrio. Precio y cantidad del bien.

Explica Jorge Macon que transcurrida la primera veintena del siglo XX se advierte la importancia de los impuestos a los consumos y en medio de la rivalidad entre imposición a los consumos generales e imposición a los consumos específicos aparece la noción de “carga excedente”<sup>vii</sup>.

Al aplicar un impuesto específico el punto de equilibrio se traslada de R a V.

Al aumentar el precio en el monto VT la cantidad demanda disminuye. La oferta pasa a ser S'.

Los consumidores pagarán el rectángulo PP''VU.

La pérdida de bienestar la representa el triángulo UVR.

Los productores pagan PP'UT.

La pérdida de eficiencia es el triángulo TUR, es la llamada “carga excedente”.

Sumando producción y consumo, la “carga excedente” es el triángulo TVR.

Un conjunto de bienes estarán gravados con un impuesto que, al no ser consumidos - recordemos que la cantidad pasó de Q a Q' - existirá una recaudación que no se producirá.

Los costos de administración de los impuestos a los consumos generales son más altos que los de los impuestos específicos pero sus costos económicos son menores, a juicio del Banco Mundial, sostiene Macón.



Resulta un tanto difícil la adjudicación de esta teoría a un autor determinado. Macón se la adjudica a Frederick Ramsey quien la habría volcado en un trabajo denominado *A Contribution to the Theory of Taxation*.

Jarach sostenía: “La evaluación de las instituciones impositivas frente a la política fiscal debe hacerse a través de un análisis que establezca, por un lado, los fines o propósitos de ésta y, por el otro, los efectos de los impuestos considerados, con miras a determinar la idoneidad de estos medios para conseguir aquellos fines.”<sup>viii</sup>

#### IV - La tabla económica.

La escuela fisiocrática tuvo en **Francois Quesnay** (1694-1774) y **Jaques Turgot** (1721-1781) a sus principales expositores. Podemos resumir el aporte de estos hombres en las siguientes ideas:

- a) Las funciones del Estado deben ser limitadas.
- b) Se deben eliminar todas las trabas a la acción de los particulares.
- c) La imposición debe ser sólo a la renta de la tierra. (La idea central era que el producto neto se obtenía en la explotación agrícola y consistía en la diferencia entre la riqueza generada y la riqueza consumida. En otros términos, únicamente las industrias extractivas podían acrecentar la riqueza del Estado. Descreían en la imposición indirecta y hacían apología de la imposición directa proclamando que los impuestos aplicados al comercio terminaban repercutiendo en la agricultura).
- d) El gasto público debe limitarse al producido del impuesto. (Esto implicaba que dada una recaudación posible, el Estado sólo podía gastar hasta su concurrencia (equilibrio presupuestario)).

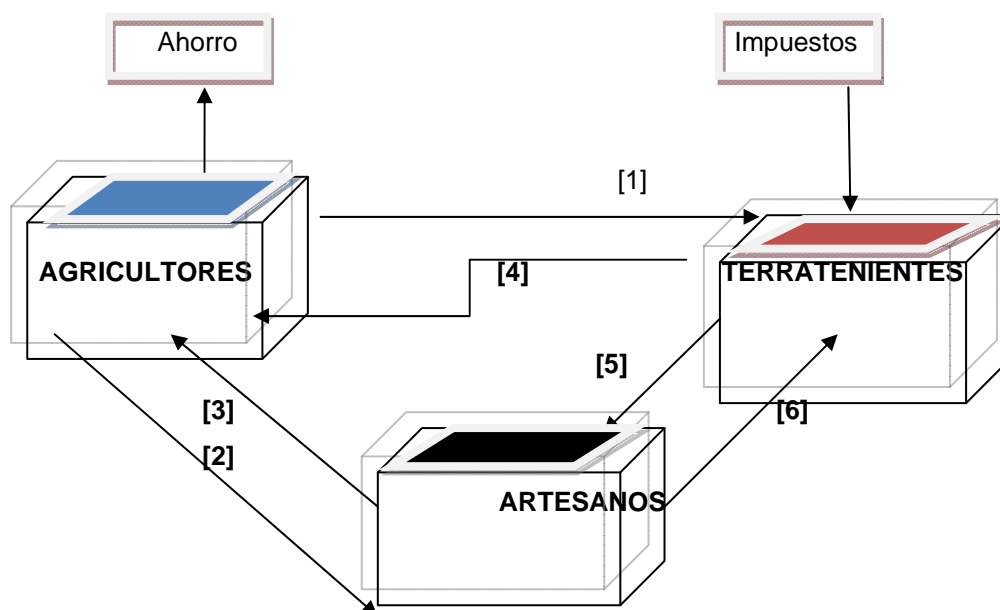
Francois Quesnay publicó en 1758 su famosa obra *Tableau Économique* (*Tabla Económica*). A mediados del siglo XVIII la situación económica de Francia no era la mejor y los gastos de guerra eran financiados con el sistema tributario. El valor de la tierra se diluía y el sector agrícola estaba en crisis. Quesnay pertenecía a un grupo de agricultores que habían comprado tierras a bajo precio y la crisis del sector fue lo que lo interesó en el estudio del funcionamiento de la economía, concluyendo, en su obra que la actividad económica consistía en un flujo continuo de rentas que se trasladaban de un sector económico a otro, lo que podía representarse en su *Tabla Económica*.

