

Este documento ha sido descargado de:
This document was downloaded from:

Nulan

**Portal *de* Promoción y Difusión
Pública *del* Conocimiento
Académico y Científico**

<http://nulan.mdp.edu.ar> :: @NulanFCEyS

+info <http://nulan.mdp.edu.ar/40/>

ELABORACIÓN DE UNA TÉCNICA LEGISLATIVA QUE MEJORE LA NORMATIVA TRIBUTARIA The design of a legislative technique to improve tax law

Grupo de investigación: **Tributación**

Director: *C.P. Suarez, Raúl Héctor*

Codirector: *C.P. Oklander, Juan*

C.P. Cortés, Cristóbal Daniel

C.P. Goncalves, Carlos Marcelo

C.P. Serpoli, Ana María

C.P. Segura, Silvia Roxana

C.P. Suero, Virginia Vivivana

RESUMEM

El objetivo de este trabajo consistió en buscar un conjunto de reglas destinadas a perfeccionar la técnica legislativa en materia de derecho tributario sustantivo. Definimos al derecho como una rama de las ciencias sociales que necesita un método específico para su investigación, siguiendo el mismo hemos planteado un modelo para la conformación de un sistema normativo que consiste básicamente en un proceso de sustitución de conceptos (*explicandun - explicatum*). Este proceso nos va a permitir encontrar las lagunas de la ley que son un elemento básico para nuestra tarea de perfeccionar la técnica legislativa.

No podemos extraer reglas o técni-

SUMMARY

The aim of this research paper was to look at a set of rules which could improve the legislative technique concerned with the tax law. We define law as a branch of social sciences which requires a specific method of investigation. By following this method we have developed a model to build a standard system which consists basically of a process of substitution of concepts, (*explicandun - explicatum*). This process will allow us to find out the gaps in the law which are a basic element in our task of improving the legislative technique.

It is not possible to develop rules or techniques, to provide an appropriate legislative technique without identifying and analysing the sources of law and

cas que faciliten una adecuada técnica legislativa sin antes identificar y analizar las fuentes del derecho y las fuentes del derecho tributario.

Ya entrando en el análisis de la norma tributaria definimos cuales son los elementos integrativos de la misma en función al respeto del principio de Legalidad, siendo imposible delegar a normas de rango jerárquico inferior dichos elementos

A efectos de obtener reglas sobre técnica legislativa de alcance general, hemos basado nuestra investigación analizando el hecho imponible en el impuesto a las ganancias de la legislación argentina, partiendo del concepto de hecho imponible que la doctrina ha claramente definido a partir de los trabajos del profesor Dino Jarach.

PALABRAS CLAVE

Técnica Legislativa - Sistema Normativo - Derecho Tributario - Fuentes - Reglas - Hecho Imponible

the sources of the tax law first.

On analysing the tributary regulation, we define its composing elements following the principle of Legality, being impossible for these elements to be entrusted to regulations of a lower hierarchy.

In order to achieve rules on law techniques of general scope, we have based our research on the analysis of the taxable fact in the income tax in the Argentine legislation, starting with the concept of taxable fact which has been clearly defined by the works of professor Dino Jarach.

KEY WORDS

Legislative Technique - Standard System - Tax Law - Source - Rules - Taxable Fact.

1. ENCUADRE CIENTÍFICO DEL TEMA

1.1 CONCEPTO DE CIENCIA

Debe reconocerse que el objeto de nuestro estudio no constituye un "big bang" dentro de la ciencia. Negar los frondosos antecedentes que brindan puntos de apoyo para este trabajo sería encapsular la investigación, no con el objeto de aislar variables a los efectos de analizar su comportamiento, lo que podría constituir un método válido para cierto tipo de trabajos en otro campo del conocimiento científico, sino que se estarían negando todos los aportes que en la materia han ido conformando un cuerpo más o menos orgánico de saber racional.

Este intento de abstracción resultaría absurdo, serviría únicamente para verificar que este conocimiento se encuentra arraigado entre nosotros de manera tal, que sólo sería utilizado para obtener un coeficiente de abstracción empleado como insumo para los estudiosos de la psiquis.

Por ello y a modo de encuadrar nuestra tarea debemos comenzar afirmando, que el objeto en estudio se encuentra bajo el concepto de CIENCIA, sobre el cual no vamos a transcribir todas las definiciones que la conceptualizan.

Siguiendo a Mario Bunge* podemos definir el concepto de campo del conocimiento "como un sector de la actividad humana dirigido a obtener, difundir, utilizar, conocimiento de alguna clase, sea verdadero o falso", el autor distingue dos grandes clases de campos de

conocimiento: a) los campos de creencias y b) los campos de investigación, que involucran a estas familias de campos de conocimiento.

Lo que distingue a un campo de investigación respecto de un campo de creencia es que aquel está en constante cambio, ya que la investigación consiste en la búsqueda permanente, en la formulación y solución de algún problema determinado, y en la creación de nuevas hipótesis, métodos o teorías.

LA NATURALEZA DE LOS OBJETOS

No puede entenderse a la ciencia sin el hombre. El quehacer científico requiere de la simbiosis entre el sujeto que intencionalmente decide encarar la búsqueda de una teoría en cualquiera de los campos de conocimiento definidos en el punto anterior y su relación con los objetos. Estos objetos pueden ser heterogéneos por lo que es importante establecer una clasificación de los mismos porque cada uno de estos tipos de objetos van a estar constituidos por atributos que los caracterizan y distinguen. Este carácter distintivo encontrará relación con el método de investigación que más se adapte al propósito del investigador por lo que rescatamos la clasificación de Ontologías Regionales de Carlos Cossio**.

De estas familias de objetos nuestro interés se centra en los objetos

* Bunge Mario. Seudociencia e Ideología. Alianza Editorial Madrid 1985, Página 25.

**Carlos Cossio. El derecho en el derecho judicial. Página 21 citado por Enrique R. Aftalion, Fernando García Olano y José Vilanova en Introducción al Derecho, página 15 Editorial Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales. Buenos Aires 1975

culturales que constituye un conjunto de elementos que conforman la cultura. Si bien estos objetos se encuentran dentro de los objetos reales se diferencian de los naturales por la actuación de un agente generador y propulsor de los mismos: el Hombre.

Estos objetos culturales tal como lo expresan Aftalión, García Olano y Vilanova, siguiendo a Cossio se dividen en: mundanales y egológicos.

Los primeros son aquellos objetos provenientes de la actividad humana como un cartel en la ruta, en donde la acción del hombre transformó un pedazo de materia, mientras que los egológicos (de ego: Yo) son los relacionados con la propia conducta humana. El ser de ambos sujetos está

dado porque los mismos se caracterizan por ser valiosos, es decir por estar inmersos en la conducta humana que no se manifiesta de otra manera que no sea eligiendo, emitiendo juicios de valor. Nuestra clasificación de los objetos se reduce a precisar que siendo los objetos culturales sobre los que se realiza nuestro trabajo, es necesario identificar el método de investigación propio de estos objetos; pero no podemos dejar de recomendar una relectura de las bellas páginas del libro citado en la nota 2, que tal vez desde la época de estudiantes en nuestra primer materia jurídica de la carrera de Ciencias Económicas no consultábamos y que seguramente vemos como objeto cultural que constituye el libro a revalorizar.

1.2 EL METODO CIENTÍFICO EN LAS CIENCIAS SOCIALES

Dentro de los campos de conocimiento, el conocimiento científico necesita para ser analizado, de un método apropiado de acuerdo a la naturaleza de los objetos sobre los que el investigador debe actuar. Cossio, citado por Aftalión y otros, llama al método exigido por los objetos culturales como empírico-dialéctico. que se constituye a través de un acto de la conducta humana, es decir un objeto egológico, la comprensión. Esto implica analizar al objeto desde adentro, no reducir la investigación a la formulación de inducciones o deducciones, -yendo de lo particular a lo general o viceversa- sino en ir del sustrato del objeto hacia su sentido y viceversa y así sucesivamente. Como bien señalan Dilthey y Spranger "comprender procura, precisamente,

hacemos penetrar en la conexión íntima de un complejo valioso". Vuelven estos autores a remarcar la noción de valor, que en materia tributaria aparece constantemente en especial en la elaboración de los principios superiores de la Tributación.

Para afrontar este desafío es necesario adoptar alguna técnica que procure encauzar la labor investigativa hacia el objetivo propuesto, para ello es natural que surja en el investigador, como punto de partida la concepción de una hipótesis directriz o de trabajo; idea preconcebida sobre la que se iniciará el camino a seguir y que pretende ser una cierta anticipación a los hechos, conceptos, o teorías que pretenden comprobarse. Citando al autor trasandino *Aníbal Bascuñan

* Bascuñan Valdes. Manual de Técnica de la Investigación. Santiago de Chile, página 125.

