

Finanzas Públicas y Derecho Tributario

.....
Cuarta edición

DINO JARACH

Finanzas Públicas y Derecho Tributario

.....
Cuarta edición, al cuidado de Roberto Daniel Jarach
.....

Actualización de las normas tributarias
a cargo de María Adriana Capria

 AbeledoPerrot®

Jarach, Dino
Finanzas públicas y derecho tributario: cuarta edición - 1a ed. - Buenos Aires:
AbeledoPerrot, 2013.
1072 p.; 24x17 cm.

ISBN 978-950-20-2447-9

1. Derecho Tributario.
CDD 343.04

ISBN 978-950-20-2447-9

SAP 41461337

Tirada 600 ejemplares

© AbeledoPerrot S.A.

Administración y redacción
Tucumán 1471
Tel.: (54-11) 4378-4733 - Fax.: (54-11) 4378-4723

Ventas
Talcahuano 494 - Tel.: (54-11) 5235-0030
Talcahuano 650 - Tel.: (54-11) 5235-9620
Figueroa Alcorta 2263 - Tel.: (54-11) 4803-2468
Fax: (54-11) 5236-8939
clientes@abeledoperrot.com
Buenos Aires - Argentina

*Hecho el depósito que establece la ley 11.723. Derechos reservados.
Impreso en la Argentina. Printed in Argentina.*

ÍNDICE GENERAL

Nota preliminar	XXXVII
Presentación editorial	XXXIX
Prólogo	XLI

PARTE I

FINANZAS PÚBLICAS Y DERECHO TRIBUTARIO EN GENERAL

CAPÍTULO I

EVOLUCIÓN DEL PENSAMIENTO FINANCIERO

1. Reflexiones preliminares.....	3
2. Cameralismo	4
Qué es y quiénes lo representan.....	4
Significación de esta corriente.....	4
3. Los fisiócratas	4
Componentes de la corriente fisiocrática. Su contenido esencial	4
Contribución del pensamiento fisiocrático a la ciencia de las finanzas públicas	5
4. Adam Smith	6
Obra fundamental.....	6
Pensamiento esencial en materia de finanzas públicas.....	6
Principios de la imposición.....	6
Principio de las facultades o igualdad.....	7
Principio de la comodidad.....	8
Principio de economicidad.....	8
Otro contenido de la obra de Smith respecto de las Finanzas Públicas ...	9
5. David Ricardo.....	9
La obra de Ricardo referente a las Finanzas Públicas	9
Alcance de la teoría. La renta ricardiana y el impuesto sobre ella	9
Crítica a la teoría de Ricardo sobre impuesto y empréstito.....	10

6. John Stuart Mill	11
Las teorías del sacrificio	11
La doble imposición del ahorro	12
7. Bastiat y Senior	12
La teoría del cambio.....	12
8. Jean Baptiste Say	13
La teoría del consumo	13
9. Francisco Ferrara	13
Concepto filosófico y concepto histórico del impuesto	13
El impuesto como sustitución de un consumo por otro	14
Evaluación de la teoría financiera de Francisco Ferrara	14
Teoría de la difusión del impuesto	14
10. El marginalismo	15
La corriente marginalista y las finanzas públicas	15
Crítica del enfoque marginalista	15
11. Bifurcación de la teoría financiera	16
La teoría financiera de Emil Sax	16
La teoría financiera de Maffeo Pantaleoni	17
La teoría financiera de Knut Wicksell	17
La teoría financiera de De Viti de Marco	18
Evaluación del impuesto progresivo	19
La teoría de la traslación	20
Crítica de la teoría de De Viti de Marco	20
La teoría financiera de Erik Lindahl	21
Crítica a la teoría de Lindahl	22
La teoría financiera de F. Y. Edgeworth.....	23
La doctrina alemana. Adolfo Wagner	23
La actividad financiera como producción de servicios públicos y como distribución de las cargas presupuestarias. La redistribu- ción del ingreso.....	23
El crecimiento histórico de los gastos públicos	24
Wilfredo Pareto y la escuela sociológica de las finanzas.....	24
La presión del impuesto y del empréstito	25
La escuela sociológica italiana	25
La escuela sociológica alemana y la teoría sociológica de Edwin Se- ligman	25
Teorías sociológicas y políticas de las finanzas públicas.....	25
La teoría financiera de Benvenuto Griziotti	26
Naturaleza política de la actividad financiera	27
Propuestas de reforma de los sistemas tributarios.....	27
Presión del impuesto y del empréstito.....	27
Problema metodológico.....	28
Evaluación de la metodología de Griziotti	28

12. El enfoque de las finanzas clásicas	29
Principios fundamentales.....	29
Ataques al enfoque de las finanzas clásicas.....	30
13. Las obras de John Maynard Keynes	31
El marco histórico de sus trabajos	31
Líneas fundamentales de sus teorías	32
Proyección de la “Teoría General” sobre las Finanzas Públicas.....	32
14. La teoría financiera de Alvin Hansen.....	33
El estancamiento secular	33
15. Abba Lerner y la teoría de las “finanzas funcionales”	34
16. Síntesis de las corrientes antagónicas de las finanzas.....	34
17. Las posiciones de síntesis.....	35
Richard A. Musgrave.....	35
Cosciani y Neumark.....	35

CAPÍTULO II

**FINANZAS PÚBLICAS, NATURALEZA, ESTRUCTURA
Y RELACIONES CON LA ECONOMÍA**

1. Concepto de finanzas públicas.....	37
2. Las finanzas como actividad económica del sector público.....	37
3. Las finanzas públicas y sus relaciones con la economía del mercado..	37
4. Estructura de las finanzas públicas	38
5. El Estado como sujeto protagónico de las finanzas públicas	38
La importancia del Estado.....	39
Negación del papel del Estado.....	39
El Estado en la filosofía idealista —Hegel— y en la doctrina financie- ra alemana.....	39
El Estado como sujeto activo de las finanzas públicas en la doctrina keynesiana y poskeynesiana.....	39
Necesidad o no de definir las funciones del Estado.....	40
Carácter parcial de las definiciones del contenido del Estado.....	40
Posibilidad de una teoría general de las finanzas públicas que supere las definiciones ideológicas del contenido del Estado	41
El Estado como organización para lograr fines.....	41
6. Las necesidades públicas	41
Los fines del Estado determinan las necesidades públicas	41
Necesidades públicas determinadas por el fin de la existencia y fun- cionamiento de la organización del Estado	42
Relatividad histórica de los fines del Estado	42

Necesidades públicas paralelas a necesidades privadas y otras sin esa correspondencia	43
Negación del distingo entre necesidades públicas por la esencia del Estado	43
¿Quién siente las necesidades públicas?	44
Las necesidades públicas corresponden a los fines políticos del Estado	45
Origen de las necesidades públicas	46
Necesidades derivadas de la existencia y mantenimiento de la organización estatal.....	46
Las necesidades públicas de las generaciones futuras.....	47
7. Bienes y servicios públicos.....	48
Conceptos	48
Servicios públicos divisibles.....	48
Servicios públicos indivisibles.....	50
Los servicios indivisibles y la manifestación de las preferencias individuales	50
Conclusión sobre el problema de los servicios indivisibles y las preferencias individuales	51
La consolidación de las necesidades públicas.....	52
8. los gastos públicos.....	52
Su papel en la actividad financiera.....	52
Interferencias del sistema económico del sector público con la economía del mercado	53
Actividad financiera en la economía de mercado	53
Otras formas de empleo del gasto público	54
9. Los recursos públicos	54
Tipos de recursos.....	54
Diferentes empleos de los recursos	55
Interdependencia de las decisiones referentes a gastos y recursos.....	55
10. El cálculo económico de la actividad financiera	56
Aplicación y alcance.....	56
El análisis costo-beneficio	57
El costo-beneficio y las generaciones futuras	58
Aplicabilidad universal del esquema de la actividad financiera	58
La actividad financiera es una actividad política y es al mismo tiempo económica	59
La teoría normativa de Richard A. Musgrave	60
11. Interrelaciones entre las finanzas públicas y la economía de mercado	61
La naturaleza de la actividad financiera según Cosciani.....	61
Conclusión sobre la coexistencia de la economía del Estado y la del mercado	62

Funcionamiento de las dos economías	63
El proceso recurso-gasto como característico de la economía financiera	64
Método de estudio del proceso recurso-gasto	64
12. Finanzas públicas en las economías socialistas.....	65
13. Actividad financiera y redistribución de ingresos, estabilización y desarrollo	66
14. Una cuestión metodológica fundamental.....	67

CAPÍTULO III

**DIFERENTES ENFOQUES
DEL DERECHO TRIBUTARIO**

1. El aspecto jurídico de las finanzas públicas en general y de la tributación, en particular	69
2. Metodología de esta obra.....	71
3. Recientes doctrinas jurídicas del impuesto.....	73

PARTE II

PRESUPUESTO ESTATAL

CAPÍTULO I

EL PRESUPUESTO ESTATAL

1. Terminología	77
2. Su naturaleza jurídica y político-económica.....	77
3. Funciones del presupuesto.....	78
4. Principios generales del plan presupuestario.....	79
Publicidad	79
Claridad	79
Exactitud.....	80
Integralidad o universalidad	80
Unidad	82
Anticipación	83
Especificación	83
Anualidad	85
Equilibrio	85
5. Presupuesto equilibrado	86
6. El presupuesto desdoblado	89

7. Presupuesto por programas	92
8. Presupuesto financiero y plan económico nacional	93
9. La política financiera	95
Objetivos y cometidos	95

CAPÍTULO II

PRESUPUESTO ESTATAL, CUENTAS NACIONALES Y RENTA NACIONAL

1. El presupuesto y la contabilidad nacional.....	101
2. Presupuestos consolidados de la O.E.C.E.	102
3. Cuentas consolidadas del presupuesto nacional.....	102
Cuenta de las operaciones corrientes de la administración pública	102
Cuenta de las operaciones de capital de la administración pública	105
4. Presupuesto estatal y renta nacional	106
La función de los gastos públicos	106
La función de los recursos	109
El presupuesto del Estado en el esquema de insumo-producto (“input-output”)	113
5. Efectos macroeconómicos del presupuesto estatal	113
Objetivos del análisis.....	113
El consumo y el ahorro	114
La oferta de trabajo.....	117
La producción y la inversión	120
Capacidad de producción e inversión	124

CAPÍTULO III

FINANZAS DE MÚLTIPLES NIVELES DE GOBIERNO

1. Problema teórico	125
2. Principios previos	126
Distribución de recursos y gastos	126
Factores históricos e institucionales.....	126
Respeto a los principios de igualdad y equidad	127
Redistribución de ingresos.....	128
Estabilización económica y pleno empleo	128
Desarrollo económico y social.....	128
Adaptación a postulados políticos preexistentes.....	128
La reforma del reparto de recursos implica la evaluación de los cometidos y objetivos contradictorios en la coordinación financiera	130

3. Diferentes soluciones	132
Concurrencia	132
Separación	133
Participación	135
Cuotas adicionales	136
Asignaciones globales	137
Asignaciones condicionadas	138
4. Conclusiones de la reseña de los sistemas de coordinación	139

CAPÍTULO IV

**LAS FINANZAS DE MÚLTIPLES NIVELES
EN EL DERECHO ARGENTINO**

1. El poder fiscal de la Nación y de las provincias según la Constitución Nacional	143
Poder fiscal atribuido a la Nación con carácter exclusivo (arts. 9º, 10, 11, 12 y 67, inc. 12*)	144
2. Las leyes de unificación y distribución de los impuestos nacionales ...	145
3. Características y contenido del régimen de coparticipación	147
Distribución del contingente provincial	149
4. Obligaciones de la Nación.....	149
5. Obligaciones de las provincias.....	151
Derecho de repetición.....	154
La Comisión Federal de Impuestos	154
Fondo de Desarrollo Regional.....	156
6. El poder fiscal municipal	156
La Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires	157