La fisiocracia entendía que existía un orden natural establecido por Dios y los estudios debían destinarse a encontrar el funcionamiento de ese orden.

En una simplificación de la teoría se intenta mostrar el flujo de los fondos entre los distintos sectores de la economía, donde existía una clase que Quesnay consideraba *productiva* (los agricultores) una clase que entendía como *improductiva* (artesanos y comerciantes) y un tercer sector integrado por los *terratenedores* (dueños de la tierra).

---





La renta de los agricultores tiene tres destinos: el ahorro, el pago de servicios a los artesanos y comerciantes [2] por bienes y servicios recibidos [3] y el pago a los terratenientes [2]. Los terratenientes gastan una parte de su ingreso en los agricultores [4] y otra parte en los bienes y servicios de artesanos y comerciantes [5]. Los artesanos y comerciantes venden bienes y servicios a agricultores y terratenientes [3] y [6] y perciben de ellos los pagos [2] y [5].

Luego de las guerras (1ª y 2ª Guerra Mundial), la realidad puso en evidencia la necesidad de la intervención del Estado.

### V - Una escuela clásica

La obra cumbre del más importante ideólogo de la escuela clásica, **Adam Smith** (1723-1790), fue *Investigación sobre la Naturaleza y las Causas de la Riqueza de las Naciones*. Es probable que estas ideas apagarán los postulados de los fisiócratas.

Adam Smith se ocupó del rol del Estado aportando estas ideas:

a> no debe interferir en la economía, ésta depende de la libre iniciativa individual; b> debe ocuparse de la justicia interior, de la seguridad y de la instrucción de los hombres; c> en materia de impuestos, sostiene que como los ingresos derivan de rentas, beneficios y salarios, deben ser pagados de tales fuentes productoras.

Postuló cuatro principios tributarios:

1) El impuesto debe recaer *sobre todas las fuentes*, diferenciándose así de las ideas de los fisiócratas. También sostenía que el impuesto debe ser proporcional a la renta que el contribuyente goza bajo la protección del Estado llamado "*de las facultades*".

Más adelante se formula un criterio o principio que rige en nuestros días, cual es el denominado "*capacidad contributiva*", perfeccionado por John Stuart Mill, quien sostenía, además, la conveniencia de no gravar la renta ahorrada.

- 2) Principio de *comodidad*: el impuesto debe ser recaudado en el tiempo o en el modo en que con mayor probabilidad sea conveniente pagarlo para el contribuyente.
- 3) Principio de *certeza*: el impuesto debe ser cierto y no arbitrario.
- 4) Principio de la *economicidad*: tiende a limitar el gasto estatal en materia de tributos al mínimo posible.

Smith fue el fundador de la “escuela clásica”, y su principal continuador fue David Ricardo creador de la denominada “teoría de la renta ricardiana”.