Valdés, que a su vez rescata una frase de Huxley, "el científico no puede olvidar que la hipótesis debe considerarse como un medio, jamás como un fin. Un medio de orientación de dirección y de trabajo, que debe ser abandonado y sustituido desde el momento que es

contradicho por los hechos. Una "hipótesis de reemplazo" ocupara su lugar."

Pero no basta con la definición de la hipótesis, sino que debemos adoptar un método y un plan para el desarrollo de la investigación.

1.3 CRITERIOS DE INVESTIGACIÓN EN EL DERECHO

El derecho es una de las ramas de las ciencias sociales que, a partir de los lineamientos que sigue el método científico en la investigación de este tipo de ciencias, debe considerar las particularidades propias de esta ciencia objeto de estudio.

Bascuñan Valdés distingue como criterios para la planificación de una investigación jurídica al criterio histórico y al dogmático; el primero considera el derecho como un fenómeno cultural que como las demás manifestaciones de la cultura es objeto y contenido de la historia. Este criterio detecta a través del método seguido (observación, método empírico-inductivo, analítico-sintético) la existencia de momentos clave que marcan la finalización de una forma del acontecer para dar paso a otra. En nuestro análisis no podremos dejar de lado este método, ya que precisamente los cambios en el sistema tributario argentino han sido producto de los distintos momentos políticos, institucionales y económicos que ha vivido nuestro país. Por su parte el método dogmático considera al derecho en su estructura normativa válida en determinado momento, lo que genera imponer a la investigación un marco conceptual preestablecido. Tampoco podemos dejar de lado este

criterio puesto que, si bien es opuesto al anterior, ambos se van a complementar en la búsqueda de nuestro objetivo.

Definido el plan de investigación, debemos cumplir, siguiendo a Bascuñan Valdés tres operaciones fundamentales: la búsqueda, la información y la crítica.

Respecto de la primera, la heurística es la disciplina que nos brinda "reglas o normas y los procedimientos para el hallazgo, la individualización externo-interno y el señalamiento de las fuentes de conocimientos científicos, y la recesión crítica de sus textos en cuanto conciernan al tema elegido". Esta ardua tarea generalmente ocasiona la dispersión y el desaliento de los investigadores.

Con respecto a las otras dos operaciones, la información y la crítica, las mismas deberán desarrollarse en forma concomitante. A partir de lo obtenido en la tarea de búsqueda, deberemos extraer cuáles son datos y elementos que interesan a la investigación para lo cual debemos individualizar y clasificar los conceptos y elementos provenientes de la operación anterior y someterlos a juicio crítico, el que, en una primera etapa,

no deberá ser excesivamente profundo y exhaustivo sino lo suficiente para continuar recopilando información que

nos permita ir avanzando en la investigación.

1.4 NECESIDAD DE UN MODELO PARA LA CONFORMACIÓN DE UN SISTEMA NORMATIVO

A partir del concepto de ciencia y habiendo delimitado dentro de los campos de conocimiento científico a los campos de investigación y dentro de ellos a las ciencias sociales podemos reconocer al Derecho como uno de las ramas de las ciencias sociales. Estas ciencias tal como lo expresábamos para su investigación, requiere de un proceso, esto es de una secuencia organizada de pasos, algunos desarro-

llados en forma cronológica y otros en forma concomitante, es decir, es necesario que exista cierta sistematización para conformar un sistema normativo. Es tan importante la tarea del científico como la del legislador para que se pueda llegar a contar con un conjunto de normas jurídicas que alcancen el mayor grado de racionalidad posible.

1.5 REQUISITOS PARA LA CONSTRUCCIÓN DE UN MODELO NORMATIVO

Claramente expresan Alchourron y Bulygin* que son requisitos básicos de un conjunto normativo la coherencia interna y la compatibilidad mutua y que también es importante que la condición de compleción no se encuentre ausente en todo sistema normativo. Esta condición es una de las que más se han debatido en la ciencia de derecho a través de las llamadas "Lagunas del Derecho".

En forma complementaria a la cuestión de la existencia de lagunas jurídicas hay que considerar la necesidad de la inexistencia de contradicciones y también de redundancias. Los científicos, filósofos y en especial los legisladores deben perseguir con ahínco la eliminación de

estos problemas.

La aceptación general de estos conceptos y de estos problemas constituyen la hipótesis de trabajo que expresáramos en el punto anterior para a partir de ella alcanzar un tratamiento más analítico y preciso de un modelo de sistema jurídico.

Las normas son básicamente un conjunto de expresiones lingüísticas en donde se correlacionan casos con soluciones. Estos enunciados organizados mas o menos armónicamente constituyen un sistema normativo. Sin embargo como expresan Alchourron y Bulygin el tratamiento de las normas en un nivel puramente sintáctico tiene considerables ventajas desde el punto

* Alchourron Carlos, E. Bulgin Eugenio Introducción a la metodología de las Ciencias Jurídicas y Sociales. Editorial Astrea. 1993

de vista metodológico y no significa un prejuizgamiento sobre su status ontológico.

1.6 EL MÉTODO PARA OBTENCIÓN DE CONCEPTOS RACIONALES

Pero ¿qué debemos entender por sistema normativo?. Antes de definir un concepto vamos a hacer nuestros los dichos de estos autores cuando expresan que la reconstrucción racional de un concepto es el método, definiendo a éste como, al estudio de las pautas y procedimientos utilizados para justificar nuestras expresiones, mediante el cual un concepto inexacto y vago, que puede pertenecer al lenguaje ordinario o a una etapa previa en el desarrollo del referido lenguaje científico, se sustituye por otro exacto o, para ser más precisos, en un concepto que alcanza mayor grado de exactitud que el primero sobre el cual se partió. En consecuencia no consideramos la posibilidad de construir ningún concepto de la nada pues, por más vago e impreciso que sea, siempre estamos partiendo de una idea previa, la que se someterá a la aplicación de este método para llegar a reemplazarlo por un concepto. Esta cuestión del reemplazo de un concepto por otro no

es absoluta sino que esta ligada a un ámbito subjetivo, temporal y espacial.

Este nuevo concepto que podríamos llamar sustituto será válido para el científico que aplicó el método, para quienes lo acepten como propio en un momento y lugar determinado. El anterior vago e impreciso puede seguir estando vigente aún después del proceso para otras personas que no lo someten a este método de sustitución y además, este proceso seguramente será retroalimentado y un nuevo concepto podrá llegar a constituirse en un punto de partida, ya que bajo ciertas condiciones de la realidad, vista esta desde un punto vista subjetivo, harán que el concepto sustituto sea considerado como vago o impreciso ya sea por el jurista que desarrolló el método "en primera instancia" o por otro investigador, de tal manera que pase a adquirir la calidad de concepto a sustituir que dará lugar a la reiniciación del ciclo.

1.7 EL PROCESO DE SUSTITUCIÓN DE CONCEPTOS

Alchourron y Bulygin denominan al concepto que se quiere explicar EXPLICANDUM y al nuevo concepto que lo va a sustituir EXPLICATUM. El proceso de explicación abarca dos etapas: 1) La elucidación informal del explicandum y 2) la elaboración del explicatum.

Este proceso tiene un objetivo a alcanzar, que es lograr que el explicatum supere en calidad al explicandum. ¿Cómo podemos medir esa calidad a los efectos de poder incorporar al método planteado por las pautas objetivas que nos permitan aseverar que el proceso de sustitución

ha sido exitoso? Los aportes de la Teoría de Sistemas pueden ayudarnos a obtener elementos a incorporar a las dos etapas definidas del método.

Dijimos que estos conceptos están formados por expresiones lingüísticas que constituyen abstracciones. Estas son susceptibles a la aplicación del concepto cibemético de proceso de control; para lo cual es necesario definir parámetros o estándares que midan la calidad del explicatum, para que luego de incorporar a las etapas definidas por los autores este proceso de control, estemos en condiciones afirmar que hemos obtenido al explicatum y no que aún no estamos en condiciones de producir la sustitución.

Dada la existencia de un proceso de retroalimentación y si consideramos como válida la aseveración respecto a que el explicatum de hoy o del Sr. Legislador puede llegar a convertirse en el explicandum de mañana o del Sr. Jurista, por más proceso de control que se incorpore al método siempre la firmeza con que se considere que se ha logrado el proceso de sustitución será francamente relativa.