PARTE III

GASTOS PÚBLICOS

CAPÍTULO I

LOS GASTOS PÚBLICOS

1. Premisa y concepto de gastos públicos.....	163
2. Clasificación de los gastos públicos	163
Gastos ordinarios y extraordinarios	164
Gastos productivos y de transferencia	164
Clasificación funcional de los gastos.....	165
Gastos corrientes y gastos de inversión.....	165

Gastos corrientes de consumo	165
Gastos de transferencia.....	166
Gastos de inversión	169
3. Crecimiento de los gastos públicos	169
Crecimiento aparente	169
Crecimiento real.....	170
Aumento absoluto y aumento relativo.....	171
Incremento por motivaciones políticas, económicas y sociales.....	171
Ampliación de las funciones del Estado y la planificación.....	172
Nuevos cometidos del Estado y sus motivaciones.....	172
Armamentismo y guerra	174

CAPÍTULO II

EFECTOS DE LOS GASTOS PÚBLICOS

1. Observaciones preliminares.....	177
2. Clasificación de los gastos y formas de financiación	178
3. Gastos para la producción de bienes y servicios.....	178
Financiación con recursos tributarios	178
Financiación con recursos del crédito	180
4. Gastos para redistribución de ingresos	182
Financiación con recursos tributarios	182
Financiación con recursos del crédito	183
Financiación con emisión monetaria	184
5. Gastos para estabilización del nivel de precios.....	184
Financiación con recursos tributarios	184
Financiación con recursos del crédito	186
Financiación con emisión monetaria	187
6. Gastos para el desarrollo económico y social.....	188
Financiación con recursos tributarios	188
Financiación con recursos del crédito	188
Financiación con emisión monetaria	189
7. Nivel óptimo de los gastos públicos	190

CAPÍTULO III

CUANTIFICACIÓN DE LOS EFECTOS DE LOS GASTOS PÚBLICOS

1. El multiplicador	193
Concepto y antecedentes	193

Factores determinantes.....	193
Utilización y alcances del multiplicador.....	194
2. El principio de aceleración.....	196
Conceptos y antecedentes.....	196
3. Interacción del multiplicador y del acelerador.....	198
4. Efecto amplificador.....	199
5. Apéndice analítico del multiplicador.....	199
Concepto.....	199
Supuestos básicos del modelo.....	200
Relación con las finanzas públicas.....	200
Caso 1.....	200
Caso 2.....	205
Caso 3.....	205
Aspectos temporales.....	206
Filtraciones.....	207
Caso 1.....	208
Caso 2.....	209

PARTE IV

RECURSOS

CAPÍTULO I

RECURSOS

1. Conceptos y consideraciones preliminares.....	213
2. Clasificación de los recursos.....	214
Recursos ordinarios y extraordinarios.....	214
Recursos originarios y derivados.....	215
Recursos regidos por el derecho privado y por el derecho público.....	215
3. Diferentes géneros de recursos.....	216
4. recursos originarios o patrimoniales.....	216
Concepto.....	216
Evolución histórica de los recursos originarios o patrimoniales.....	217
La nueva concepción de la función del Estado.....	218
El nuevo papel de los recursos patrimoniales.....	218
La teoría gradual de los recursos patrimoniales hasta llegar a los recursos tributarios.....	219
Recursos patrimoniales y tributarios. Límites de separación.....	221
Los precios de los servicios y los subsidios encubiertos a los consumidores.....	221
Monopolios fiscales.....	222

Fundamentación pretendida del monopolio fiscal de juegos de azar ..	223
Empresas mixtas	224
5. Recursos tributarios	224
Paradoja de la correlación entre Estados absolutos y recursos patri- moniales u ofrendas voluntarias y entre Estados constitucionales y recursos coercitivos	225
Concepto jurídico, económico y político de los recursos tributarios ..	225
Diferentes especies de tributos	226
6. Las tasas	226
Generalidades	226
Concepto. Controversias	226
Tasas acopladas a otros tributos	230
Tasas sin contraprestación efectiva del servicio al usuario	230
Función económica de la tasa	231
7. Contribuciones especiales	233
Concepto	233
Principales problemas de las contribuciones de mejoras	235
Parte del costo de la obra a financiar con la contribución	235
Determinación de la zona beneficiada	236
Determinación del beneficio obtenido por cada inmueble	236
Porcentaje del beneficio a pagar como contribución	238
8. Los empréstitos forzosos	240
Caracteres	240
9. Regalías mineras y similares	241
Concepto	241
10. Recursos parafiscales	242

CAPÍTULO II

TEORÍA GENERAL DEL IMPUESTO

1. Definición de impuesto	245
Concepto	245
El precio de los monopolios fiscales	245
La emisión monetaria	246
Caracterización del impuesto	246
2. Clasificación de los impuestos	250
Impuestos directos e indirectos	250
Impuestos reales y personales	254
Impuestos generales y especiales	256
Impuestos periódicos e impuestos por una sola vez	257

PARTE V
IMPUESTOS EN GENERAL

CAPÍTULO I
CARACTERES DEL SISTEMA IMPOSITIVO

1. El impuesto único.....	263
Antecedentes	263
Argumentos adversos al impuesto único.....	264
2. El sistema tributario	265
3. Presión tributaria	266
Concepto.....	266
La recaudación fiscal	267
La renta nacional	269
4. Elasticidad y flexibilidad del sistema tributario.....	271
Conceptos	271
Elasticidad fiscal.....	272
Flexibilidad fiscal	273
5. Apéndice analítico de la elasticidad y flexibilidad	275
Elasticidad.....	275
Concepto.....	275
Formulación analítica.....	275
Alternativas temporales	277
a) Concomitante	277
b) Diferida un año	278
c) Diferida seis meses	278
d) Diferida tres meses	278
Flexibilidad	279
Concepto.....	279
Formulación analítica.....	279
Alternativas temporales	279
a) Concomitante.....	279
b) Diferida un año	279
c) Diferida seis meses	280
d) Diferida tres meses	280

CAPÍTULO II
**IMPUESTOS FIJOS, GRADUALES, PROPORCIONALES,
 PROGRESIVOS Y REGRESIVOS**

1. Impuestos fijos	281
2. Impuestos graduales	282

3. Impuestos proporcionales.....	282
4. Impuestos progresivos y regresivos.....	283
Progresividad de los impuestos.....	283
Técnicas de progresión.....	284
Progresión por categorías o clases.....	284
Progresión por grados o escalones.....	284
Progresión por deducción en la base.....	285
Progresión continua.....	285

CAPÍTULO III

LOS PRINCIPIOS DE LA IMPOSICIÓN

1. Principio de legalidad.....	287
2. Principio de igualdad.....	289
3. Principio de economía.....	292
4. Principio de neutralidad.....	292
5. Principio de la comodidad en el pago del impuesto.....	293
6. Principio de evitar la aplicación de impuestos sobre actividades que se inician.....	294
7. Principio de productividad.....	294
8. Principio de discriminación entre rentas ganadas y no ganadas.....	295
9. Otras formulaciones.....	296
Samuelson.....	296
Neumark.....	297
10. Análisis general de los principios.....	297

CAPÍTULO IV

LOS PRINCIPIOS DE LA IMPOSICIÓN EN EL DERECHO CONSTITUCIONAL ARGENTINO

1. Naturaleza de los principios de la imposición.....	303
2. Principio de legalidad.....	303
3. Principio de igualdad.....	307
Significado de la igualdad.....	307
Evolución de la jurisprudencia.....	309
Principio de igualdad e incentivos.....	311
4. Principio de equidad.....	313
5. Principio de proporcionalidad.....	313

6. Principio de no confiscatoriedad.....	314
7. Prohibición de los impuestos que limitan el libre ejercicio del derecho de trabajar y ejercer industrias lícitas.....	321
8. Facultad exclusiva del Congreso para reglar el comercio internacional e interprovincial	323

CAPÍTULO V

EFFECTOS ECONÓMICOS DE LOS IMPUESTOS

1. Interés de su estudio	325
2. Esquema tradicional.....	325
Percusión.....	326
Transferencia o traslación.....	326
Incidencia	327
Difusión	327
Amortización	328
Capitalización	329
3. Otros esquemas de análisis.....	329
Musgrave	329
Incidencia específica y diferencial	330
Traslación y ajuste general.....	330
Hicks.....	331
Incidencia formal y efectiva	331
Enfoque del costo total.....	331
4. Nuestra opinión	332
5. Efectos de los impuestos.....	333
Percusión o impacto de los impuestos	333
Traslación.....	334
Elementos determinantes de la traslación	335
a) El monto del impuesto.....	335
b) Régimen del mercado	336
c) Tipos de impuestos	337
d) Régimen de costos de la industria.....	339
e) Elasticidad de la demanda o de la oferta.....	339
f) Factor tiempo.....	340
h) Elasticidad o rigidez de la oferta de dinero por parte del sistema bancario	341
Remoción del impuesto	342
Difusión del impuesto	343
Amortización o capitalización del impuesto	345
Otros efectos	347

PARTE VI
EL DERECHO TRIBUTARIO

CAPÍTULO I
DIVERSOS ENFOQUES DEL DERECHO TRIBUTARIO

1. Concepto.....	351
2. El enfoque administrativo y el del Derecho Tributario sustantivo.....	351
3. Subdivisiones del Derecho Tributario	353

CAPÍTULO II
CONTENIDO DEL DERECHO TRIBUTARIO SUSTANTIVO

1. Objeto principal. La relación jurídica tributaria	357
2. Naturaleza jurídica de la relación jurídica tributaria sustantiva.....	358
3. La relación jurídica tributaria no es una relación de poder.....	360
4. La relación jurídica tributaria no es una relación compleja.....	361
5. La relación jurídica tributaria es personal, no real.....	362
6. Nacimiento de la relación jurídica tributaria	366
7. Una cuestión terminológica de fondo	368

CAPÍTULO III
EL HECHO IMPONIBLE: CONCEPTO Y NATURALEZA

1. Concepto.....	371
2. El aspecto espacial del hecho imponible	372
3. El aspecto temporal del hecho imponible.....	373
4. Base de medición o base imponible.....	374
5. Aspecto subjetivo del hecho imponible	375

CAPÍTULO IV
INTERPRETACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

1. Planteamiento de la cuestión	385
2. Temas fundamentales acerca de la hermenéutica	385
3. Fundamento de la “consideración económica”	387

4. El contraste entre la voluntad de las partes y la de la ley respecto de los hechos imposables derivados de actos jurídicos.....	388
5. Relaciones entre el Derecho Tributario material y el Derecho Privado.....	389
6. Problemas de la interpretación y de la elusión tributaria	391

CAPÍTULO V

DERECHO TRIBUTARIO PENAL

1. Normas penales en el Derecho Tributario argentino.....	395
2. Tipos penales en el Derecho Tributario argentino.....	397
3. Especies de penas en el Derecho Tributario argentino.....	403
4. La aplicación de los principios del Derecho Penal en el Derecho Tributario	409

CAPÍTULO VI

DERECHO TRIBUTARIO ADMINISTRATIVO

1. Concepto y naturaleza.....	419
2. Deberes formales.....	420
3. La declaración jurada.....	422
4. Determinación tributaria.....	427
5. Diferentes especies de determinación.....	431
6. Contenido de la determinación.....	436
7. Eficacia de la determinación de oficio.....	438