Stuart Mill completó el concepto de “capacidad contributiva” esbozado por David Ricardo, filósofo y economista inglés, quien nació el 20/05/1806 y efectuó un importante aporte al estudio de la economía con su obra *Principios de Economía, con algunas Aplicaciones a la Filosofía Social* (1848).

## VI – El daño al medioambiente “dañado” debe ser resarcido por el responsable

En materia de política ambiental, como bien señala María Sonia Siri, es necesario insertar el problema de la contaminación en el análisis económico.<sup>ix</sup> Así como la naturaleza no podrá soportar el comportamiento en materia de consumo y producción que genera la actividad humana tampoco la ciencia y la tecnología han aportado, hasta la fecha, una solución al problema.

Se podría aplicar un tributo al provocador de la contaminación ambiental. Esta idea no es nueva.

**Arthur Cecil Pigou** fue un economista inglés, neoclásico, nacido en la Isla de Wight, en 1877 y fallecido en Cambridge en 1959. Catedrático de la Universidad de Cambridge en la cátedra de Economía, se destacó por sus estudios sobre la “economía del bienestar”. En su obra *The Economic of Welfare* publicada en 1912 (con otra versión en 1920) hablaba de “externalidades” como así también de las enfermedades laborales y de la contaminación en el agua, como resultado de procesos industriales.

Pigou proponía aplicar un impuesto equivalente a la diferencia entre los costos marginales privados (CMP) y los costos marginales sociales (CMS), explica María S. Siri. Esa diferencia son los costos externos (CMgE).

$$T = \text{impuesto pigoviano} = \text{CMgE}$$

$$\text{CMgS} = \text{CMgP} + \text{CMgE} = \text{CMgP} + T$$

Recientemente las empresas han tratado de generar procesos productivos con tratamiento final de sus residuos y la adopción de procesos productivos más limpios. De hecho, normas de calidad internacional así lo exigen.

Por otro lado se puede recurrir a entes reguladores que, con información de los procesos industriales podrían aplicar sanciones por incumplimientos que originen daño al medioambiente. Las empresas y sus equipos de letrados podrían realizar negociaciones con los reguladores en una situación de ventaja. Además, si el ente regulador no advierte el daño, la empresa no sería sancionada.

Sin embargo, como para muestra sirve un botón, en nuestro país nada ha impedido que los mapuches extrajeran kerosene de los mismos pozos que antes extraían agua.

La visión a futuro no es optimista. Parecería ser que el mayor daño será soportado por la sociedad en el futuro próximo de no mediar un cambio de conciencia colectivo dado que la solución del impuesto pigoviano no repararía completamente el daño causado al medioambiente y la experiencia local nos muestra que los entes reguladores no resultan ser lo suficientemente eficientes en sus controles.

## **VI – Las fallas de la economía de mercado**

El libre mercado no resuelve todos los problemas de la economía.

Explica Due que el mercado libre puede fracasar en tres frentes: la política de bienes públicos puros (indivisibles, no excluyentes y no rivales), en materia de externalidades negativas (costos que contabiliza la sociedad pero no las empresas) y en los llamados monopolios naturales.

El estado debe intervenir.

En el caso de las externalidades negativas puede ocurrir que la intervención estatal sólo produzca una reparación parcial del daño producido. En julio de 2000 cuatro millones de litros de petróleo se derramaron sobre el río Barigui, afluente del río Iguazú, en el estado brasileño de Paraná. Todo se debió a un error humano producido por un operador de la refinería Getulio Vargas que pertenece a la petrolera Petrobrás. Los efectos del derrame (externalidad negativa) se sintieron no sólo sobre las poblaciones ribereñas, sino sobre la flora y la fauna en el Alto Iguazú con un impacto ambiental que se consideró irreversible.<sup>x</sup>

En materia de ciertos bienes públicos, el Estado puede venderlos a los usuarios porque son bienes que presentan las características de un bien privado en lugar de financiarlos con impuestos. Así se presenta el problema de establecer la política de precios para las propias empresas del gobierno.