Para poder incorporar este parámetro de medición nos basaremos en los requisitos que los autores plantean que debe reunir todo explicatum. La enumeración de estos requisitos esta dividida en dos clases, aquellos que los autores consideran indispensables dados por: a) el explicatum debe ser lo más EXACTO posible, es decir las reglas de su uso deben estar formuladas explícitamente en la forma más exacta que se pueda alcanzar (por ejemplo por medio de definiciones explícitas) b) debe tener el

máximo posible de FECUNDIDAD, es decir el explicatum deberá ser de utilidad para el mayor rango posible de enunciados universales. Otros dos requisitos a tener en cuenta que vamos a mencionar en grado de importancia aún cuando dependiendo del explicandum del que se parta puede adquirir mas preponderancia uno que otro serían: 1) debe, existir en lo posible, SIMILARITUD entre el explicatum respecto del explicandum, en el sentido de que pueda ser usado en la mayoría de las ocasiones en que este último fue utilizado. 2) es importante en muchos casos la SIMPLICIDAD que deba alcanzarse en el explicatum obtenido, aunque ésta puede subordinarse a la exactitud, por lo tanto en muchos casos su incidencia como cualidad que debe reunir el explicatum puede en algunos casos restringirse, pero de todos modos nunca debe dejarse de tener en cuenta porque dentro del grado de exactitud que el explicatum se propone alcanzar, ésta debe siempre tener en cuenta la manera más simple de alcanzar la exactitud deseada.

Planteados estos requisitos, el método debe comenzar, como decíamos, con la etapa de elucidación informal del explicandum para lo cual es necesario clarificar en la mayor medida posible el explicandum o sea cuál es el verdadero significado del término que se utiliza para designarlo. Para el desarrollo de esta etapa un procedimiento al que intuitivamente se recurre es a la ejemplificación, también es importante describir los usos o acepciones de ese término en situaciones típicas.

Para la segunda etapa hay que construir el explicatum para lo cual se

buscará cuáles son del conjunto de palabras, (expresiones, frases y enunciados) las que cumplen más acabadamente los requisitos enumerados en párrafos anteriores. Este explicatum será sometido a un proceso de control que a nuestro entender constituye una tercer etapa por lo que lo llamaremos pre-explicatum al concepto obtenido a partir de la etapa de elaboración y antes del proceso de control.

En nuestra opinión existe una tercera etapa -que puede ser considerada como formando parte de la segunda- : someter al llamado pre-explicatum al proceso de control que permita constatar que se han logrado los objetivos propuestos y que el proceso de sustitución ha finalizado y nos encontramos frente al explicatum propiamente dicho. En caso contrario se volverá, en principio a la segunda etapa reelaborando el pre-explicatum.

Esta tercera etapa pretende incorporar la noción cibemética de control, por la que se trata de mantener el explicatum dentro de un comportamiento deseable definido por los requisitos planteados, para lo cual se establece un mecanismo autorregulador.

Un sistema de control está compuesto por cuatro elementos básicos: un objeto de control o la variable a controlar, (el explicatum), un detector, un comparador y un activador. En este caso si consideramos individualmente el explicandum y al explicatum no podríamos tomarlos como objeto de ser regulados por un sistema de control, pero en este caso insertos ambos como input y output del

proceso de sustitución, regulados por ciertos requisitos a alcanzar, es posible medir un nivel deseable del comportamiento del explicatum. Para que este proceso de control sea correcto no hay que confundir el explicatum con el explicandum, el primero es la variable a controlar por tratarse de la salida del proceso de sustitución encarado. El detector esta constituido por los requisitos de exactitud, fecundidad, similaridad y simplicidad ya descriptos. Deberán ser objeto de análisis para cada caso particular en cuanto a la definición de pautas que se constituyan en verdaderos mecanismos de exploración, Así permitirán medir la calidad del objeto del control, esto es el explicatum. Este detector ya precisado y definido se convertirá en la entrada al comparador cuyo propósito es comparar la expresión lingüística alcanzada en el explicatum con los requisitos definidos, es decir comparar el objeto de control (pre-explicatum) con el detector. Si existen diferencias significativas entre el objeto y el detector, la expresión lingüística sub-control no ha salido de la condición de pre-explicatum por lo que pasa a actuar el cuarto elemento: el activador que resulta ser un verdadero decididor que evalúa los cursos de acción a seguir. En principio existen dos posibilidades: Si del comparador surge la coincidencia del objeto de control (pre-explicatum) con el detector (los requisitos) el proceso de sustitución ha terminado y el curso de acción que corresponde es interrumpir la elaboración del pre-explicatum por haberse logrado un concepto que alcanza el grado de calidad para sustituir al explicandum. Si el output del proceso de comparación

es la existencia de diferencias significativas, el curso de acción original debería ser volver a la segunda etapa y perfeccionar o corregir la elaboración de pre-explicatum que continuará adquiriendo esa condición o la segunda alternativa sería volver a la primer etapa porque el activador encuentra que no ha sido elucidado correctamente el explicandum. Una alternativa posible de cambio de método cuando el explicandum y el proceso de sustitución se presumen extremadamente complejos es incorporar, a continuación de la primera etapa un punto de control para medir el grado de calidad de la elucidación informal del explicandum. Luego de constatar que dicha etapa ha sido desarrollada de acuerdo con los requisitos que se definan para considerar que la elucidación se realizó de acuerdo al comportamiento esperado, continuar con la elaboración del pre-explicatum. De esta manera el activador de la tercera etapa de control tendrá dos cursos de acción a seguir: dar por finalizado el proceso de sustitución y calificar la expresión elaborada como un explicatum

propriadamente dicho o volver a la segunda etapa y continuar con el proceso de construcción del explicatum.

Para poder explicar el concepto de sistema normativo debemos construir un modelo utilizando el método descripto.

El explicandum en sí mismo adolece de todos los aspectos, variantes y matices del concepto que se pretende sustituir, pero ello no implica que estemos como decíamos ante la nada. Precisamente como existen elementos valiosos en el explicandum para nuestro objetivo (que es obtenerlo) es que se trabaja en la primera etapa sobre el explicandum, ya que el mismo es accesible al método de la abstracción. Un modelo abstracto no puede reproducir la realidad en su totalidad, pero también es cierto que no hay ningún aspecto de la realidad que no pueda ser reproducido en algún modelo. En consecuencia para todo aspecto del concepto que nos interesa elucidar puede construirse un explicatum adecuado por más complejo que la elaboración de éste sea.

1.8 APLICACIÓN DEL MODELO AL DERECHO TRIBUTARIO

A efectos de ejemplificar cómo a partir del modelo creado por Alchourron y Bulygin podemos aplicarlo al Derecho Tributario hemos elegido un problema normativo, sobre el que vamos a analizar la posibilidad de sustituir el concepto de ganancia establecido en el artículo 2° de la ley de impuesto a

las Ganancias.

Nuestro problema consiste en determinar cuando un determinado hecho (rendimientos, rentas o enriquecimientos o beneficios) generado por ciertas personas (físicas)* forma parte del aspecto objetivo del

* Hemos dejado deliberadamente fuera del problema a las personas de existencia ideal a fin de facilitar el ejemplo.

hecho imponible del impuesto a las Ganancias.

Para responder a este interrogante tenemos que saber si un cierto fenómeno (un rendimiento, renta enriquecimiento o beneficio) esta obligatoriamente gravado con el impuesto a las Ganancias.

Este fenómeno puede realizarse dentro de un conjunto de situaciones o estados de cosas que llamaremos Universo de Discurso (UD).

El universo de discurso puede describirse como el conjunto de todos los elementos (estados de cosas identificados por una determinada propiedad).

En nuestro modelo, la propiedad deficitaria del UD es la de ser una renta o enriquecimiento.

Un problema normativo puede ser considerado según Alchourron y Bulygin como una pregunta acerca del status deóntico de ciertas acciones o conductas., es decir su PERMISION, PROHIBICIÓN U OBLIGATORIEDAD. Algunas de esas acciones son básicas, en el sentido de que todas las demás son compuestos veritativo - funcionales de ellas. Todo conjunto finito de acciones básicas constituye lo que llamaremos Universo de Acciones. (UA) Que producen un enriquecimiento, renta o beneficio.

Los dos universos que hemos caracterizado, el UD y el UA delimitan el ámbito del problema. Toda variación en el UA conduce a un cambio del problema. Por ejemplo: si cambiando el UA, nos preguntáramos por rentas provenientes de juegos de azar.