CAPÍTULO VII

DERECHO TRIBUTARIO PROCESAL

1. Características del proceso tributario y clases de procesos.....	443
2. Ante la Dirección General Impositiva	444
El recurso de reconsideración	444
La demanda de repetición	448
3. Ante el Tribunal Fiscal de la Nación	449
Competencia del Tribunal Fiscal.....	450
Características del funcionamiento del Tribunal Fiscal	452
Recurso de apelación.....	455
Demanda originaria de repetición	455

Recurso por retardo	455
Recurso de amparo	456
Etapas del procedimiento	456
4. Ante la justicia nacional	464
Limitación del juez nacional.....	466
Limitación de la acción de repetición	467
Procedimiento ante la Cámara Nacional	467

PARTE VII

LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA

CAPÍTULO I

EL IMPUESTO A LA RENTA O A LOS RÉDITOS

1. Premisa terminológica	475
2. Concepto de renta (o rédito, ganancia, ingreso).....	476
Teoría de las fuentes	477
Teoría del incremento patrimonial neto más consumo.....	478
La teoría de Irving Fisher	479
3. Sistemas de imposición a la renta o a los réditos.....	480
Impuestos reales o cedulares.....	481
Sistema unitario	482
Sistemas mixtos.....	483
4. Impuestos sobre las rentas de inmuebles.....	485
Nociones preliminares.....	485
Determinación catastral de la renta de la tierra libre de mejoras.....	486
Otras formas de determinación de la renta de inmuebles rurales	486
Imposición sobre la renta normal potencial de la tierra	487
Impuesto sobre la renta de los inmuebles urbanos edificados o no.....	488
5. Impuesto sobre la renta de capitales mobiliarios y rentas de títulos... ..	489
Impuesto sobre los intereses	489
Intereses de títulos públicos.....	490
El desaliento del ahorro por el impuesto	490
6. Impuesto a los sueldos y salarios	491
Traslación e incidencia	492
Remoción del gravamen	493
Disminución del consumo	494
7. Impuesto real sobre los beneficios netos de empresas comerciales, industriales, agropecuarias, etcétera.....	495
Concepto.....	495

Incidencia del tributo	496
8. Impuesto a los beneficios de profesiones, artes y oficios u otras actividades con fines de lucro ejercidos por personas sin relación de dependencia	498
9. El impuesto personal a la renta	499
Caracteres del impuesto y sus consecuencias	499
Sujeto pasivo del impuesto	501
Concepto de rédito imponible	501
Problemas de la progresividad.....	503
Concepto de ganancia en términos reales o en términos monetarios..	505
Realización de la renta	506
Imposición de rentas subjetivas o presuntas	508
La imposición del ahorro	509
Traslación e incidencia del impuesto personal a la renta global	510
Efectos sobre las inversiones y la asunción de riesgos empresariales	511

CAPÍTULO II

**EL IMPUESTO A LOS RÉDITOS
DE LAS SOCIEDADES DE CAPITAL**

1. Origen del impuesto	513
Antecedentes	513
Concepción doctrinaria	514
Categorías de accionistas.....	515
Personalidad societaria.....	517
2. El postulado de la igualdad	518
Superposición del impuesto a la renta de las sociedades y a la renta de los accionistas.....	518
La exención de los dividendos y utilidades distribuidos a los accionistas	518
Traslación e incidencia del impuesto a la renta de las sociedades de capital	519
Doble imposición de las utilidades	519
3. Coordinación de la imposición a la renta de las sociedades y de las personas físicas.....	522
Distribución de dividendos en especie	522
Dividendos en acciones liberadas	523
Primas de emisión de acciones.....	526
Dividendos de acciones que pierden valor capital por efecto de la distribución del dividendo	528

CAPÍTULO III
**LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA EN EL DERECHO
 TRIBUTARIO ARGENTINO**

1. Introducción. Terminología	529
2. Sistema de imposición de las ganancias (o rentas) en el derecho tributario argentino	532
3. Concepto de ganancia según la ley argentina vigente.....	535
4. Concepto normativo de ganancia. Sus componentes.....	538
5. Categorías de ganancias	542
6. Ganancias brutas y ganancias netas.....	546
7. Incrementos patrimoniales no justificados	550
8. Deducciones generales	551
9. Deducciones no admitidas.....	555
10. Ganancias de la primera categoría.....	558
Ganancias brutas de la primera categoría	558
Ganancias exentas de la primera categoría	562
Fuente de las ganancias de la primera categoría	562
Imputación de las ganancias de la primera categoría al año fiscal.....	563
Valor locativo. Concepto y determinación	563
Arrendamiento en especie.....	563
Deducciones de la primera categoría. Determinación de la ganancia neta	564
11. Ganancias de la segunda categoría	566
Ganancias brutas de la segunda categoría	567
Ganancias exentas de la segunda categoría.....	575
Fuente de las ganancias de la segunda categoría	579
Dividendos de acciones	580
Ganancias provenientes de créditos garantizados con derechos reales	582
Renta de debentures	582
Imputación de las ganancias de la segunda categoría al período fiscal	583
Deducciones especiales de la segunda categoría	584
12. Ganancias de la tercera categoría	586
Ganancia y empresa	589
Ganancias exentas de la tercera categoría.....	591
Fuentes de las ganancias de la tercera categoría.....	593
Imputación de las ganancias de la tercera categoría al período fiscal....	601
a) Definiciones de percibido y devengado	601
b) Operaciones no contabilizadas	602
c) Dividendos de acciones e intereses de títulos valores.....	602

d) Método de lo “devengado exigible”	603
e) Devengado en función del tiempo	604
f) Principio de lo devengado aplicable a la imputación de gastos ...	604
g) Imputación de los ajustes de impuestos	605
h) Imputación de remuneraciones, haberes jubilatorios, etcétera, con efecto retroactivo	606
i) Erogaciones que constituyen ganancias de fuente argentina para beneficiarios del exterior	606
j) Imputación de las ganancias de las empresas de construcción ...	607
Deducciones de la tercera categoría	607
a) Gastos y demás erogaciones inherentes al giro del negocio	608
b) Castigos y provisiones contra los malos créditos	608
c) Gastos de organización	609
d) Sumas destinadas a integrar reservas matemáticas, para riesgos en curso y similares	610
e) Comisiones y gastos incurridos en el extranjero	610
f) Reserva para indemnización, por despido, rubro antigüedad	610
g) Gastos o contribuciones realizadas a favor del personal	611
h) Sumas acordadas a los socios administradores de sociedades de responsabilidad limitada, sociedades en comandita simple o por acciones, por su desempeño como tales	611
Composición de las ganancias de la tercera categoría	612
Valuación de inventarios. Principios generales	614
Efectos tributarios de los diferentes métodos de valuación de los bie- nes de cambio	616
Valuación de las existencias de hacienda	618
Enajenación de inmuebles	619
Enajenación de bienes amortizables excepto inmuebles	621
Enajenación de bienes muebles no amortizables ni bienes de cambio	622
Bienes amortizables en desuso	622
Venta y reemplazo de bienes amortizables e inmuebles	623
Diferencias de cambio	624
Minas, canteras, bosques y bienes análogos	625
Empresas de construcción	626
Reorganización de sociedades o empresas	628
Fusión de empresas	629
Escisión o división de empresas	629
Conjunto económico	630
Recaudos de la ley tributaria	631
Traslado de atributos impositivos en los casos de reorganización	633
Resolución de la reorganización	635
Otras ventas y transferencias de fondos de comercio	636
Venta y transferencia entre entidades que constituyen un conjunto económico	636

13. Ganancias de la cuarta categoría	638
Ganancias brutas de la cuarta categoría	638
a) Desempeño de cargos públicos	638
b) Ganancias provenientes del trabajo personal en relación de dependencia	638
c) Ganancias provenientes de jubilaciones, pensiones, retiros y subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y de los consejeros de las sociedades cooperativas	639
d) Servicios personales prestados por socios de cooperativas de trabajo y retornos	639
e) Profesiones liberales, oficios y funciones varias	641
f) Actividades de corredor, viajante de comercio y despachante de aduana	642
g) Compensaciones, viáticos, etcétera	643
Ganancias exentas de la cuarta categoría	643
a) Derechos de autor	644
b) Sueldos de jueces nacionales y provinciales	645
c) Dietas de los legisladores y remuneraciones de cargos electivos en los poderes del Estado Nacional	645
d) Haberes jubilatorios y pensiones que correspondan por funciones exentas	646
e) Remuneraciones de diplomáticos, agentes consulares y demás representantes de países extranjeros en la República	646
Fuente de las ganancias de la cuarta categoría	647
Imputación de las ganancias de la cuarta categoría al período fiscal	649
a) La imputación general	649
b) Excepciones	649
14. Atribución de las ganancias a los sujetos pasivos	652
Personas físicas o sucesiones indivisas	652
Atribución de las ganancias a las sucesiones indivisas	652
Atribución de las ganancias en el caso de la sociedad conyugal	654
Atribución de las ganancias en el caso de empresas o sociedades	658
15. Salidas no documentadas	661
16. Impuesto a la ganancia neta imponible de las personas físicas y sucesiones indivisas	664
Compensación de pérdidas y ganancias	664
Deducciones personales	665
Deducción adicional	666
Actualización de los valores	667
Deducción de cargas de familia	667
Gastos de sepelio	668

CAPÍTULO IV

**EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS O BENEFICIOS
DE LAS SOCIEDADES DE CAPITAL Y OTROS IMPUESTOS
QUE INTEGRAN EL SISTEMA DE IMPOSICIÓN
A LAS GANANCIAS EN EL DERECHO ARGENTINO**

1. Ganancia neta imponible de las sociedades de capital.....	669
2. Ganancias de los beneficiarios del exterior	673
Caracteres del impuesto y del hecho imponible	673
3. Impuesto a las ganancias de sociedades o empresas extranjeras, que tengan en el país una filial o sucursal organizada en forma de empre- sa estable	676
4. Impuesto sobre las ganancias de artistas extranjeros	677
5. El hecho imponible del impuesto sobre los beneficios eventuales.....	680
6. El impuesto a los premios.....	680
7. El ajuste por inflación.....	681

CAPÍTULO V

EL IMPUESTO SOBRE LOS BENEFICIOS EVENTUALES

1. Carácter del impuesto sobre los beneficios eventuales.....	683
2. Concepto de beneficio eventual	684
3. Beneficios exentos	685
4. Fuente de los beneficios eventuales	685
5. Sujetos pasivos	685
6. Aspecto temporal del hecho imponible	686
7. Base o monto imponible.....	686
8. Algunas cuestiones particulares	688
Inmuebles con valuación conjunta.....	688
Transferencia de boletos de compraventa	688
Bienes aportados a sociedades	689
Adjudicación de bienes por disolución de sociedades o retiros de so- cios.....	689
Rescisión de operaciones	689
Transferencia de cuotas y participaciones sociales	689
Cesión de inmuebles para la construcción de edificios bajo el régimen de la ley 13.512	690
Reemplazo de inmuebles	690
Expropiación.....	690

CAPÍTULO VI
EL IMPUESTO A LAS SUPERRENTAS

1. Concepto.....	693
2. Objetivos y modalidades del tributo.....	694
3. Efectos económicos	696
4. Los impuestos a las superrentas y a la renta normal.....	696
5. Los impuestos a las rentas excedentes y la inflación.....	698