Una política posible consiste en equilibrar los cargos para el usuario con el costo marginal a largo plazo. Explica Due que el Estado tiende a cotizar los servicios a tarifas inferiores a los niveles eficientes y a proveer más bienes de los que el principio de eficiencia económica aconsejaría.

En nuestro país algunas ex empresas estatales (monopolios naturales) percibían del usuario cargos fijos en concepto, por ej. de “derecho de medidor”, y la ex empresa Ferrocarriles Argentinos cobraba “abonos de tarifa reducida” por realizar un número limitado de viajes diarios.

## **VII – Un mercado común con armonía fiscal**

La unión de estados independientes para constituir mercados comunes siempre ha generado cuestiones a resolver en materia de finanzas públicas.

Buscando antecedentes sobre esta problemática me detuve en un trabajo de Cesare Cosciani presentado en la Conferencia sobre Política Fiscal, Chile, 1962, titulado "*Problemas Fiscales de un Mercado Común*".

El por entonces profesor de la Facultad de Derecho de la Universidad de Roma, Italia, abordó un gran arco de problemáticas vinculadas a la creación de un mercado común.

El primer pensamiento estuvo dirigido a las fronteras fiscales. Desde las finanzas públicas un mercado común implica la abolición de las fronteras fiscales internas.

En cuanto a los problemas tributarios relacionados con la constitución de la Unión Aduanera hizo hincapié en el respeto de ciertos principios que en forma muy resumida menciono a continuación.

- a) Todos los bienes y servicios, en el ámbito de la Unión, cualquiera sea su origen y cualquiera sea la nacionalidad del propietario, se deberían encontrar en igualdad competitiva (no discriminación fiscal).
  - b) Ninguna zona de ningún país de la Unión podía constituirse en una zona de refugio para los factores de la producción (secreto bancario, posibilidad jurídica de mantener títulos al portador, etc.).
  - c) El instrumento fiscal sería una herramienta eficaz para orientar las inversiones al sector A antes que en el B, creando voluntariamente distorsiones respecto de la selección espontánea, con fundamento en el beneficio de la Unión por encima del beneficio individual.
  - d) La política fiscal y de gasto público debería coordinarse evitando que políticas pasivas de un territorio anulen las políticas positivas de otro estado miembro.
  - e) La intensa actividad económica entre los países de la Unión necesitaría atenuar los efectos indeseados de una doble y múltiple imposición en el caso de empresas y personas que operan en varios países de la Unión. Se requeriría de una convención multilateral para evitar estos efectos nocivos sobre la renta empresarial. La convención exigiría que la determinación de la renta y el patrimonio gravable del contribuyente se realizara una sola vez por cuenta de todos los estados miembros de la Unión.
  - f) Correspondería aceptar el principio de país de destino, atribuyendo este derecho al país de destino del bien, o sea en el territorio en el que el bien es consumido. Esto sería aplicable en la imposición indirecta. Se advierte que si bien se produce la abolición de las fronteras económicas, se conservan las fronteras fiscales, o sea, las consecuencias que derivan del paso de las mercaderías de un país a otro. La aceptación del principio de "país de destino" requiere de exención a las exportaciones, imposición a las importaciones, otorgar reembolsos y establecer derechos de compensación. Todos ellos con cálculos técnicos que contengan la incidencia legal de los impuestos.
  - g) Se verificará la repercusión sobre los precios de los impuestos directos dado que las empresas lo trasladarán a sus costos y no son reembolsables como los indirectos. Se debe armonizar el gravamen sobre las sociedades en todos los países de la Unión.
  - h) El principio de imposición "país de origen" implica aplicar la imposición en el país en el que la renta se origina. Exportado el producto a otro territorio no surtirán efectos
-

tributarios en el país de destino por lo cual no serán necesarias exenciones o reembolsos. La aceptación de este principio es indispensable para abrir la frontera fiscal. Para que exista un mercado único es necesario, expresa Cosciani, abolir las barreras aduaneras y las restricciones cualitativas y cuantitativas al comercio internacional y todas las barreras fiscales. Podrían mantenerse los controles fiscales relativos al tránsito de una mercadería de un estado a otro.