1.9 DISTINGUIR EL ÁMBITO FACTICO DEL PROBLEMA

¿En qué circunstancia un rendimiento, renta o enriquecimiento es objeto del impuesto a las ganancias? Consideramos relevantes para el problema las características siguientes:

Que sean rentas susceptibles de periodicidad (SP)

Que impliquen la permanencia de la fuente (PF)

Que impliquen su habilitación (HF)

Para ejemplificar diremos que:

-SP significa que el enriquecimiento es accidental, no periódico.

-PF que la fuente se agota

-HF que no hay capacidad potencial

de producir enriquecimiento

Estas tres circunstancias, SP, PF y HF son propiedades de los elementos del UD (universo de discurso) Toda propiedad divide los elementos del UD en 2 clases: la clase de aquellos elementos en los que esa propiedad está presente, y los de aquella en que está ausente. La ausencia de una propiedad equivale a la presencia de su propiedad complementaria. La propiedad complementaria es la negación de la propiedad en cuestión SP. -SP es la complementaria de SP

Se desprende de ello que para una propiedad P vale que todo elemento del UD tiene su complementaria -P

En el modelo, el Universo de propiedades comprende 3 propiedades: periodicidad del rédito (SP), permanencia de la fuente (PF) y su habilitación (HF).

Toda propiedad de un Universo de propiedades define un caso posible.

Cuando la propiedad definitoria es una conjunción que posee todas las

propiedades del Universo o sus negaciones (pero no ambas) diremos que el caso definido por esa propiedad es elemental. Los casos que no sean elementales, serán complejos. El conjunto de todos los casos elementales (correspondientes a un Universo de Propiedades) se denominará Universo de Casos.

En el modelo, el signo + representa

<i>SP</i>	<i>PF</i>	<i>HF</i>
+	+	+
-	+	+
+	-	+
-	-	+
+	+	-
-	+	-
+	-	-
-	-	-

las presencia de la correspondiente propiedad y el signo - su ausencia.

La tabla indica cuáles son los casos posibles (en el modelo) y pone además de manifiesto que esos son todos los casos elementales posibles. El conjunto de todos los casos posibles determina lo que vamos a llamar el ámbito fáctico del modelo.

En la caracterización del ámbito fáctico sólo hemos tomado en cuenta los casos elementales. Los casos elementales son simples en el sentido de que no pueden subdividirse en otros casos, mientras que todos los casos complejos son analizables en términos de casos elementales. Todo caso complejo equivale a la disyunción de dos o más casos elementales.

1.10 ÁMBITO NORMATIVO DEL PROBLEMA

En el punto anterior hemos determinado el ámbito fáctico del problema. En otras palabras, hemos identificado los casos posibles con relación a los cuales procede la pregunta: ¿son objeto del impuesto a las ganancias?

Tenemos que considerar ahora, cuales son las respuestas posibles a ese interrogante. Una respuesta satisfactoria a la pregunta planteada es una solución del problema. El ámbito de todas las respuestas posibles a esa pregunta es el ámbito normativo del problema.

Debemos encontrar todas las respuestas completas a la pregunta formulada cuando las rentas están dentro del objeto del impuesto a las ganancias.

Siguiendo a Alchourron y Bulygin llamaremos normas a los enunciados que correlacionan cosas con soluciones y a ese conjunto de expresiones lingüísticas lo llamaremos "sistema normativo".

En el punto siguiente vamos a ubicar las cosas y soluciones que constituyen

íntegramente el artículo 2 de la ley, no sólo para personas físicas, para encontrar las "lagunas del derecho" y obtener así, un nuevo concepto o explicatum que reúna los atributos apuntados.

A esta altura de nuestro trabajo deberíamos precisar, respecto del tema de las lagunas del Derecho, que en el punto siguiente definimos a la jurisprudencia como parte del derecho, por lo que dichas lagunas no existirían si consideramos que cuando alguna cuestión no está en las normas generales los jueces suplen tal falencia a través de sus sentencias. Tal vez sería preciso en haras de nuestro trabajo mencionar el término "lagunas de la ley", entendiendo ésta en sentido amplio tal como expresamos en puntos siguientes, por lo que en este aspecto hemos planteado al menos un pre-explicatum, ya que no es objeto de nuestro trabajo practicar un exhaustivo control de calidad sobre el término, sino que realizamos el proceso de sustitución del término lagunas del Derecho en función de las definiciones que más adelante planteamos.

2. FUENTES DEL DERECHO

El Derecho Tributario constituye el marco donde se desenvuelven las leyes objeto de nuestro trabajo. Siendo el Derecho Tributario una de las ramas del Derecho deberemos considerar cuáles son las fuentes que nutren a esta ciencia para poder, a partir de su identificación y conocimiento, obtener elementos sobre los que se podrán extraer reglas, técnicas o incluso

métodos que faciliten una adecuada técnica legislativa para el derecho tributario. Previamente es menester distinguir cuál es el alcance del término derecho, ya que una interpretación restrictiva configura al Derecho como el conjunto de normas de carácter general aplicable en un Estado, mientras que otros autores como Kelsen* considera que las normas jurídicas

individuales también pertenecen al Derecho por formar parte del orden jurídico, de la misma manera que las normas generales que han servido de base a los pronunciamientos individuales. Incluso si consideramos exclusivamente el Derecho Internacional, coincidimos con Kelsen en que la costumbre y los tratados internacionales son la fuente del Derecho, aunque el autor excluye la ley en este caso, la proliferación de organismos legislativos supranacionales, como las Directivas de la Comunidad Económica, que se encuentran facultados para legislar y constituyen un cuerpo de normas jurídicas que también deben considerarse como fuente del Derecho.

Para no caer en el desarrollo de nuestro trabajo en el mismo error que observamos respecto de la ambigüedad y falta de claridad de las normas jurídicas, es importante destacar que fuente de Derecho, como expresa Kelsen, es una expresión que tiene más de un significado: una acepción lo relaciona con los métodos de producción del derecho, mientras que otra referencia a toda norma superior, en su relación con la norma inferior cuya producción regula. En esta última acepción es la legislación y la costumbre la fuente de la constitución que, a su vez, es la fuente de la legislación general y es la norma jurídica general la fuente de la sentencia judicial que la aplica, también la sentencia judicial podría ser considerada como fuente de los derechos y obligaciones establecidos para las partes litigantes o de la autorización al órgano que debe ejecutar la sentencia.

En un sentido jurídico - positivo, fuente de Derecho sólo puede ser el Derecho. A efectos de nuestro análisis la consideración de ambas acepciones como fuentes del Derecho van a aportarnos elementos que permitan mejorar la técnica legislativa: 1) debe existir congruencia entre los métodos de producción del Derecho y el método seguido para la creación de la norma jurídica. 2) la consideración de la jerarquía de elementos componentes de los que deriva que cada uno es fuente de un elemento de rango inferior, debe ser respetada al redactar una norma jurídica, que en el Derecho Tributario, encuentra sustento en el desarrollo del principio de Legalidad. No podemos dejar de tener en cuenta la clasificación clásica de las fuentes del Derecho que menciona la ley, la doctrina, la jurisprudencia y los usos y costumbres que, aunque no cuentan con el grado de especificación en relación con el Derecho Tributario, todas ellas deben ser tenidas en cuenta al redactar una norma jurídica, en particular cuando se pretende realizar modificaciones a la misma, es decir cuando estamos considerando al Derecho en forma dinámica. Esta modificación de la norma no debe soslayar que dicho acto constituye una importante etapa de un proceso que nace con la costumbre y la Constitución, pasa por la creación de la norma y el cada vez más acelerado cambio en las costumbres, para llegar a la sentencia judicial y finalmente a la ejecución y a la sanción. Este proceso que, volviendo a Kelsen, permite que el Derecho se reproduzca permanentemente a partir de lo general a lo par-

titular debe considerar el carácter de la sentencia individual en el proceso dinámico descripto. La norma individual no tiene un carácter meramente declaratorio que consistiría en descubrir la norma legal aplicable al caso concreto sino que la misma tiene carácter constitutivo, por lo tanto son las sentencias elementos que forman parte del derecho y que deben servir como base para la creación y modificación de las normas generales.

Por su parte Aftalión, García Olano y Vilanova definen a las fuentes como

origen, causa, nacimiento del Derecho y también como formas de manifestación, modos de aparición, manifestaciones, etc. En definitiva estas fuentes son utilizadas para resolver los casos individuales, pero basados en normas generales que deben ser aceptadas por toda la comunidad. Estas cuatro fuentes mencionadas por estos autores son los hechos externos aptos para diseñar el perfil formal de los contenidos dogmáticos sobre los que basaremos nuestro análisis posterior.