PARTE VIII
**LA IMPOSICIÓN SOBRE LOS PATRIMONIOS
Y SOBRE LOS CAPITALES**

CAPÍTULO I
**IMPUESTO AL PATRIMONIO NETO
DE LAS PERSONAS FÍSICAS**

1. Concepto.....	701
2. Naturaleza del tributo	702
3. Estructura técnica.....	704
4. Efectos económicos	705
Traslación.....	705
Efectos sobre el consumo y el ahorro	706
Efectos sobre la inversión	708
5. Los impuestos al patrimonio y a la renta.....	708
6. Progresividad del tributo	711
7. Conclusiones	712
8. Impuestos sobre bienes patrimoniales.....	713
Impuestos inmobiliarios rurales o urbanos	713
Concepto y características	713
Criterios de valuación.....	716
Impuestos sobre otras manifestaciones patrimoniales.....	719

CAPÍTULO II
IMPUESTO EXTRAORDINARIO AL PATRIMONIO

1. Concepto.....	721
2. Efectos económicos	722

CAPÍTULO III

**EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO NETO
DE LA ARGENTINA**

1. Carácter del impuesto	725
2. Hecho imponible	726
3. Exenciones	726
4. El hecho imponible en el universo	726
5. El hecho imponible en el tiempo.....	728
6. Base imponible. Valuación de los bienes. Liquidación del gravamen...	728

CAPÍTULO IV

EL IMPUESTO AL CAPITAL DE LAS EMPRESAS

1. Concepto.....	731
2. Estructura técnica.....	732
3. Efectos económicos	733
Traslación.....	733

CAPÍTULO V

**EL IMPUESTO SOBRE LOS CAPITALES
DE LA ARGENTINA**

1. La imposición patrimonial	737
2. Hecho imponible del impuesto sobre los capitales.....	738
3. Exenciones	739
4. Aspecto espacial o ámbito de aplicación del impuesto	739
5. El hecho imponible en el tiempo.....	740
6. Base imponible	741
7. Rubros no considerados como activo o pasivo	742
8. Capital imponible. Deducciones	743

CAPÍTULO VI

IMPUESTOS A LA TRANSMISIÓN GRATUITA DE BIENES

1. Tipos del gravamen	745
Impuesto al acervo sucesorio total.....	745
Impuesto a las hijuelas	746

2. Naturaleza del tributo	747
3. Los impuestos a la herencia y a la renta.....	748
4. Efectos económicos	751
5. Los impuestos sucesorios y la política fiscal.....	756
Recaudación de ingresos	756
Equidad tributaria	757
Progresividad	758
Distribución de ingresos	759
Desarrollo y coyuntura económicos	759
Efectos productivistas.....	760

PARTE IX

LA IMPOSICIÓN AL GASTO

CAPÍTULO I

EL IMPUESTO AL GASTO

1. Concepto.....	765
2. Objetivos del tributo	765
3. Aspectos técnicos.....	766
4. Críticas al gravamen.....	767

PARTE X

LA IMPOSICIÓN AL CONSUMO

CAPÍTULO I

IMPUESTOS PARTICULARES SOBRE LOS CONSUMOS

1. La imposición a los consumos	771
2. Modalidades tributarias	772
Tipos de impuestos.....	772
Impuestos específicos y “ad valorem”	773
3. Efectos económicos	774
4. Traslación e incidencia	774
Competencia perfecta. Impuesto particular sobre una industria	775
Costos constantes	775
Costos crecientes	777
Costos decrecientes.....	778

Análisis crítico.....	779
Competencia perfecta.....	779
Régimen de costos.....	780
El factor “tiempo”.....	781
Período breve.....	782
Período brevísimo o de venta de existencias (período de mercado).....	783
Monopolio. Impuesto particular.....	785
Otros regímenes.....	786
Monopolio bilateral.....	786
Duopolio.....	787
Oligopolio.....	788
Competencia monopólica.....	790
5. Los impuestos selectivos, globales a la renta y general a las ventas....	792
6. Regresividad de la imposición selectiva al consumo.....	793
7. Efectos sobre el consumo, el ahorro y la inversión.....	795

CAPÍTULO II

IMPUESTOS GENERALES SOBRE LAS VENTAS

1. Concepto.....	799
2. Modalidades del tributo.....	800
Impuesto a las transacciones.....	800
Impuestos en una etapa.....	802
Minorista.....	802
Industria manufacturera.....	802
Mayorista.....	803
Impuestos tipo “valor agregado”.....	804
3. Aspectos técnicos.....	805
4. Trato de los bienes instrumentales.....	805
5. Imposición de los servicios.....	806
6. Efectos económicos.....	807
Traslación e incidencia.....	807
7. Regresividad del tributo.....	810
8. Neutralidad del gravamen.....	811
9. La política fiscal y los impuestos a las ventas.....	812
Distribución de ingresos.....	812
Estabilización económica.....	813
Desarrollo económico.....	814

CAPÍTULO III

LOS IMPUESTOS ADUANEROS Y EL RÉGIMEN CAMBIARIO

1. Impuestos aduaneros	815
Tributos a la importación y exportación.....	815
2. Régimen cambiario	817
Recargos, retenciones y cambios múltiples	817

CAPÍTULO IV

LOS IMPUESTOS INTERNOS

1. Hechos imponibles de los impuestos internos	821
2. Hechos imponibles <i>Ersatz</i>	823
3. Vinculación del hecho imponible con el sujeto activo	825
4. Imputación del hecho imponible al período fiscal	825
5. Base imponible	826
6. Impuesto a los objetos suntuarios.....	827
7. Sujetos pasivos de los impuestos internos	830

CAPÍTULO V

EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

1. Posición de este impuesto en el derecho tributario argentino	835
2. Naturaleza del impuesto.....	836
3. Conceptos relevantes	836
4. Actividades excluidas de los hechos imponibles.....	839
5. Base imponible	841
6. Deducciones admitidas y no admitidas.....	845
7. Exenciones	847
8. Discriminación de actividades	848
9. Sujetos pasivos	849
10. Convenio Multilateral	849
11. Contenido del Convenio Multilateral	852
12. Distribución de ingresos: régimen general.....	853
13. Regímenes especiales	854
14. Órganos de aplicación del Convenio Multilateral.....	854

CAPÍTULO VI

EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)

1. Estructura y función del impuesto	857
2. Hechos imponible del IVA	858
3. El IVA en el caso de la reorganización de sociedades o empresas.....	861
4. Obras, locaciones y prestaciones de servicios.....	862
5. Hecho imponible presunto	864
6. Ámbito espacial o social del hecho imponible.....	865
7. Imputación del hecho imponible al período fiscal.....	866
8. Base imponible	868
Precio neto	869
Valores que no integran el precio neto gravado	870
9. Débito y crédito fiscal.....	870
10. Saldo a favor	875
11. Aspectos y deberes formales en la ley del IVA.....	876
Inscripción en el Registro de Responsables.....	876
12. Nomenclatura del Consejo de Cooperación Aduanera	877

PARTE XI

OTROS IMPUESTOS

CAPÍTULO I

**IMPUESTOS SOBRE TRANSFERENCIAS PATRIMONIALES
A TÍTULO ONEROSO**

1. Concepto.....	881
Operaciones inmobiliarias.....	883
Operaciones bancarias	883
Otros efectos	884

CAPÍTULO II

EL IMPUESTO DE SELLOS EN LA ARGENTINA

1. Caracteres generales de los impuestos de sellos en el Derecho argentino	885
Enumeración de los hechos imponible	886
Territorialidad del impuesto de sellos	888
Principio de la instrumentación	889

2. Hechos imponibles	893
Boletos de compraventa de inmuebles	895
Contrato de mutuo y reconocimiento de deudas.....	896
Contratos de transferencia de establecimientos comerciales o industriales	897
Contratos de locación o sublocación de cosas, derechos, obras o servicios	898
Contratos de sociedad	899
3. Impuesto sobre documentos comerciales	900
4. Operaciones sobre inmuebles	902
5. Operaciones monetarias	905
6. La doble imposición en el impuesto de sellos.....	906
7. Algunos problemas actuales	907
Contratos con reparticiones públicas.....	907
Formalización de diferentes actos en un mismo instrumento	908
Contrato principal y accesorios	908
8. Monto imponible	909
9. Sujetos pasivos	910
10. Exenciones y exclusiones.....	912

PARTE XII

OTROS RECURSOS

CAPÍTULO I

LA DEUDA PÚBLICA

1. Concepto.....	915
Definición.....	915
Deuda pública y privada	915
2. Clasificaciones.....	918
Deuda interna y externa	918
Deuda flotante y consolidada	920
Deuda flotante.....	920
Deuda consolidada	925
Clasificación de los empréstitos	927
Deuda perpetua y amortizable.....	928
Deuda a corto, mediano y largo plazo	929
3. Aspectos técnicos.....	930
4. Correspondencia de la deuda pública con determinados gastos.....	930

5. Efectos de la deuda pública	932
6. Incidencia de la deuda pública.....	934
Incidencia efectiva	935
Incidencia en el tiempo.....	936
David Ricardo	937
De Viti de Marco.....	938
Griziotti.....	940
Musgrave	942
Pareto.....	947
7. Límites de la deuda pública	949
Deuda externa	949
Deuda interna	950
8. Aspectos técnicos de los empréstitos.....	953
Emisión de los empréstitos	953
Conversión de la deuda pública.....	955
Amortización y extinción de la deuda pública	957

CAPÍTULO II

LA EMISIÓN DE BILLETES Y LAS FINANZAS PÚBLICAS

1. Concepto.....	961
2. Objetivos.....	961
3. El empleo de la emisión de billetes.....	962
4. Efectos	963

PARTE XIII

LAS FINANZAS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

CAPÍTULO I

FINANZAS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

1. Premisa	967
2. Antecedentes	968
3. Efectos del régimen de aportes y contribuciones.....	969
Incidencia y naturaleza de los mercados	969
Traslación.....	970
Difusión	972
4. Efectos del régimen de beneficios.....	973

5. La colocación de los fondos de la seguridad social	974
6. Financiación no contributiva.....	975
Índice de autores citados	977
Índice de bibliografía consultada.....	983
Índice alfabético de materias	987

NOTA PRELIMINAR

La vigencia de la obra de Dino Jarach origina esta nueva edición del *Tratado de Finanzas y Derecho Tributario*.

Vigencia en cuanto a la profundidad y actualidad en el tratamiento de los temas fundamentales de las finanzas públicas, cuyo enfoque, al decir del autor en el Prólogo de la primera edición, se nutre de su convencimiento "...de la necesidad de la integración del derecho tributario con el análisis económico de las instituciones y de sus problemas concretos...".

Esta vigencia queda probada por la permanente demanda de esta obra, quizás la más ambiciosa y lograda de mi padre y maestro, por parte de estudiosos de los fenómenos financieros que hacen a la actividad estatal y de juristas que abrevan en el —siempre resaltado por el autor— enfoque jurídico de la tributación, complementario con la economía financiera.

Vigencia que también se tradujo en la necesidad de una nueva edición del *Tratado* —la cuarta— con algunos aspectos novedosos respecto de las anteriores.

En justo homenaje a su vigencia, no se introduce alteración ni modificación alguna en el texto original, mas sí se incorporan notas de actualización relativas a la parte "especial" del Derecho Tributario. Éstas no solamente facilitan al lector el estudio de cada uno de los impuestos de nuestro sistema tributario, al remitir a las normas vigentes en la actualidad las citas legales del autor, sino que también permiten verificar la vigencia del *Tratado* en su globalidad.

Ya hace treinta años tuve el honor y responsabilidad de efectuar las correcciones de las pruebas de la primera edición. Hoy, al cuidado de esta edición nuevamente asumo la misma tarea, resultando muy gratificante verificar que los innumerables temas de finanzas públicas tratados y analizados, que abren el debate y proponen respuestas, son los mismos que se estudian, discuten y son motivo de controversia en la actualidad en todas las latitudes.

Así también mantienen absoluta vigencia tanto la parte general del Derecho Tributario como la especial, en el tratamiento legal de cada impuesto en particular.