i) En el Mercado Común es necesario considerar la presión tributaria global cuando existen distintos niveles con poder tributario en un Estado. Este tema fue estudiado por Tinbergen. El principio denominado "principio de la paridad del poder adquisitivo" (cuya autoría Cosciani la atribuye al economista sueco Gustave Cassel) resolvería el problema. Este indicador económico sirve para comparar el nivel de vida entre países o estados diferentes, en función de su producto interno bruto per cápita.

j) Aplicar el mismo sistema tributario a todos los países miembros de la Comunidad podría acarrear problemas de justicia tributaria y de equidad. Se debería estudiar la estructura de los consumos, de la renta y su concentración para obtener un sistema tributario armonizado en todos los miembros del Mercado Común. Es cierto que el criterio de equidad puede no ser unívoco en el Mercado Común. La armonización implicará también, poner trabas a cualquier modificación del sistema tributario de un Estado.

Haciendo historia de los procesos de integración Cosciani menciona:

El *Tratado de Benelux* que entró en vigencia el 1/1/ 48, aparece como la primera integración regional de posguerra entre Bélgica, Luxemburgo y Países Bajos. La armonización se manifestó solamente en materia de impuestos indirectos.

En 1951 se celebra en París, entre Francia, Italia, Alemania y los países del Benelux (Bélgica, Luxemburgo y Países Bajos) el Tratado que establece el CECA (Comunidad Europea del Carbón y del Acero). Como el tratado no incluía la armonización fiscal, en el año 1953 Tinbergen integró una comisión para el estudio de los problemas fiscales del tratado.

El *Tratado de Roma* que entró en vigor el 1/1/58 creó la Comunidad Económica Europea (CEE) entre Bélgica, Francia, Alemania, Italia, Luxemburgo y Holanda. En la parte III del Tratado – Política de la Comunidad – en los arts. 95 a 99 se introducen los siguientes principios: prohibición de discriminaciones; prohibición de reembolsos excesivos; prohibición de reembolsos de cuotas medias; principio de tasación en el país de origen para impuestos indirectos; armonización de los impuestos directos y prohibición de la doble imposición fiscal.

Argentina integra un mercado común en búsqueda de cooperación e integración. Los movimientos de cooperación e integración económica regional que nacieron en los años 50, podrían ser el punto de partida de una unión continental. La "cooperación" significaba reducir barreras para flexibilizar las transacciones económicas y la "integración" persigue la supresión absoluta de tales barreras para crear un mercado único, sin ninguna traba fronteriza.

La Unión Económica, dentro de la *teoría de las cinco libertades*, goza de todas ellas.

Una Zona de Libre Comercio (ZLC) posee reducción arancelaria al comercio de bienes.

Una Unión Aduanera (UA) implica reducción arancelaria al comercio de bienes y el establecimiento de un arancel externo común.

Un Mercado Común (Mercosur, por ej.) requiere las libertades anteriores más la liberalización de los factores de la producción (significa libre circulación de los trabajadores y la coordinación de políticas macroeconómicas).

Por último la Unión Económica (Unión Europea, por ej.), presenta todas las anteriores más el establecimiento de políticas económicas comunes, órganos supranacionales y moneda común. La Comunidad Económica Europea no pudo avanzar con la constitución de la Unión.

En cuanto la historia de los intentos de integración regional en América, podemos mencionar:

- Al norte: NAFTA (North American Free Trade Area).
- En el Caribe: CARIFTA (Asociación de Libre Comercio del Caribe), CARICOM (Caribbean Community - países de habla inglesa -), Mercado Común del Caribe.
- Más al sur: ALALC (Asociación Latinoamericana de Libre Comercio), Pacto Andino (Bolivia, Colombia, Chile, Ecuador, Perú, Venezuela), ALADI (Asociación Latinoamericana de Libre Integración), MERCOSUR (Mercado Común del Sur).