2.1 RAMAS DEL DERECHO TRIBUTARIO

No vamos a adentrarnos en nuestro trabajo sobre las ventajas e inconvenientes que todo esfuerzo de clasificación sobre cualquier ciencia objeto de estudio acarrea. Solo apuntaremos dentro de las ventajas que las mismas permiten identificar, los aspectos más salientes que un tema abarca aunque en muchos casos deben relativizarse con el propósito que el "diseñador" de la clasificación tuvo. Es por ello que considerar la clasificación que vamos a desarrollar respecto de las ramas del Derecho tributario en términos absolutos como cualquier otra clasificación que exista, sin considerar los aspectos teleológicos que llevan a la misma, puede derivar en profundos análisis de carácter

crítico. Justamente éste es uno de los problemas que toda clasificación puede ocasionar. Sin embargo estas observaciones no pueden dejar paso a la tentación de clasificar para nuestro trabajo a las ramas del Derecho Tributario, sin dejar de reconocer que la misma resultará casi trivial si lo comparamos, por ejemplo con los desarrollos sobre la clasificación de las ciencias de Augusto Comte. De todos modos nos va a servir para ubicar las fuentes de Derecho Tributario a partir de cada rama del mismo, y es en función de este objetivo que vamos plantear la clasificación, sin dejar de reconocer que pueden existir otros criterios para distinguir especialidades dentro del Derecho Tributario*.

FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

En el punto anterior hemos clasificado las ramas del derecho siguiendo a Villegas. A partir de esta subdivisión

vamos a identificar cuáles son las fuentes del derecho aplicables a cada rama a efectos de obtener un grado de

* Ver al respecto Martín, José María: "Derecho Tributario Argentino"

especificidad con relación a los planteos que expresáramos en el punto 2.

2.2.1 Fuentes del Derecho Tributario Constitucional

La fuente del Derecho Tributario Constitucional, según expresa Villegas, son los preceptos constitucionales relativos a la materia tributaria. A título de ejemplo podemos mencionar la potestad tributaria para la aplicación de impuestos otorgada a las provincias y a la nación, el precepto que consagra la equidad y proporcionalidad de las cargas públicas*. También agrega acertadamente Villegas aquellos preceptos que inciden de manera indirecta sobre el Derecho Tributario el artículo 17, que establece que la propiedad es inviolable y que debe tenerse en cuenta que el mismo también incluye una garantía individual para aquellos sujetos designados por el Derecho Tributario Sustantivo como sujetos pasivos de los distintos gravámenes que se aplican. Además debemos reconocer como fuente del Derecho Tributario Constitucional a los usos y costumbres que han derivado en la ulterior recepción constitucional de preceptos que afectan la manera directa o indirecta a la materia tributaria.

2.2.2 Fuentes del Derecho Tributario Sustantivo

El Derecho Tributario Sustantivo sólo reconoce como fuente a la ley, dice Villegas. Cuando terminamos de escribir esta frase asoman a nuestra memoria las numerosas oportunidades en que la constitución, modificación y derogación de tributos han tenido como

origen normas jurídicas provenientes del Poder Ejecutivo o incluso de funcionarios de rango menor perteneciente a este Poder del Estado, por lo que esta situación es altamente peligrosa e irritante no solo para los contribuyentes en particular sino para toda la sociedad en su conjunto. No podemos dejar de remarcar la importancia de la ley como fuente del Derecho Tributario Sustantivo, con toda la fuerza de la pluma, en versión actual utilizando las herramientas que brindan los procesadores de texto podría ser:

NO HAY IMPUESTO SIN LEY

El poder de imperio del Estado en cuanto a la potestad de aplicar exacciones de carácter tributario a los particulares no puede exteriorizarse mediante actos que no provengan del Poder Legislativo, de otra forma como lo expresa Villegas citando a Jarach, esto es opuesto al Derecho, ya estamos hablando de fuerza estatal. Esta exclusividad de la ley como fuente del Derecho Tributario Sustantivo planteada por Villegas esta ligada a su condición de única vía generadora de un Tributo. Es más, la ley debe ser considerada como un elemento componente que define a los recursos tributarios, como bien se expresa José María Martín, cuando distingue los tres elementos caracterizadores de un recurso tributario y menciona el factor económico dado por la detracción realizada a los particulares a favor del Estado; el aspecto jurídico (que es el que nos ocupa) dado, la necesidad irremplazable de una ley y el tercer elemento relacionado con el destino

* Artículo 4º C. Nac. Santa Fé, Paraná, 1994

que debe tener ese quite coactivo de la riqueza de los particulares por mandato legal, que no puede ser otro que el de promover el bienestar general. Este aspecto político está en oposición a las incorrectas aplicaciones de los fondos en que puedan incurrir los responsables de definir el destino de los mismos o de administrar dichos fondos dentro del Estado.

Sin embargo vamos a incorporar a lo descrito en el párrafo anterior considerar como fuentes del derecho a las acepciones que describíamos en el punto 2, siguiendo a Kelsen. En la primera acepción definíamos a la fuente del Derecho en relación con la existencia del método para generar el Derecho y es en esta acepción que no vamos a limitar a la ley como única fuente generadora del Derecho Tributario Sustantivo, sino también los usos y costumbres y los decretos y resoluciones de rango inferior dictadas por el Poder Ejecutivo y sus dependencias. Facultades en función del poder reglamentario conferido y el carácter declarativo de las sentencias judiciales que han realizado interpretaciones pueden ser elementos que generen la necesidad de crear, modificar o incluso derogar leyes de carácter tributario. A esta altura del análisis debemos precisar una cuestión semántica relacionada con el alcance del termino ley que abarca sólo a las leyes emanadas del Poder Legislativo en función de las facultades que le otorga el artículo 75 de la Constitución Nacional* y no a la ley en sentido laxo que incluiría también a cualquier otra norma jurídica de rango inferior o su-

perior. Respecto de la segunda acepción, que se refería al orden jerárquico normativo, solamente sería el Derecho Tributario Constitucional la fuente del Derecho Tributario Sustantivo ya que éste debe subordinar las leyes en materia tributaria a los preceptos constitucionales que afectan directa o indirectamente la materia. En este sentido podemos definir, como una regla que contribuya a disponer de un adecuado sistema de leyes en materia tributaria, a la necesidad de constatar cuáles son las normas constitucionales que influyen sobre las leyes impositivas y en qué medida estas leyes pueden lesionar estos preceptos de rango superior. Revisar los pronunciamientos judiciales y los abundantes aportes de los doctrinarios de las Finanzas Públicas y del Derecho Tributario Constitucional, que han determinado que ciertos artículos de las normas jurídicas tributarias de carácter sustantivo hayan afectado principios y garantías de raigambre constitucional y que van a servir de aporte para el desarrollo de esta labor.

2.2.3 Fuentes del Derecho Tributario Penal

Con relación al Derecho Tributario Penal debemos incorporar como válidos los conceptos vertidos en el punto anterior respecto al Derecho Tributario Sustantivo, aunque con la particularidad que debe aplicarse, de acuerdo a lo expresado por la doctrina en materia penal, el principio de *nulla poena sine lege*. Por lo que la existencia de una ley para la aplicación de sanciones en el Derecho Penal es un requisito *sine qua non* para que la ley

* Constitución Nacional Santa Fé. 1994

se constituya en fuente del Derecho Penal y en consecuencia del Derecho Tributario Penal. La existencia de estas leyes, tal como lo señala Villegas de acuerdo al art. 18 de la Constitución Nacional debe ser sancionada con anterioridad al hecho punible.

En función de lo expresado en la cita 12 en las acepciones de fuente, las normas de la Constitución Nacional y del Código Penal se constituyen en fuente del Derecho Tributario penal.

2.2.4 Fuentes del Derecho Tributario Administrativo

En lo que respecta al Derecho Tributario Administrativo, este encuentra sus fuentes en disposiciones legales y en particular en decretos reglamentarios, en resoluciones generales dictadas por los organismos administrativos encargados de la administración, recaudación y fiscalización de los tributos, como así también en la doctrina y la jurisprudencia y en los usos y costumbres, dadas por las prácticas reiteradamente observadas por las autoridades administrativas apunta Villegas, aunque también podemos agregar que en menor medida las acciones y prácticas de los contribuyentes y responsables han influenciado en el dictado de normas de rango administrativo por parte de los organismos facultados para su dictado.