Es en este último aspecto, que deseo resaltar y agradecer la impecable tarea llevada a cabo con estricto sentido jurídico por la Doctora M. A. Capria, en la actualización de las normas tributarias a través de sus notas, que teniendo en claro sus objetivos, siempre respetaron el espíritu e integralidad de la obra.

Y en homenaje al autor y la vigencia de su *Tratado de Finanzas y Derecho Tributario*, esta edición en papel también contará con su versión digital, con las indudables ventajas de todo tipo que ello conlleva.

Buenos Aires, febrero de 2013

ROBERTO JARACH

PRESENTACIÓN EDITORIAL

ABELEDON-PERROT presenta hoy la nueva edición de una obra ya clásica de esta figura señera del derecho tributario y las finanzas públicas que fue el doctor DINO JARACH a quien, a poco tiempo de su muerte, rendimos nuestro homenaje.

Aunque su trayectoria es ampliamente conocida creemos que no está de más recordar algunos aspectos relevantes de su vida pública.

Nació en Milán (Italia) en 1915.

Doctor en Jurisprudencia de la Universidad de Turín en 1935.

Inició la carrera universitaria en 1936 como asistente del profesor B. Griziotti en la Universidad de Pavía.

Jefe de Redacción de la *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze* en 1937-1938.

Adjunto del profesor P. J. A. Adriani en la Oficina Internacional de Documentación Fiscal creada en Amsterdam en 1939 por la I.F.A., en el período de su organización 1939-1940.

Desde mayo de 1941, profesor contratado por la Universidad de Córdoba, con un paréntesis de un año en 1944-1945, como vicedirector, luego director del Seminario de Economía y Finanzas y como profesor de las cátedras de Finanzas Públicas, primero y segundo curso hasta marzo de 1951.

Desde abril de 1951 hasta marzo de 1956, profesor contratado por el Instituto Tecnológico del Sur, cátedras de Finanzas Públicas y Derecho Financiero.

Desde octubre de 1961 hasta julio de 1974, por concurso, profesor asociado, luego titular, de la cátedra de Finanzas Públicas de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Buenos Aires.

Asesor del Ministerio de Hacienda de la Provincia de Buenos Aires en 1947-1955 y en 1958-1959.

Asesor de la Dirección General Impositiva por contrato desde 1953 a 1958.

Asesor en comisión del gobierno nacional en las provincias de Santa Fe, Santiago del Estero, Misiones, Chaco y Neuquén.

Representante de la provincia de Buenos Aires y del gobierno nacional en las conferencias preparatorias del Convenio Multilateral (Impuesto a las Actividades Lucrativas) y de las leyes de coparticipación y unificación de Impuestos Internos.

Desde su creación en 1949 hasta marzo de 1956, vocal de la Cámara Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires.

Miembro de comisiones nacionales de reforma tributaria en 1963 y 1971.

Dictó cursos de Derecho Tributario en el C.I.E.T. (Centro Interamericano de Estudios Tributarios, 1970), en la Universidad Central de Caracas, febrero de 1969, de Posgrado y Especialización en la Universidad Nacional de Buenos Aires (Facultades de Ciencias Económicas y de Derecho y Ciencias Sociales [1968 a 1970]).

Por concurso del C.F.I. (Consejo Federal de Inversiones) fue encargado del estudio y elaboración del proyecto de ley de coparticipación federal, antecedente principal del régimen vigente.

En 1949 fue llamado y contratado por el gobierno de la República Italiana para asesorar al ministro de Hacienda de esa República en la reforma tributaria en la que estaba empeñado (reforma Vanoni).

El gobierno de México en 1966 lo invitó para pronunciar una conferencia en el Tribunal Fiscal de la Federación en la celebración del 30º aniversario de la Ley de Justicia Fiscal.

En 1969 fue contratado por el gobierno mexicano, para dictar en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público un curso de especialización para abogados del Fisco.

Es autor de libros y de un extensísimo número de artículos en materia de Finanzas Públicas y de Derecho Tributario. Entre los primeros se destacan los libros intitulados *El Hecho Imponible* y el *Curso Superior de Derecho Tributario* definidos —reiteradamente— como obras clásicas en la materia.

Fue presidente de la Asociación Argentina de Derecho Fiscal.

Director desde 1968 de la revista *La Información*.

Murió en Buenos Aires el 26 de marzo de 1996.

Por último, agradecemos a su familia el haber confiado a nuestra editorial la responsabilidad de esta nueva edición.

Buenos Aires, agosto de 1996

ABELEDOPERROT

PRÓLOGO

1. EL PORQUÉ DE ESTE LIBRO

Hay varias razones. La primera o, tal vez, el factor desencadenante fue una especie de arrepentimiento.

Durante cerca de cuarenta años (salvo algunos breves paréntesis) ejercí la enseñanza universitaria de las Finanzas Públicas. Empecé en los años 1936 a 1938, como asistente del profesor Benvenuto Griziotti en su cátedra de la Universidad de Pavía y luego tuve una pausa involuntaria en la docencia, desde 1939 a abril de 1941, tiempo que dediqué al estudio comparativo de los regímenes tributarios de los principales países del mundo y a trabajar como adjunto del profesor P. J. A. Adriani en la organización y estructuración operativa de la Oficina Internacional de Documentación Fiscal, creada por la IFA (Asociación Fiscal Internacional) a comienzos de 1939 en Amsterdam.

Reinicé en 1941 las tareas docentes como profesor contratado y vice-director y director, a partir de 1945, del seminario de Economía y Finanzas en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Córdoba, en la que ocupé también las cátedras de Finanzas —primero y segundo curso— desde 1946 hasta marzo de 1951. A partir de abril de 1951 hasta marzo de 1956 ocupé como profesor extraordinario las cátedras de Finanzas y Derecho Financiero en el Instituto Tecnológico del Sud, que se transformó luego en la Universidad Nacional del Sud.

En los años 1957 a 1960 dicté cursos para graduados en instituciones privadas, amén de un cursillo de Finanzas Públicas en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Buenos Aires y en el segundo cuatrimestre de 1961, después de un riguroso concurso, ocupé la cátedra de Finanzas Públicas en dicha Facultad hasta 1973 culminando mi carrera docente con el cargo de profesor titular.

A partir de 1947 y hasta 1972 pude reunir el ejercicio de la docencia universitaria con tareas de asesoramiento al gobierno nacional, a los gobiernos provinciales y municipales en la reforma de las leyes tributa-

rias proyectando el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, en la cual ocupé también el cargo de vocal de la Cámara Fiscal de Apelación desde su creación en 1949 hasta 1956. Desde este último año ejercí también la libre profesión de abogado.

Este currículum no tiene otro objetivo que el de demostrar que en todos esos años no me faltó la oportunidad ni el acopio de materiales para escribir un manual, un curso o, quizás, un tratado de Finanzas Públicas en todos los principales enfoques de la materia, especialmente el político-económico y el jurídico.

Me retuvo de hacerlo un cierto pudor del cual me arrepiento. Mis obras, mis artículos de revistas, escritos en diferentes idiomas y países, mi participación en congresos y conferencias nacionales e internacionales y mis contratos de asesoramiento a gobiernos, inclusive extranjeros, estaban preferentemente dedicados al derecho tributario. Mis trabajos de Ciencia de las Finanzas —o sea, todos los enfoques de la materia distintos del jurídico y, especialmente, los de economía financiera—, se cuentan con los dedos de las manos, o poco más.

Ahora bien, pensaba y sigo pensando, que sólo puede tener el atrevimiento de escribir una obra general de Ciencia de las Finanzas —como de cualquier otra ciencia— quien haya estudiado y escrito trabajos parciales que, por su número, variedad de temas e indudable valor científico, acrediten una capacidad de elaborar una construcción equilibrada de la materia, con visión de conjunto, con sentido crítico de las concepciones ajenas y propias y una información adecuada sobre problemas particulares, combinada con una formación general y profunda.

Sin embargo, mis cursos de Finanzas Públicas estaban, como están, en las librerías especializadas, negociándose en la forma de libros nuevos o usados. Siempre he sido muy liberal con mis alumnos. A su pedido, en mis clases permitía que funcionara sobre la tarima un buen número de micrófonos ligados a sendos grabadores.

Es así, como en primer término en Córdoba, luego en Bahía Blanca y, finalmente, en Buenos Aires, no sólo circularon y circulan apuntes anónimos que no llevaban ninguna indicación del autor —ni siquiera la mención que la fuente de la obra había sido la grabación de mis clases—, sino que también se imprimieron, por editoriales especializadas sin autorización, enteros cursos.

En un caso, el curso llevaba el nombre, presumiblemente ficticio, del autor, desconocido en el ámbito universitario y científico. Hubo quien llegara al máximo de la osadía o de la ingenuidad —para no dudar de su buena fe— en la forma siguiente: con los apuntes de mis clases obtenidos por grabación directa o taquigrafía y con sólo el trabajo de pulimento para eliminar las repeticiones y las digresiones tan comunes en las clases orales, como intolerables en las versiones taquigráficas, ofreció a un editor de plaza, que la publicó, su obra con su nombre como

autor y sin indicación de la fuente del texto. Esto no es todo. El discípulo tan emprendedor no olvida que algo le debía al profesor y, después de pedirle una entrevista, tuvo la generosidad de obsequiarle un ejemplar de la obra.

Conozco por lo menos cuatro ediciones de mis cursos universitarios en las distintas facultades y universidades: el primero fue editado en Córdoba y otras tres diferentes versiones corresponden a mis cursos en la Universidad de Buenos Aires.

La tolerancia que había tenido con alumnos y ex alumnos había dado origen a publicaciones tal vez abusivas, pero consideraba este hecho como consecuencia de mi tolerancia y, por tanto, como cosa juzgada. No me quedaba para el arrepentimiento otra cosa que escribir yo mismo este texto de Finanzas Públicas que mantuviera el carácter de mis cursos, pero bajo mi responsabilidad tanto en los aciertos como en las fallas, en los errores u omisiones.

Al leer o releer y meditar sobre obras fundamentales, cursos universitarios, artículos y monografías en materia financiera, descubrí con alguna sorpresa y una moderada complacencia que tanto desde el punto de vista metodológico como de la teoría, podía agregar una contribución de alguna significación en la literatura financiera.

La razón de esta obra no es, pues, sólo anecdótica. Varias editoriales me pidieron y me impulsaron repetidamente a escribir un tratado o un curso de Finanzas Públicas. La razón ya indicada me sugirió la contestación negativa. Pero finalmente, la Editorial Cangallo terminó convencándome a emprender el trabajo y que, enriquecido en la temática y en las fuentes bibliográficas, reflejó —sin embargo— su origen de curso universitario.

Agotada la primera edición de mi obra *Finanzas Públicas*, la Editorial Cangallo me propuso en esta oportunidad que en vez de preparar simplemente una segunda, elaborara un nuevo libro que acoplara a las finanzas públicas el derecho tributario, tanto en su parte general como en la especial referente a los impuestos en vigencia en la Argentina.

No me fue difícil aceptar la propuesta, por varios motivos convergentes, esto es: el hecho que las cátedras universitarias de la asignatura en la Argentina tienen el mismo acoplamiento; el convencimiento que ya expresé de su legitimidad y, por encima de todo, la conveniencia o hasta la necesidad de la integración del derecho tributario con el análisis económico de las instituciones y de sus problemas concretos.

Ello ha constituido materia de la exposición y discusión en esta obra de las teorías concordantes o divergentes como capítulo tercero de la parte primera.