Así surgió el “subregionalismo”: la pertenencia simultánea a dos o más zonas de preferencias económicas vinculadas entre ellas, de forma tal que el ordenamiento jurídico de la “regional” contiene las demás (subregionales). Como ejemplo tenemos el caso del nacimiento del *Pacto Andino*, en 1969, dentro de la ALADI.

Lo relevante de todo esto es la aparición del *Derecho Privado Supranacional*. El GATT (General Agreement on Trade and Tariffs) surgió en 1947 por impulso de los aliados, terminada la Segunda Guerra Mundial. Este acuerdo, al cual Argentina adhirió en 1968, incorpora los siguientes principios fundamentales: a) negociación multilateral; b) aplicación de “la cláusula de nación más favorecida”; c) limitación de restricciones cuantitativas a las importaciones y d) trato nacional. Los dos últimos aspectos formaron parte de los pilares del *Tratado de Roma* de 1957 que significó el primer paso para la constitución de la Unión Europea. El principio del “trato nacional” significa que los productos importados, una vez nacionalizados, no pueden recibir tratamiento menos favorable que el otorgado a los productos nacionales.

El principio de “la cláusula de nación más favorecida”, norma del derecho internacional económico, significa que cuando un estado *A* celebra un acuerdo con un estado *C*, teniendo un acuerdo anterior firmado con un estado *B*, se obliga a extender al estado *C* el tratamiento más favorable que ya tiene otorgado al Estado *B*. El NAFTA se constituye en 1988 (EE UU y Canadá) y en 1990 se incorpora México. Pero este último estado pertenecía a la ALADI, por lo que quedó comprendido en dos sistemas de integración y debía conceder a los países de la ALADI las ventajas obtenidas en el NAFTA. Para evitar esto, por cuestiones políticas, se negoció mediante un protocolo “interpretativo”, la suspensión de las obligaciones establecidas en el art. 44 del *Tratado de Montevideo* de 1980. Por esta *interpretación*, las ventajas obtenidas por México en el NAFTA no llegaron a los países de la ALADI. Lo expresado parecería ser una

---



clara demostración de que el poder político y económico logran torcer la propia letra escrita en los tratados internacionales.

El proyecto ALCA (NAFTA + PACTO ANDINO + MERCOSUR) no se concretó. En abril de 1998 los jefes de estado de 34 países de América habían lanzado formalmente sus planes para alcanzar la conformación del ALCA (Asociación de Libre Comercio de las Américas).

El MERCOSUR no parecer avanzar al ritmo de los intereses y necesidades de la región, por ende la problemática de la armonización fiscal no se advierte como objeto de análisis en el horizonte próximo.

<sup>i</sup> *Finanzas: lo que el mundo les debe a las guerras*, Samuel Brittan, La Nación, 18/3/2001. Brittan se refiere a una hipótesis del profesor e historiador Niall Ferguson, quien en una obra de su autoría sostiene que la guerra es la madre de la innovación financiera y de las democracias parlamentarias.

<sup>ii</sup> *Derecho Financiero* Tomo I, Carlos M. Giuliani Fonrouge, obra actualizada por Susana C. Navarrine y Rubén O. Asorey, Ed. La Ley, Bs. As. 9ª edición, 2004, ISBN 987-03-0332-3, p. 23.

<sup>iii</sup> *La economía antigua*, Ed. Nuevos Esquemas, Bs. As., 1969, p. 10 y siguientes.

<sup>iv</sup> Joseph, *Los sistemas económicos*, Ed. EUDEBA, 1965

<sup>v</sup> Amigo Rubén Oscar, "Al maestro con respeto y cariño", del libro *Homenaje al 50º aniversario de Hecho Imponible* de Dino Jarach, Ediciones Interoceánicas S. A., Bs. As., 1994, ISBN 950-791-032-8.

<sup>vi</sup> *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Dino Jarach, Ed. Cangallo S. A., Bs. As., 1985, ISBN 950-543-061-2, p. 28 y 29.

<sup>vii</sup> Obra citada nota anterior. Jorge Macon, *Equidad y eficiencia en política tributaria*.