El modelo de Código Tributario redactado por OEA/BID en su artículo 2° establece entre otras fuentes del Derecho Tributario.. "Inc. 4°) las reglamentaciones y demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultados al efecto". A su vez el art. 3°

de dicho modelo de Código dispone que las órdenes e instrucciones internas de carácter general impartidas por los órganos administrativos no son de observancia obligatoria para los contribuyentes y responsables. Ambas disposiciones marcan un criterio saludable en materia de respetar el principio tributario de legalidad que se expresa en la exposición de motivos de dicho modelo de Código que distingue entre resoluciones administrativas de carácter general, por una parte que pueden ser fuentes del Derecho y por la otra a las órdenes o disposiciones internas, las cuales, aunque sean generales, no son obligatorias y en consecuencia no son fuente del Derecho aún cuando sí puedan serlo en cuanto a los métodos de producción del mismo.

En este sentido en nuestro país el artículo 7° de la ley 11.683 faculta al Director General de la Ex Dirección General Impositiva hoy Administración Federal de Ingresos Públicos (Decreto 1156/96) para que imparta normas de carácter general que serán obligatorias para los responsables e incluso para terceros pero siempre en función de lo que dispongan las leyes y los aspectos que prescriben el propio artículo 7° de la ley 11.683.- A lo largo de las últimas dos décadas la Dirección General Impositiva ha hecho un uso irregular de esta facultad, cayendo en un excesivo abuso normativo, no respetando la relación jerárquica de las normas y en especial legislando en función de las estadísticas mensuales de recaudación y el déficit fiscal; donde el apuro ha pesado más que el estudio y la reflexión de los efectos integrales de las normas. A título de ejemplo podemos mencionar

la cantidad y frecuencia de las modificaciones del régimen de retenciones y pago a cuenta para la actividad de industrialización y comercialización de carnes. A este respecto parece existir cierta conciencia en la Dirección en reconocer esta falencia y procurar corregir dicha situación para lo cual ha dictado una Resolución Interna 258 que establece pautas a ser observadas en todo proyecto normativo, normas generales relativas a la técnica legislativa en donde se expresan las siguientes pautas:

a) claridad, brevedad tratando de evitar expresiones técnicas innecesarias.

b) expresiones en forma llana, común y entendible para sus destinatarios.

c) evitar conceptos oscuros y ambiguos sin precisión jurídica.

d) evitar remisiones a otras normas cuando no es indispensable.

e) cuando el proyecto tenga más de diez artículos se acompañará de una guía temática.

f) se establecen códigos de identificación del Título, Capítulos, artículos e incisos. La aplicación de las disposiciones será a partir del día 1 del mes siguiente a la publicación, y existirá un plazo no menor de 15 días entre la publicación y la aplicación.

g) si el punto anterior no se cumple se deben expresar las causas de su incumplimiento.

h) si la norma se modifica por segunda vez debe incluir como Anexo el respectivo texto ordenado indicando

la vigencia del ordenamiento, la norma que lo dispone y las normas derogadas.

Este es un importante aporte en materia de obtener un mejoramiento de la técnica legislativa y debería esta norma tener una mayor jerarquía dentro de la pirámide jurídica y no sólo ser una norma aplicable por parte de un Director General puesto que es necesaria la continuidad de estos criterios. De todos modos si bien es saludable que no se apliquen normas con carácter retroactivo, lo que constituye una alteración a principios generales del Derecho, también es necesario que el lapso de tiempo entre la publicación en Boletín Oficial de la norma y la vigencia de la misma sea mayor a 15 días en muchos casos. Volver a la sana costumbre que tuvo el legislador con la vigencia de la ley de impuesto al Valor Agregado que fuera publicada en 1973 y con vigencia a partir del 1 de enero de 1975 constituye un espejo en donde mirarse. Por eso establecer un plazo tan rígido de tiempo, tal como se cita en el punto f) del párrafo anterior no es saludable, este plazo debería ser un plazo mínimo y debería prolongarse en los casos en que sea factible. Por otra parte el generar un sistema de consultas previas y la difusión intensa de las normas al margen de la publicación en el Boletín Oficial constituye uno de los elementos más importantes para lograr los objetivos que esta Resolución pretende alcanzar.

Por su parte el artículo 8° de la ley 11.683 otorga funciones de interpretación de carácter general a las disposiciones de esa norma jurídica. Esta función de interpretación es distinta de la que utiliza el juez, que lo hace con carácter individual, aunque

ambas en un sentido amplio se constituyen en fuentes del Derecho Tributario.

Las fuentes del Derecho Tributario Procesal pueden encontrarse en disposiciones tanto legales como reglamentarias, como así también en principios consagrados por la doctrina, la jurisprudencia o los usos y costumbres. En particular la ley 19.549 de aplicación supletoria en materia de procedimiento administrativo ha sido fuente de normas procesales de carácter tributario en la jurisdicción nacional.

En cuanto al Derecho Tributario Internacional, coincidimos parcialmente con Villegas en que los tratados o Acuerdos Internacionales y las normas de Derecho Positivo de cada país que se refieren a la delimitación territorial del respectivo Poder Tributario son fuente de este Derecho. A nuestro entender también deben incorporarse las normas de carácter tributario emanadas por los organismos supranacionales de carácter legislativo que han sido originadas en acuerdos internacionales provenientes en general de Acuerdos Regionales de Integración.

3. ESTRUCTURA DE LA NORMA TRIBUTARIA

En el punto 1.5 habíamos definido al sistema normativo como un conjunto de expresiones que relacionaban casos con soluciones. Vamos a circunscribir dentro de nuestra clasificación a las ramas del Derecho Tributario al Derecho Tributario Sustantivo. La conformación de un sistema normativo debe considerar, tal como lo vimos al tratar las fuentes del Derecho Tributario a la ley como única fuente originadora de una norma tributaria sustantiva, de otra manera estamos actuando contrario a derecho. Al hablar de ley nos estamos refiriendo a la misma con un carácter restrictivo. Nos estamos refiriendo a las establecidas por el Poder Legislativo en función de las facultades que la Constitución le otorga. Podemos sintetizar la solución que el legislador desea obtener, como la implantación de un gravamen que le permitirá al sujeto activo constituirse en titular de un derecho a detrimento de los llamados sujetos pasivos una suma de dinero en forma coactiva para lo cual

se exige irrenunciablemente un mandato legal. Por lo que la norma tributaria debe estar compuesta de una serie de expresiones lingüísticas que siguiendo nuestra definición de sistema normativo debe dar solución al menos a los interrogantes:

¿QUÉ hechos o actos están gravados?

¿QUIÉNES son los sujetos pasivos de impuestos y titulares de la obligación tributaria?

¿CUÁL es el ámbito jurisdiccional para la aplicación del gravamen?

¿QUÉ hechos o actos y QUIÉNES NO van a tributar el impuesto?

¿CUÁNDO se da nacimiento a la obligación tributaria?

¿CUÁL es el lapso de tiempo para la determinación del impuesto?

¿CUÁNTO es el importe base para

calcular el impuesto?.

¿CUÁNTO es el importe del impuesto a pagar?.

¿CÓMO Y CUÁNDO se paga el gravamen? (1)

¿QUÉ SANCIONES corresponden a lo que no cumplan la norma?

¿CUÁNDO prescriben las normas?

¿QUÉ efectos produce la implantación del gravamen?

3.1 ELEMENTOS INTEGRATIVOS DE LA LEY TRIBUTARIA

Este conjunto de interrogantes no quiere constituirse en una enumeración de casos a resolver, cuyo alcance es rígido, sino que constituye un conjunto mínimo de cuestiones que deben ser solucionadas dentro del contenido de la ley cuya potestad no puede ser delegada a normas de rango jerárquico inferior. Esto no quiere decir que algunos de los interrogantes a solucionar por cuestiones de técnica legislativa no puedan ser encuadrados en otro cuerpo normativo, pero en ningún caso esta separación puede alterar el respeto a las facultades de cada Poder del estado, por lo que sólo por vía de OTRA LEY de igual rango se podrán establecer soluciones para algunos de estos interrogantes mencionados o incluso para otros que se constituyan en casos a resolver.

Este conjunto de interrogantes van a constituirse en el núcleo central de los casos a resolver -que se dividirán a su vez en subcasos como por ejemplo cuando hablamos de sujetos pasivos- una cuestión puntual a resolver que es el tratamiento de las ganancias de incapaces para el Código Civil.