Una motivación más profunda de la complementariedad de la economía financiera con el derecho tributario es, en mi opinión, el paralelismo entre las dos disciplinas científicas, respecto de los peligros ideoló-

gicos que amenazan al derecho tributario en su esencia jurídica y a las finanzas en su carácter de sistema económico diferente de la economía de mercado que, sin embargo, está en una relación de simbiosis con ésta¹.

Metodológicamente, podía superar el dilema entre ciencia positiva y ciencia normativa, ya que esta última, no concebida como simple preceptiva, sino en su más importante expresión como, por ejemplo, en la *Teoría de la Hacienda Pública* de Musgrave consiste —en realidad— en una forma de plantear los problemas, como hipótesis de metas a alcanzar y análisis de los instrumentos aptos para tales fines. La ciencia positiva, a su vez, plantea como hechos reales la existencia y el uso de ciertas actividades y decisiones del sector público y analiza sus razones de ser, sus consecuencias en relación con los fines propuestos, en el terreno teórico y abstracto, sin que ello impida sacar conclusiones para responder a los problemas prácticos y concretos. Teóricamente, no pretendo originalidad total, que considero imposible, pero sí la de algunas ideas no expresadas o no desarrolladas suficientemente por otros autores en los trabajos que llegué a conocer. Aspiro a que en este aspecto mi obra aporte algo nuevo tanto en el enfoque clásico como en el moderno y que ese algo sea útil para la comprensión de los fenómenos de las Finanzas Públicas.

2. LOS DIFERENTES ENFOQUES DE LA CIENCIA FINANCIERA

Es sabido que la actividad financiera tiene múltiples facetas. Se presenta al lector como una actividad del Estado: de allí que el primer enfoque sea el de la teoría del Estado, de la ciencia política. Tiene puntos de encuentro con la economía general, actuando directa o indirectamente sobre los elementos constitutivos de los mercados de bienes materiales y de servicios, porque influye sobre demandas, oferta y precios y no sólo de bienes y servicios finales, sino también de insumos y factores de la producción.

También se interfiere con las fluctuaciones cíclicas de la economía, ora provocando o agudizando la inflación o la recesión; ora sufriendo las consecuencias de esos fenómenos.

Estas circunstancias motivan la utilización de las medidas de la actividad financiera del Estado como instrumentos de la política económica tendientes a contrarrestar dichas fluctuaciones y asegurar la plena ocupación así como el desarrollo económico y social.

De estas pocas líneas espero resulte clara la necesidad de estudiar los fenómenos financieros como son y en sus consecuencias sobre la economía —estática y dinámica— y tanto en el enfoque de ciencia positiva

¹ JARACH, Dino, *La Autonomía del Derecho Fiscal y la Teoría de las Finanzas*, Revista de Economía, Montevideo, 1947. Véase también en esta obra el Cap. II, a partir de la pág. 39.

como de ciencia normativa. Todo esto cabe en una disciplina científica que bien puede denominarse: ciencia de las finanzas.

Como actividad del Estado, pero bajo el manejo de los gobernantes, sean ellos un soberano autócrata o un moderno dictador, o una minoría bien inspirada o una camarilla de facinerosos, los representantes de una oligarquía detentora del poder económico y político o la realización —que conceptúo como el máximo ideal político y que sólo milagrosamente puede alcanzarse— de la perfecta identificación entre gobernantes y gobernados, según la expresión de Lincoln del “gobierno del pueblo, por el pueblo y para el pueblo”, la actividad financiera cae bajo la observación científica del análisis sociológico que integra y se interfiere con la teoría del Estado, con la política y con la economía pura y con la política económica.

Las operaciones financieras del Estado tanto en el ámbito de la economía de mercado, como en la tributación y como también en el uso de los recursos del crédito público y de la emisión monetaria, todas tienen sus técnicas para su realización o bien alternativas técnicas, que a menudo trascienden la mera ejecución de las medidas elegidas.

Me basta recordar al lector qué profundas diferencias sustanciales pueden producirse si el tan viejo pero siempre actual impuesto sobre los inmuebles rurales se implanta en un país o en un estado federal contando o no con un catastro moderno y dotado de los recaudos típicos para su mantenimiento a través del tiempo y de las vicisitudes de la vida económica.

En otro ámbito financiero, el del endeudamiento estatal en las diferentes coyunturas, la técnica operativa adoptada por el Banco Central como agente del gobierno puede, a veces, asegurar el éxito triunfal o a veces provocar el fracaso calamitoso de medidas financieras y monetarias.

De ahí, la importancia de la técnica como enfoque parcial del estudio del fenómeno financiero. Concurrentemente, la ética, la psicología, la pedagogía y el derecho financiero constituyen otros tantos enfoques de las finanzas públicas².

Me honro en haber pertenecido a una escuela —la del profesor Griziotti, llamada también Escuela de Pavía— que siguiendo las huellas de su fundador, no sólo acepta la naturaleza multifacética del fenómeno financiero y, por consiguiente, la multiplicidad de los enfoques científicos para estudiarlo, sino también la exigencia de reunir en una síntesis los estudios parciales y analíticos conducidos según los diversos enfoques y con la metodología propia de cada uno de ellos, para lograr el conocimiento cabal de las Finanzas Públicas. Según Griziotti, la existencia de

² Remito al lector a la obra de SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *Sistema de Derecho Financiero*, Madrid, Vol. 1, edición del autor 1977, Introducción, en la que el catedrático madrileño analiza críticamente cada uno de esos enfoques, poniéndolos, diría, en sus puestos.

las diversas facetas del fenómeno financiero exige el estudio analítico de cada faceta, pero los resultados parciales que así se logran deben recomponerse en una labor de síntesis.

De mi parte, observo que es indiscutible la necesidad de múltiples enfoques del fenómeno financiero y que sólo así se obtendrá el pleno conocimiento de las instituciones e instrumentos de las finanzas. Es indiscutible también que cada enfoque debe ser realizado teniendo como base los principios fundamentales de la ciencia respectiva y con la metodología que le es propia. Pero el estudio integral puede ser efectuado por diversos autores, cada uno especializado en un enfoque y los resultados pueden ser aprovechados por todos, no siendo necesaria una labor de síntesis. Pienso que los resultados científicos logrados con los distintos enfoques deben reunirse, sumarse, yuxtaponerse y cotejarse, pero no entiendo cómo se pueden combinar los resultados de los análisis en una síntesis diferente de sus componentes ni puedo aceptar que, por ejemplo, el principio de la capacidad contributiva sea el fundamento del impuesto sólo cuando se lo asuma como índice de la participación del contribuyente en las ventajas generales y especiales que el Estado proporciona a través de sus servicios. Éste es un dogma de la teoría de Griziotti, del cual no puedo participar. ¿Quién o qué permite saber que un determinado impuesto, por ejemplo al patrimonio neto de las personas físicas, se funda en el principio de la capacidad contributiva, tomada ésta como indicio de la participación en las ventajas que depara el Estado a los titulares de ese patrimonio? ¿Cómo probar este extremo, o bien cómo rechazarlo o aceptar la tesis opuesta?

Sin embargo, soy fiel a la doctrina del Maestro en lo que se refiere a la influencia, o mejor dicho, la mutua inteligencia de los enfoques económico y jurídico del fenómeno financiero. Sin necesidad de utilizar los grandes ejemplos de las investigaciones de Griziotti sobre la prima de emisión de acciones y su imponibilidad, o sobre la deducción de intereses pasivos en el impuesto a la renta, o los ejemplos de la justicia norteamericana, verbigracia en el caso “Eisner *vs.* Macomber” sobre dividendos en acciones, me parece altamente significativa, para demostrar las conexiones insoslayables entre la ciencia de la Hacienda y el derecho tributario, la reciente controversia entre la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina y gran parte de la doctrina, que resumo a continuación.

Frente a las demandas de repetición de impuestos a las ventas pagados indebidamente, según ellos, por los contribuyentes de derecho, la Corte Suprema denegó la demanda instaurada (el *leading case* fue la causa “Mellor Goodwin *c/*Fisco Nacional” fallada por la Corte en fecha 18-X-1973) por cuanto —sostuvo— la repetición de los impuestos indebidos deriva del principio del enriquecimiento sin causa; el contribuyente que pretendiera repetir el impuesto pagado indebidamente, debe pro-

bar no sólo esta circunstancia, sino también el empobrecimiento propio demostrando no haber trasladado el impuesto, juntamente con el precio de la mercadería, sobre el comprador. (Más tarde la Corte extendió el campo de aplicación de esta doctrina a las hipótesis de traslación hacia atrás u oblicua y hasta llegó al caso de *remoción*). Originariamente, esa jurisprudencia se limitó al caso de los impuestos denominados indirectos, pero luego la Corte la extendió al caso de impuestos sobre utilidades y patrimonios de empresas, respecto de las cuales también podía presumirse la traslación del gravamen a través de los precios. Por el contrario, según el desarrollo de dicha jurisprudencia, no correspondía esa presunción y sí la contraria, tratándose de un impuesto personal sobre la renta de las personas físicas³.

No es éste sino un ejemplo de la gran importancia teórica y práctica de la vinculación entre la economía financiera y el derecho tributario. No puedo esconder al lector la gran incertidumbre que me embarga y que veo reproducida en trabajos de varios autores acerca de este problema, que bien puede representar la piedra de toque del acierto de las teorías sobre las conexiones entre la Economía financiera y el Derecho tributario. Es indudable que su solución no puede darse en el puro terreno jurídico y menos en el procesal, ignorando los efectos económicos del impuesto, en particular su traslación e incidencia, ni en el terreno económico, con prescindencia del ordenamiento jurídico-tributario.

Sin embargo, estos tipos de problemas no implican la necesidad de una síntesis entre los enfoques económico, político, jurídico, técnico y, si se acepta la última doctrina profesada por Griziotti, ético. Se trata, más bien, del fenómeno frecuente, por el cual el Derecho debe acudir a los resultados de otras ciencias, para determinar el contenido y la valoración de los hechos de la vida real, como base de comprensión de las hipótesis abstractas definidas por las normas jurídicas.

Tampoco puedo compartir la creación de tipos tributarios distintos originados por la combinación, por ejemplo, del principio de la capacidad contributiva con el de la contraprestación o con otros principios o de los distintos aspectos político, jurídico, económico y técnico que intervienen algunos de ellos o todos para conformar —repito— diversas instituciones tributarias, de las cuales sería necesario —crear— hasta las denominaciones apropiadas.

No es necesario —pienso— recurrir a combinaciones de los distintos elementos que caracterizan las diferentes entradas financieras, para admitir la existencia, en cada uno de los recursos, de diferentes elementos; ni es necesario para el conocimiento cabal de los instrumentos de las

³ Véase el estudio, sobre este problema, de MAC DONELL, Stella Maris - AMIGO, Rubén Oscar, "La repetición de impuestos. Aspectos tributarios, económicos y jurídicos", en el *Boletín de la Dirección General Impositiva de la Argentina*, nro. 270, pág. 101.

Finanzas Públicas, combinar todos los elementos o algunos de ellos entre sí. Admito, en cambio, que en diferentes formas de tributos coexisten varios principios y también la inexistencia de separaciones rígidas entre diversos recursos, precios y tributos.

Además, la economía financiera puede constituir objeto de la ciencia por sí y como instrumento para el conocimiento de fenómenos subsumidos por el derecho, y éste, a su vez, puede suministrar nociones y principios, cuyo conocimiento contribuye a la mejor comprensión de los fenómenos estudiados por la Hacienda Pública.

Son éstas las razones de una disidencia parcial con mi Maestro.

Me encontré, dieciséis años atrás, al desempeñar la cátedra de Finanzas de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Buenos Aires, cuyo plan de estudio en este tiempo imponía para las carreras de Licenciatura en Economía y en Administración, la materia “Finanzas Públicas” con un enfoque político-económico. Los solos temas jurídicos exigidos por dicho plan, eran el de los principios constitucionales de la imposición y los problemas de la coordinación de las finanzas entre múltiples niveles de gobierno.