<sup>viii</sup> Jarach Dino, "Impuesto sobre el patrimonio y las sucesiones y donaciones", ponencia presentada en la conferencia sobre Política Fiscal auspiciada por OEA-BID-CEPAL, en Santiago de Chile, en diciembre de 1962

<sup>viii</sup> *Avances en el análisis de los instrumentos de política ambiental*, María Sonia Siri, [www.aaep.org.ar/espa/anales/resumen/siri/htm](http://www.aaep.org.ar/espa/anales/resumen/siri/htm).

<sup>x</sup> *Geografía. Serie Polimodal A-Z*, María Julia Echeverría y Silvia María Capuz, Ed. AZ, Bs. As., 3ra reimpresión 2009, ISBN 13:978-950.534.652-3, Cap. 8, *El Mercosur un desafío para el tercer milenio*, p.336.

### 3ª. Sección, Jurisprudencia. Notas a fallos. Los malos créditos

#### CSJ, "Bco. Francés SA", 09/11/2010 (Fuente: PET, Ed. La Ley, 28/01/2011)

No es lo mismo un "crédito incobrable" que un "mal crédito".

La deducción que admite la ley del impuesto a las ganancias se refiere a los "malos créditos" y en la reglamentación se mencionan los índices de la insolvencia del deudor para calificar al crédito como un "mal crédito".

En este fallo la CSJ expresó que carece de sustento el argumento del fisco en el sentido de supeditar la configuración y deducción de los "malos créditos" al inicio de la acción judicial de cobro, cuando el contribuyente ajustó su proceder a los usos y costumbres del reno a los que remite el art. 87 de la ley del impuesto a las ganancias. Dicha norma alude a los créditos dudosos y a los incobrables y el art. 142 del decr. reglamentario establece los índices de incobrabilidad que constituyen semiplena certeza acerca de la insolvencia del deudor y la imposibilidad de cumplimiento de sus obligaciones, incluso antes del vencimiento del plazo estipulado para el pago.

#### **Impuesto a las ganancias. Teoría de la fuente**

#### CSJ, "Cuevas Luis Miguel", 30/11/2010 (Fuente: PET, Ed. La Ley, 25/02/2011)



A la hora de establecer la ganancia gravada en el impuesto a las ganancias (art. 2 de la L. 20628), para los sujetos personas de existencia ideal y sucesiones indivisas corresponde aplicar la denominada "teoría de la fuente": *rédito neto susceptible de periodicidad que proviene de una fuente permanente habilitada*.

¿Una indemnización es ganancia?

En este pronunciamiento la CSJ ordenó a la AFIP DGI devolver el exceso de retención por aplicación incorrecta de la RG 4139 y sus modif., dado que el resarcimiento pagado (indemnización art. 52 Ley 23551) carece de la periodicidad y de la permanencia de la fuente que exige el art. 2 de la ley del impuesto a las ganancias.

### **Imputación del elemento subjetivo "culpa".**

**CSJ, "D'Ingianti Rosario Vicente", 22/10/2010 (Fuente: PET, Ed. La Ley, 13/01/2011)**

La omisión culposa de pago de un tributo es sancionada con una sanción pecuniaria (art. 45 L. 11683). El art. 37 de la L. 20628 establece un impuesto dentro del impuesto a las ganancias: el impuesto a las salidas no documentadas.

¿Qué pasa si el impuesto del art. 37 no se paga en tiempo y forma? Sería de aplicación el art. 45 mencionado.

La CSJ se manifestó en el sentido que corresponde confirmar el fallo que revocó la multa por omisión de pago del impuesto a las ganancias relativo a salidas no documentadas, aplicado al actor, con sustento en el art. 45 de la L. 11683 - omisión culposa - toda vez que al tiempo de nacimiento de la obligación existía un vacío normativo en cuanto a la forma y plazo de presentación. La norma sancionatoria se aplica por la falta de presentación o presentación inexacta de la declaración *en la forma y plazo fijados por la autoridad de aplicación*.

**Se deja constancia de que las opiniones vertidas en los trabajos que se publican son de exclusiva responsabilidad de sus autores.**