De este conjunto de "grandes interrogantes" que plantean respectivos casos que deben ser objeto de solución legal podemos identificar que la norma legal Tributaria debe tener en consi-

deración como elementos componentes de la estructura de la norma tributaria al menos los siguientes:

- la definición del hecho imponible en sus aspectos, el objeto.
- los sujetos pasivos.
- el ámbito jurisdiccional de aplicación.
- las exenciones subjetivas y objetivas, las desgravaciones, diferimientos y demás liberalidades.
- el aspecto temporal que involucra el nacimiento del hecho imponible y de la obligación tributaria.
- el período fiscal de determinación.
- la definición de la base imponible.
- la tasa aplicable.
- la forma de liquidación e ingreso del gravamen.
- un régimen sancionatorio.
- el plazo de prescripción.
- las disposiciones transitorias.

La necesidad de definir elementos esenciales para un tributo únicamente a través de la ley ha sido recepcionada en la Ley General Tributaria española del 28 de diciembre de 1963, en su artículo 10 establece que se regulará

por ley*

a) La determinación del hecho imponible, del sujeto pasivo, de la base, del tipo de gravamen, del devengo y de todos los demás elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, salvo lo establecido en el artículo 58, cuya salvedad se refiere a la fijación reglamentaria de los recargos.

b) El establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias.

c) La modificación del régimen de sanciones establecidas por ley.

d) Los plazos de prescripción o caducidad y su modificación.

e) Las consecuencias que el incremento de las obligaciones tributarias puedan significar respecto a la eficacia de los actos o negocios jurídicos.

f) La concesión de perdones, condonaciones, rebajas, amnistías o moratorias.

g) La fijación de los supuestos de hecho que determinan la competencia de los jurados tributarios.

h) El establecimiento y la fijación de las condiciones esenciales de los monopolios fiscales.

i) Las prohibiciones de localización en ciertas zonas del territorio nacional, por motivos fiscales, de determinadas actividades o explotaciones económicas.

j) La implantación de inspecciones o intervenciones tributarias con carácter

permanente en ciertas ramas o clases de actividades o explotaciones económicas.

Respecto del régimen sancionatorio, éste en general siempre se analiza considerando los incumplimientos de los sujetos pasivos, responsables y terceros involucrados directa o indirectamente con el gravamen. Pero es importante destacar que el caso que requiere la conformación de un sistema normativo plantea derechos y obligaciones, aún cuando concurren en distinta medida, a los DOS sujetos integrantes de la relación tributaria: el sujeto activo y el sujeto pasivo, por lo que el régimen sancionatorio debe regular las conductas antijurídicas de ambos integrantes de la relación tributaria, es decir que no se circunscriba a imponer sanciones sólo al sujeto pasivo.

Esta enumeración no es taxativa, pero sí constituye una condición necesaria que surge de la aplicación estricta del principio de legalidad. A lo largo de nuestra historia tributaria existen innumerables ejemplos donde las leyes que establecieron tributos no contaron con una precisa definición de todos estos componentes y dejaron que el poder administrador completara por vía reglamentaria elementos esenciales que toda norma debe contener. Esto constituye una abierta alteración a este principio.

De lo expuesto precedentemente podemos concluir con una regla, que aunque elemental, no deja de ser verdadera. Es que al redactar una

* Albi Ibañez, Emilio y García Ariznavarreta, J.L. "Sistema Fiscal Español" Tomo I Imposición Directa. Edit. Ariel Economía Barcelona 1995, página 11.

norma tributaria, la misma debe contar con todos los componentes que definimos en su estructura detallados en forma completa y coherente. Un ejemplo extremo, en cuanto al no cumplimiento de esta regla, es el impuesto a la transmisión gratuita de bienes inserto dentro del cuerpo normativo de la ley de Educación de la Provincia de Buenos Aires que consta de un solo artículo, del que podemos encontrar una suerte de aproximación al hecho imponible, que el legislador pretendió gravar.

Incorporar en la ley tributaria un

artículo con características similares al artículo 10 de la L.G.T. española sería una solución apropiada para establecer un límite normativo a los excesos mencionados.

Cada uno de estos aspectos que deben componer una norma tributaria, cuentan con el aporte de los especialistas de Derecho Tributario y de las Finanzas Públicas, de varias alternativas que buscan conceptualizar cuáles son los efectos de origen fiscal y extrafiscal que la aplicación de un gravamen origina.

4. REGLAS PARA LA TÉCNICA LEGISLATIVA

Vamos a intentar detectar un conjunto de reglas, técnicas, que contribuyan a ir perfilando un método para mejorar la técnica legislativa, al margen de las ya expresadas hasta aquí, a partir del análisis de un tema puntual como es el aspecto objetivo del hecho imponible del impuesto a las ganancias de la legislación argentina.

Este trabajo no pretende establecer cambios profundos sobre la definición del objeto del impuesto a las ganancias, ni tampoco teorizar sobre los efectos tributarios y económicos que la actual

delimitación del ámbito de aplicación de este impuesto pueda generar, sino que el análisis se limitará a definir los aspectos controvertidos en los que está en juego los principios de legalidad y certeza y una clara hermenéutica que evite distintos criterios de interpretación que resulten de oscura dilucidación.

Para poder analizar este tema vamos a recurrir a una de las fuentes del Derecho que es la doctrina, delimitando el concepto de hecho imponible.

5. EL HECHO IMPONIBLE

En primer lugar vamos a recurrir a lo que la doctrina tributaria denomina como hecho imponible. En este punto seguiremos los lineamientos, que uno de los más importantes maestros de las finanzas públicas, el Profesor Dino

Jarach, ha expresado en sus trabajos*.

El hecho imponible en definición puede tener distintos grados de complejidad, en función de los hechos

* Jarach Dino "Finanzas Públicas y Derecho Tributario" capítulo 3. Editorial Cangallo 1983 Otra obra: "El hecho imponible" Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo, 2º edición. Editorial Abeledo Perrot 1971.

y actos que el legislador pretende gravar; por ejemplo en el impuesto a las ganancias alcanza relevante complejidad, ya que está constituido por un conjunto de hechos y actos en oposición a aquellos gravámenes, en los que el mismo está compuesto de una operación o circunstancia aislada.

Esta característica de complejidad ya nos marca una advertencia en cuanto a la necesidad de un mayor cuidado en la técnica legislativa para la definición del mismo.

El hecho imponible consiste en su naturaleza de hecho jurídico al que la ley vincula el nacimiento de la obligación tributaria. En cuanto este hecho se verifica, de la ley nace la obligación. Sin embargo la existencia de la ley no es suficiente para que la obligación se genere si en la vida real no aparece ese hecho que pueda subsumirse en la definición legal.

Coincidimos con Jarach sobre la naturaleza del hecho imponible como hecho jurídico que produce por voluntad de la ley efectos jurídicos, en oposición a aquellos que sostienen que el mismo es de naturaleza económica antes que jurídica.

En rigor de verdad sería conveniente remarcar alguna disquisición semántica con el objeto de aportar elementos para la correcta definición legal de estos hechos jurídicos que permitan mejorar

la técnica legislativa. Existen en la vida real un conjunto de hechos de naturaleza económica o no, que constituyen el universo potencial de hechos que el legislador puede someter a imposición. Algunos de ellos, como por ejemplo la salida del sol, no tienen relevancia para poder ser captados como fuente generadora de capacidad contributiva, en términos de lo que la doctrina tributaria considera. Por el contrario otros, sí poseen las condiciones para ser susceptibles de incorporación a una norma legal generadora de un gravamen, este subconjunto del total de hechos constituirían los hechos imponibles, de este subconjunto alguno de ellos han sido escogidos por el legislador de acuerdo a un determinado concepto de una determinada selección o criterio político y plasmados en una norma jurídica de carácter tributario, los cuales serían los «hechos impondidos». No es nuestra intención sustituir el vocablo hecho imponible, cuya definición encuentra una doctrina pacífica, por «hecho impuesto» (2). Pero sí queremos remarcar que debemos analizar al definir aquellos hechos jurídicos incorporados a la ley que su definición, extensión y delimitación deben estar en relación con aquellos otros hechos susceptibles de imposición que el legislador ha dejado afuera de la norma tributaria.

HECHOS

HECHOS
IMPONIBLES

HECHOS
IMPUESTOS

Volviendo a lo expresado por el profesor Dino Jarach, la investigación de la naturaleza sustancial del hecho imponible se identifica con el problema de la causa jurídica del tributo. esto es de la vinculación que hay entre los hechos elegidos para hacer surgir una obligación y el criterio político adoptado por el legislador para conferir categoría de supuesto legal de la imposición a esos hechos de la vida real.

Desentrañar cuál es este criterio político no es una tarea sencilla, ni forma parte del objetivo de este trabajo, pero si podemos captar de lo expuesto una regla para la definición correcta de la técnica legislativa que consiste en comparar la relación entre los hechos susceptibles de imposición con aquellos elegidos y la correlación de estos con los criterios políticos que sirvieron para tal elección.