Esta limitación del alcance de la asignatura, unida a la fuerte limitación del tiempo disponible sólo un cuatrimestre y originariamente con sólo tres clases semanales de una hora cada una me indujeron a elegir los temas de estudio y lo pude hacer, omitiendo los aspectos jurídicos de la actividad financiera, salvo los referentes a los principios constitucionales y a la distribución de las Finanzas entre los distintos niveles de gobierno. Por lo demás, mis cursos universitarios se ciñeron al enfoque político económico. Esto quiere decir aspectos políticos y aspectos económicos, como también medidas de política económica con instrumentos financieros.

Con respecto a los institutos financieros y tributarios en particular, me limitaba a una descripción somera de caracteres, estructura y problemas en la Argentina.

Por estas razones limité mis cursos a los aspectos mencionados, dejando el derecho financiero y el tributario para otras obras, aunque no necesariamente para otros lectores.

También he omitido toda exposición de psicología, ética y pedagogía financieras. Las razones son sustancialmente las mismas que acabo de exponer con respecto al derecho, con el agravante de una completa ignorancia de esas materias y de su problemática.

3. LAS FINANZAS PÚBLICAS Y LAS MATEMÁTICAS

No hay muchas obras generales de Finanzas Públicas modernas que no adopten, en mayor o menor medida, el empleo de las matemáticas. Sirven éstas para el análisis de las situaciones de equilibrio particular o

general y también para describir cómo se pasa de una situación de equilibrio a otra, por la acción de algún cambio en los factores variables de la actividad financiera.

No soy economista matemático, ni tengo la pretensión absurda de transcribir los análisis matemáticos ajenos o de escribir con un *camouflage* de matemáticas que, mucho me temo, concluiría en un ridículo disfraz.

Reconozco que la ausencia salvo breves apéndices simplemente informativos de planteamientos matemáticos y sus desarrollos analíticos, importa renunciar a conocimientos más profundos, especialmente en el terreno teórico, en el campo de las Finanzas Públicas, en sus papeles de producción de bienes y servicios públicos, de redistribución de ingresos, de estabilización de la economía con plena ocupación y de desarrollo económico y social.

Veo, sin embargo, a pesar de esa falta, alguna ventaja de cierto peso. Muchas veces el análisis matemático y el planteamiento de ecuaciones, algunas simples y otras más complejas, pueden satisfacer las apetencias del investigador, pero a menudo también dejan de satisfacerlas. Hay diferentes motivos para ello. El primero es que los resultados no siempre son concluyentes por la excesiva simplificación de los modelos elegidos; un segundo motivo consiste en la necesaria eliminación de las causas de interferencia de los factores económicos que perturban las hipótesis del problema; o bien consiste en elegir ciertas variables y dar por irrelevantes otras. Un tercer motivo es que los estudiosos de la materia no están todos capacitados para comprender el planteamiento matemático, mientras pueden comprender una exposición no matemática.

Para los fines de esta obra he estimado pues, innecesario e inadecuado el empleo de las matemáticas. Quien al leerla sienta la necesidad de replantear ciertos temas con lenguaje y análisis matemáticos, tendrá así un terreno fértil y amplio para el desarrollo de su predilección.

4. BIBLIOGRAFÍA GENERAL Y ESPECIAL

En esta obra, como en otras anteriores, he limitado las citas de autores y obras, a los que se vinculaba inmediatamente con los temas que iba desarrollando y entre ellos, seleccioné los que me parecieron más significativos, tanto por el consenso como por la divulgación. Hay muchos autores y obras de gran valor e importancia que merecerían no sólo una breve mención al pie de página, sino una exposición crítica en el propio texto. Puede darse el caso lamentable que ni siquiera los haya citado, mientras puedo haber citado a autores y obras de mucha menor significación. Ello no significa menosprecio, pero sí ignorancia o descuido. Si la omisión de la cita llega, no obstante la explicación anterior, a herir u ofender a algún autor, desde ya y públicamente pido que se me disculpe, aceptándose como descargo la más absoluta falta de intención de mi parte.

5. CONTENIDO Y ESTRUCTURA DE ESTE LIBRO

El contenido y la estructura de esta obra me han ocasionado serias dudas que espero estén superadas al fin.

La primera parte comprende dos capítulos que constituyen un estudio de carácter general y de conjunto.

Alguien dijo —y estoy seguro de haberlo dicho yo también, pero no pretendo la paternidad de esta observación— que la introducción como asimismo el prólogo de una obra de ciencia, deberían ser escritos al final o —lo que no es lo mismo, pero comparte el fundamento de la observación mencionada el lector— debería, para entenderlos bien, postergar su lectura para el final. La razón de ello es que en el estudio científico de base inductiva, los principios generales, el planteo de los grandes problemas, la naturaleza y las posibilidades de utilización de los instrumentos conceptuales y las grandes divisiones de la materia de estudio, para mencionar sólo algunos de los temas que se ubican en la parte introductoria, son el resultado o la consecuencia del trabajo minucioso de análisis de los fenómenos concretos y de las uniformidades de los comportamientos humanos a paridad de estímulos y en igualdad de condiciones.

Los principios generales no son el resultado de categorías *a priori*, sino de las experiencias particulares, incluyendo el aporte de una investigación interdisciplinaria como lo es, en nuestro caso, la de la historia en todo su despliegue, que incluye la evolución de las instituciones civiles, militares, gremiales, sociales, el desenvolvimiento económico, la conciencia pública, las rotaciones del ejercicio del poder político y, usando una feliz expresión de amplio espectro, la cultura de un pueblo.

A pesar de todos estos argumentos, en esta obra los aspectos generales están colocados al comienzo. Aun antes de ellos, he expuesto a grandes rasgos el desenvolvimiento del pensamiento científico.

La razón que me indujo a adoptar ese orden tradicional es que el interés por una ciencia no se estimula con una amplia y duradera limitación a ciertos problemas o, peor aún, con el examen técnico de los instrumentos, sino poniendo al hombre con toda su pequeñez y su aparente impotencia, frente a frente con los problemas de gran alcance en el espacio y en el tiempo. El minúsculo individuo crece entonces en estatura y fuerza y llega a dominar a la naturaleza avara.

Con este enfoque, que con gusto aceptaría que se considerara optimista, ingenuo o utópico, pero que me es muy caro, la árida técnica de la ciencia financiera queda muy atrás, lo que posibilita conquistar adeptos para el estudio de esta ciencia conforme al método de esta obra, esto es, reseñar en primer término la historia de las ideas financieras en la que el lector podrá asistir —como en un espectáculo— a la lucha de los individuos por sus derechos contra las exorbitancias del poder político y de los hombres aislados o agrupados en sus contiendas para el reparto equitativo y racional, o sea más eficiente, de los recursos escasos que

suministra la naturaleza para la satisfacción de las necesidades privadas y públicas.

Forma parte de esa reseña también el gran cambio de las Finanzas, desde el fenómeno concreto concerniente a la producción de bienes y servicios para satisfacer necesidades públicas, hacia el papel de instrumento utilizado conscientemente para el logro de objetivos de política económica, tales como: de redistribución de ingresos, estabilización económica y desarrollo.

El otro capítulo de la primera parte plantea la estructura y los problemas de las finanzas clásicas y modernas partiendo de la observación empírica del Estado, como organización humana que tiene asignado, amén de las necesidades de existencia y mantenimiento de la organización misma, un conjunto de tareas y cometidos tendientes a la producción de bienes y servicios públicos para satisfacer las necesidades públicas.

Este capítulo constituye, en mi intención, una teoría general de las Finanzas Públicas, que se complementa por un lado con el desenvolvimiento de la doctrina financiera, que se expuso en el capítulo anterior y, por el otro, con la descripción de las estructuras y de los instrumentos que conforman la actividad financiera enfocada como desarrollo de esa teoría general.

Sustancialmente, la base de la teoría es la convivencia en la vida económica de los países en el mundo moderno —capitalistas o socialistas— de dos sistemas económicos: el del mercado que pertenece a la economía del sector privado y fundamentalmente funciona a través del cambio y de los precios, y el sistema del sector público, que se rige por el proceso “ingreso-gasto”.

Recalco aquí la doctrina que al respecto profeso y es que el sistema de la economía de mercado se rige por los precios, debido a una razón de estructura, esto es la existencia de muchos sujetos, cada uno con su demanda de bienes y servicios y su disponibilidad de dinero o bien con su oferta de bienes y servicios y demanda de dinero u otros medios de cambio. El uso del dinero permite hallar una medida común de valores, favoreciendo los cálculos económicos de cada sujeto en números cardinales: pero es la pluralidad de sujetos que compran o venden bienes y servicios, la condición estructural del mercado, que con el empleo del dinero origina y mantiene el mecanismo de los precios.

El sector público no es plurisubjetivo, sino unisubjetivo. El único sujeto es el Estado (incluyendo los demás organismos descentralizados).

Cuando se le ocurre al Estado la conveniencia de descender de su plataforma para mezclarse con los sujetos que operan en el mercado, puede imponer condiciones al funcionamiento del mismo, alterando así el mecanismo de los precios. Pero también puede entrar en el mercado como un comprador o vendedor cualquiera (la similitud de su acción en el mercado con la de los sujetos particulares no quita la gravitación de

su presencia, en confrontación con todo el sector privado, principalmente por su magnitud).

En gran parte de su actividad el Estado no penetra en el mercado como un sujeto más —por grande que sea— sino que produce bienes y servicios y los suministra fuera del mercado y adquiere los insumos y factores de la producción por la vía del proceso recursos (o ingresos) y gastos, sin poder utilizar el cálculo económico fundado en los precios o sea expresado en números cardinales ni en la acción consiguiente como los demás operadores, sino por su propia decisión de sujeto único cuya voluntad es el fruto de las luchas o, finalmente, de los acuerdos políticos de los gobernantes y gobernados, acuerdos por los cuales se establecen las prioridades de gastos y de recursos, mediante un cálculo económico expresado en números ordinales.

Prescindo aquí de la disquisición si es superior racionalmente un cálculo económico basado en el cotejo de cantidades finitas expresadas con números cardinales o las preferencias y postergaciones que hallan su expresión en números ordinales o también en los cotejos fundados en las relaciones de mayor o menor. Sólo quiero subrayar que el sistema de precios, ofertas y demandas que caracterizan al mercado es posible en tanto y en cuanto los sujetos intervinientes son numerosos y cada uno de ellos tiene su posibilidad de realizar o participar en la realización de cálculos económicos basados en precios.

Por lo contrario, el sujeto aislado, el Robinson Crusoe que aparte del valor literario de la obra de Daniel Defoe, ha servido admirablemente como modelo abstracto de la economía de un solo sujeto, no puede por sí solo actuar con otros sujetos en el cambio y en la formación de los precios. Sus decisiones son solitarias y reflejan únicamente preferencias y postergaciones. Tal como este modelo es el Estado, a menos que se sumerja en el mercado para el suministro de bienes y servicios a otros sujetos. La actividad económica del Estado es la economía de un solo sujeto, una economía monosubjetiva, una economía robinsoniana.

La utilidad de los bienes y servicios públicos y el costo de los bienes sustraídos del sector privado sólo se confrontan en juicios internos de los sujetos gobernantes, cuyas bases de valoración están suministradas por la voluntad política de quienes constituyen la fuerza dominante, trátese del autócrata o del tirano, del grupo oligárquico de extracción terrateniente o mercantil, del llamado populismo —expresión no nueva pero rescatada para reemplazar con más acierto a la demagogia— o bien que se trate de una democracia lograda, que tienda a la identificación de gobernantes y gobernados.

En todas las hipótesis enunciadas, la voluntad del Estado no se ejerce en el mercado como oferta de bienes y servicios y demanda de bienes y servicios intermedios. El mecanismo ingresos-gastos es diferente del

mecanismo del mercado y no hay componenda ni posibilidad de mezcla entre ambos sistemas.

Su coexistencia no puede dar lugar a la modificación de la estructura típica de cada uno para asimilarse al otro. Ello no obsta a que la convivencia de ambos provoque múltiples efectos y una amplia zona de interferencias lo que da origen como consecuencia del razonamiento abstracto y de la experiencia concreta, a que los instrumentos del proceso ingresos-gastos sean utilizados como instrumentos de ajuste de la economía del mercado, con olvido de la función de producción de bienes y servicios para satisfacer necesidades públicas de cualquier naturaleza que ellas sean.

El capítulo tercero introduce el aspecto jurídico de las finanzas públicas y, especialmente, de la tributación y sus diferentes enfoques.

La segunda parte es un complemento de la teoría general de las Finanzas, ya que está dedicada al presupuesto estatal que es la materialización del proceso financiero de ingresos y gastos.

El primer capítulo comprende los tópicos esenciales del Presupuesto, en los enfoques de las finanzas clásicas y modernas. Como exteriorización y plan de realización del cálculo económico de la actividad financiera y como instrumento complejo de las finanzas modernas, el Presupuesto estatal no puede ser estudiado en sí mismo sin vincularlo con la economía general. Su significación como plan general de la economía del sector público, implica su complementación con el plan económico general, en cualquier régimen de economía, del cual llega a ser parte integrante.

El segundo capítulo se refiere a las relaciones entre el Presupuesto del Estado y las cuentas nacionales, como también con la renta nacional, ya sea en los aspectos técnicos de la determinación del aporte del sector público a dicha renta, ya en el aspecto económico de los efectos del Presupuesto de recursos y gastos sobre la renta nacional.

El método adoptado encara, desde el comienzo, la naturaleza y el tratamiento de la materia en examen, dando al lector una visión de conjunto y, en lo que se refiere a la evolución del pensamiento financiero, visualiza en cierto modo el camino que ha recorrido el pensamiento científico para llegar al estado actual y luego esbozar la teoría de las finanzas públicas en sus aspectos generales como desembocadura de la evolución de las ideas y doctrinas.

Pero este ordenamiento de la materia tiene la desventaja de anticipar, en la descripción general de los fenómenos, muchos conceptos y problemas particulares, cuya dilucidación vendrá más adelante.

Después de muchos titubeos he elegido este camino, y para seguirlo pido al lector no sólo paciencia, sino también una apertura de crédito para poner a su disposición, cuando corresponda, los elementos particulares necesarios para la plena comprensión de los temas ya tratados.

Termina la segunda parte con un esbozo de los problemas de las Finanzas en múltiples niveles de gobierno, como problemas generales de las finanzas y no sólo, como a menudo se piensa, como métodos para el reparto de los recursos o de las fuentes de recursos. Al mismo tiempo, puse énfasis en la circunstancia que las Finanzas de múltiples niveles de gobierno no constituyen sólo un problema para los gobiernos mismos, sino que también involucran la justicia o la equidad para los contribuyentes individuales, que proveen los recursos necesarios para el Estado.

El capítulo cuarto expone el régimen de las finanzas de múltiples niveles y sus problemas en el Derecho argentino.

La tercera parte de la obra atañe a los gastos públicos, y está dividida en tres capítulos: el primero contiene el concepto y las clasificaciones de los gastos, así como la evolución de éstos con relación a la evolución de las ideas políticas, económicas y sociales y a las tareas y atribuciones del Estado, mientras que en el segundo se consideran los efectos de dichas erogaciones estatales.

En el tercer capítulo se estudia la cuantificación de los efectos del gasto, con un apéndice matemático, por cuya preparación y redacción soy deudor de la señorita licenciada Graciela María Inés Galetto, a quien agradezco aquí públicamente por su valiosa colaboración.

La parte cuarta examina, en un primer capítulo, los recursos en general, sus diferentes formas y clasificaciones y su papel en los procesos financieros. En el segundo capítulo se esboza la teoría general del impuesto y su naturaleza y estructura. También se plantean y discuten las clasificaciones muy controvertidas de impuestos directos e indirectos y las menos combatidas y más fructíferas de impuestos reales y personales, generales y particulares (o especiales), periódicos o por una sola vez.

La parte quinta se refiere a los impuestos en general. Un primer capítulo se refiere a los caracteres del sistema impositivo, donde se examina —en primer término— el problema del impuesto único y en el segundo punto el concepto de sistema impositivo, mientras que en el tercero se trata el concepto de presión fiscal y sus problemas. El cuarto punto trata los problemas de la elasticidad y de la flexibilidad del sistema tributario en su concepto y formulación analítica.

El quinto punto comprende un apéndice analítico sobre elasticidad y flexibilidad.

En el segundo capítulo se examinan las diferentes formas de calificar los impuestos, en particular los conceptos de impuestos fijos, graduables, proporcionales, progresivos y regresivos, con énfasis en los progresivos y sus diferentes formas.

En el capítulo tercero se examinan los principios de la imposición en cuanto pueden rescatarse en las doctrinas o instituciones actuales.

El capítulo cuarto trata de los principios de la imposición en el Derecho Constitucional argentino y su cotejo con los principios elaborados por la doctrina desde el siglo XVIII hasta la fecha.

En el quinto capítulo se plantean, en general, los aspectos fundamentales de los efectos económicos de los impuestos.

La parte sexta de esta obra está destinada a exponer la parte general del derecho tributario argentino.

Después de un planeamiento metodológico general en el primer capítulo, los siguientes tratan el contenido del derecho tributario sustantivo (capítulo II), el hecho imponible en todos sus aspectos (capítulo III), la interpretación de la norma tributaria material, penal, administrativa y procesal (capítulos IV, V, VI y VII respectivamente).

La parte séptima trata de la imposición sobre la renta en sus cuestiones políticas, económicas y de política económica, distinguiendo el impuesto sobre la renta de las personas físicas (capítulo I) el impuesto sobre las ganancias de las sociedades de capital y otros asimiladas a éstas (capítulo II). El capítulo III examina la imposición de la renta en el derecho tributario argentino vigente con respecto al gravamen principal sobre la renta de las personas físicas y las normas y principios comunes con los demás impuestos que complementan aquél (capítulos IV y V respectivamente).

El capítulo VI trata de la *imposición sobre las superrentas* y los problemas que se presentan en la comparación de estos gravámenes con los que afectan a las rentas normales.

La séptima parte contiene el estudio de los problemas políticos, económicos y jurídicos atinentes a la imposición del patrimonio en general y las más importantes instituciones tributarias que la experiencia nos ofrece, en particular.

Es así como los capítulos I y II examinan el impuesto al patrimonio neto de las personas físicas, distinguiendo el impuesto ordinario del extraordinario.

El capítulo III se refiere al derecho positivo argentino con respecto a ese gravamen.

Con igual criterio expositivo, el capítulo IV trata del impuesto sobre el capital de las empresas y, correlativamente, el capítulo V expone lo referente a dicho impuesto en el Derecho argentino.

A pesar de la supresión del impuesto sucesorio tanto nacional como provincial en la Argentina, cuyos motivos no compartimos por su importancia teórica y ¿por qué no? por la posibilidad de su restablecimiento en el país, he considerado conveniente estudiar los aspectos doctrinarios generales de dicho impuesto (capítulo VI).

La novena parte que examina la imposición al gasto según el modelo propiciado por Kaldor, contiene sólo un capítulo, destinado a describir los rasgos fundamentales de ese impuesto, que no tiene aplicación ni la tuvo en el pasado, en el Derecho argentino.

La décima parte, expone en seis capítulos los principios y conceptos fundamentales de la imposición al consumo.

El título de esta parte (“La imposición al consumo”) debe ser juzgado no como equivocado, por lo menos como atrevido alarde de conocimiento de los efectos profundos de toda modificación o reforma de las leyes tributarias. Constituye una osadía ubicar los impuestos internos, el impuesto a las ventas, incluyendo el IVA. El legislador asume como demostrada la incidencia definitiva de dichos impuestos sobre el comprador o consumidor final.

Sin embargo, la ciencia de las finanzas es en general escéptica respecto de los efectos económicos y en particular, de la incidencia definitiva.

Tampoco existe la prueba segura de lo contrario.

Los diferentes capítulos están destinados al estudio de los impuestos particulares sobre los consumos (capítulo I); a los impuestos generales sobre las ventas (capítulo II) y a los impuestos aduaneros y el régimen cambiario (capítulo III).

También esta parte contiene después del estudio, en general, de esos gravámenes, la exposición del derecho positivo argentino en la materia. El capítulo IV trata de los llamados impuestos internos; el capítulo V el impuesto sobre los ingresos brutos heredero del impuesto a las actividades lucrativas, concediéndole algunas páginas, pocas en relación con la importancia de la materia, pero muchas en la economía general de la obra.

Análogas consideraciones merece el capítulo VI que trata del impuesto al valor agregado en el Derecho argentino.

La undécima parte, comprende dos capítulos: el primero contiene algunas observaciones acerca de los impuestos sobre las transferencias patrimoniales a título oneroso. El capítulo II trata del impuesto de sellos en la Argentina, tanto de la Nación como de las Provincias.

La duodécima parte, contiene lo referente a otros recursos, significando aparentemente todos los no mencionados en la exposición anterior. En realidad no son *todos* en sentido absoluto, sino los dos principales: la deuda pública (capítulo I) y la emisión de billetes como recurso financiero.

La decimotercera parte, examina las finanzas de la seguridad social.

6. CONCLUSIÓN

Esta obra tiene el propósito fundamental de superar las antinomias entre teorías políticas, sociales y económicas, enfoques político y normativo, clásico y moderno, teorías pesimistas u optimistas: y, en general, las diversificaciones excesivas que hacen creer a muchos que la ciencia de las Finanzas Públicas, más que una visión científica de un conjunto de fenómenos de la vida social, sea el campo de batalla o el laboratorio de prueba de nuevas armas o de ensayo de instrumentos, no excluyéndose los quirúrgicos, para la lucha contra el desempleo y la inflación y

en favor del empuje para un desarrollo económico y social equilibrado y sostenido.

Al entregar para la imprenta los originales de esta obra, deseo agradecer públicamente al señor Norberto del Hoyo, quien por la Editorial Cangallo tuvo la iniciativa de este libro como del anterior con el título de *Finanzas Públicas*, asumiendo con entusiasmo el riesgo editorial y dispensándome su confianza en todo momento y circunstancia.

También deseo expresar mi gratitud al contador Rubén Oscar Amigo que me asistiera pacientemente en la elaboración de la materia, sugiriéndome temas a enfatizar y otros a concentrar, a fin de distribuir equilibradamente las partes componentes de la nueva y compleja obra. Igualmente debo agradecer a los contadores Rubén Oscar Amigo y Eduardo José Núñez, por la colaboración que me prestaron cada uno en su oportunidad para la confección de los índices de esta obra.

Por último debo mencionar la ayuda recibida de mi hijo Roberto en la corrección de las pruebas, no sólo por la revisión y la enmienda de los errores materiales, sino también por la crítica ocasional de algunos tópicos.

Finalizo aquí mi cometido, deseándole a este libro la suerte no sólo de encontrar lectores, sino también que algunos de ellos le reconozcan utilidad y lo juzguen con indulgencia.

Buenos Aires, julio de 1983

DINO JARACH