Siendo el hecho imponible de naturaleza compleja, es necesario que particularicemos en los cuatro aspectos que según Dino Jarach lo constituyen (3).

El primer aspecto sería el objetivo, que está dado por aquel conjunto de hechos o actos que mencionábamos en párrafos anteriores, los cuales son extraídos de la vida económica o social de acuerdo a un criterio político. Dichos actos y hechos en relación al impuesto a las ganancias, van a ser nuestro «conejillo de indias». los someteremos a análisis y pruebas para obtener un borrador de reglas y técnicas que permitan formarnos conceptos que aporten elementos y que servirán de base para, en el futuro, generar una metodología de carácter científico que mejore la técnica legislativa.

El segundo aspecto está relacionado a la definición de los sujetos activos y pasivos, a los que deben atribuirse aquellos hechos objetivos que mencionáramos anteriormente. Esta relación tributaria determinará para el primero, éste es el sujeto activo, la pretensión de cobro del gravamen y para los segundos una obligación de dar sumas de dinero que denominamos obligación tributaria.

Dentro del sujeto pasivo tenemos que distinguir a aquellos que se encuentran obligados en virtud de haber sido mencionados por la propia ley, que son los llamados contribuyentes de derecho, de aquellos otros que, sin ser sujetos designados en virtud de la norma legal, son los que soportan el impuesto generándose sobre ellos el efecto económico de detracción de su riqueza.

Estos últimos son los denominados contribuyentes de hecho.

La relación tributaria que se establece a partir de la definición de un hecho imponible, genera una obligación tributaria que debe necesariamente personificarse, por lo que no podría establecerse una ley tributaria que admitiera la inexistencia del sujeto pasivo. Aún cuando dicho sujeto no se encuentre mencionado específicamente en la norma.

A su vez, las leyes tributarias fijan obligaciones de hacer o de dar, e incluso de no hacer, a una serie de sujetos. De este conjunto de obligaciones hay algunas que están referidas al pago de un impuesto, pero por ello no debemos inferir que todos o que estos reúnen la condición de contri-

buyentes o deudores principales del gravamen. Por lo que debemos distinguir como lo hace el profesor Dino Jarach, a aquel sujeto en el cual el hecho imponible es atribuible por naturaleza o como un hecho propio, de aquellos sujetos a los cuales la responsabilidad tributaria deriva en un precepto legal que lo establece, por lo tanto nos encontramos frente a un contribuyente, bien sea en que la ley lo designe expresamente o aún en el caso que la norma nada diga al respecto. En cambio los otros sujetos pasivos, solamente reunirán tal calidad cuando una norma tributaria en forma expresa les atribuya obligaciones de carácter tributario.

Esta distinción nos permite concluir que debemos verificar en lo que respecta a la técnica legislativa dos aspectos relativos a los sujetos pasivos: En primer lugar contrastar cuáles son los contribuyentes a los que el legislador pretendió atribuirles el hecho imponible, para lo cual no bastará con relevar el texto normativo, habrá que detectar a aquellos que se encuentran "ocultos" por resultar personas a las que se les verifica aquellos hechos o actos definidos objetivamente y que no se encuentran enumerados expresamente en la ley. Y en segundo lugar debemos verificar que todos aquellos sujetos, a los que el legislador pretendió dar nacimiento a una obligación tributaria, se encuentren claramente definidos en la norma legal.

Para que el hecho imponible se perfeccione, también es necesario que el legislador adopte algún criterio que permita vincular la materia imponible con el poder de imperio que el sujeto activo detenta. Las maneras por la

cuales se entabla la relación jurídico-tributaria que permite a ambos sujetos de esta relación vincularse a través del hecho imponible son dos: a) existen impuestos a los que podemos clasificar como objetivos o reales. En estos gravámenes el énfasis en la definición del hecho imponible, está dada a través del aspecto objetivo, quedando el aspecto subjetivo como un elemento consiguiente a la atribución del hecho imponible, por lo que el nexo con el sujeto activo está dado por un criterio objetivo que vincula la materia imponible con éste. b) por otra parte existen impuestos de los que la doctrina denomina subjetivos o personales, en donde priva la circunstancia inherente a la persona como criterio de imposición, por lo que la vinculación con el sujeto activo está dada por algún criterio que guarda estricta relación con la persona del sujeto pasivo.

Esta distinción conceptual debe tenerse muy en cuenta al momento de redactar la norma tributaria, ya que puede llevar a confusión la forma de definición y de ordenamiento en la sintaxis de los artículos que definen el hecho imponible. Por ej. un impuesto que grava "las rentas, beneficios, enriquecimientos obtenidos por tales sujetos", guarda claridad en la técnica legislativa, si el legislador pretendió establecer un criterio de vinculación objetivo. En cambio un impuesto con el pretendido mismo criterio objetivo definido como por ej. , "los sujetos que obtengan, rentas, beneficios, enriquecimientos", puede llevar a confusión acerca de que existe un cambio en el criterio de vinculación.

En cuanto al aspecto temporal del hecho imponible merece destacarse

que la definición objetiva del hecho imponible va influenciar en la ubicación en el tiempo de estos hechos. Los hechos o actos de la vida real pueden tener las más diversas características y una de ellas es el lapso de duración que resulta del perfeccionamiento de cada una de ellas y su posibilidad de repetición o agrupamiento mediante alguna secuencia. Por ejemplo en el impuesto de sellos, la confección del instrumento, el acto de rúbrica o firma son hechos que en general se identifican en forma unitaria y no agrupada; pero pueden agruparse, en el caso de sujetos que participan de estos actos en forma habitual como por ejemplo los notarios en su función de agentes de retención. La renta, es un fenómeno dinámico que se define como el resultado de la variación en el patrimonio neto de un sujeto pasivo en dos momentos: uno inicial y otro posterior o final. Mientras que ciertos hechos imponibles no se constituyen con hechos o actos jurídicos sino que reflejan situaciones específicas como la de ser titular de dominio de un inmueble.

Por ello Jarach clasifica a los hechos imponibles en aquellos que constituyen circunstancias de verificación instantánea y otros que abarcan un determinado proceso que lleva un lapso de tiempo. Sólo con analizar los periodos considerados para el na-

cimiento del hecho imponible y del periodo fiscal de liquidación que tienen los distintos impuestos de nuestro sistema tributario: impuesto a las ganancias, impuesto al valor agregado, impuesto sobre los bienes personales, impuesto inmobiliario etc., podemos verificar esta correlación entre la naturaleza del hecho acto o situación objeto del gravamen y la ubicación temporal del mismo.

De lo expuesto surge como regla que no podemos establecer una norma jurídica que establezca un criterio de ubicación en tiempo para el nacimiento de la obligación tributaria y para la determinación del periodo fiscal de liquidación, sin considerar el comportamiento en la vida real del acto o hecho o situación definida objetivamente como aquella para la cual se verifica el objeto del gravamen.

Estos cuatro aspectos guardan una profunda interrelación por lo que las conclusiones provenientes del análisis del aspecto objetivo deben guardar coherencia con los otros tres aspectos definidos; de lo que podemos inferir otra regla en materia de técnica legislativa: que es la de no analizar exclusivamente cualquiera de los cuatro aspectos que definen aquellos hechos o actos que el legislador, en ejercicio de su potestad tributaria, desea gravar sin considerar los efectos e interrelaciones que existen con los demás.

NOTAS

1) En este punto puede la ley fijar conceptos generales como el principio y naturaleza jurídica de la declaración jurada y delegar cuestiones reglamentarias respecto de fecha de vencimiento, forma de pago, etc. a normas de rango inferior.

2) Sin perjuicio de la observación formulada y teniendo en cuenta lo expresado en relación a la necesidad de que el explicatum sea lo mas parecido al explicandum, dada la acepción generalizada del término, continuaremos utilizando a lo largo del trabajo el término hecho imponible.

3) La delimitación del concepto hecho imponible como conformado por

cuatro aspectos no es la única acepción del término. Existen autores que circunscriben el término hecho imponible al aspecto objetivo, mientras que otros lo extienden a un quinto ítem que podemos denominar como aspecto cuántico, representado por aquel aspecto que define el monto de unidades numéricas generalmente de carácter monetario, que a su vez otros autores lo denominan base imponible o según Jarach en su obra "Impuesto a las ganancias", más incorrectamente, base de imposición. En dicha obra menciona la fuerte correlación que existe entre el hecho imponible y la base imponible.