

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



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

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

Universidad Nacional de Mar del Plata

Facultad de Ciencias Económicas

**Consejo Profesional de Ciencias Económicas de
la Provincia de Buenos Aires**

Carrera de Posgrado de “Especialización en
Tributación”

**“LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y LA LEY
TRIBUTARIA EN EL TIEMPO”**

Berardi Mariángeles

Tutor: Dr. Jorge H. Damarco

03/2015

Índice

INTRODUCCION.....	1
PROPOSITOS DEL TRABAJO.....	1
1.MOMENTO EN QUE LA LEY TRIBUTARIA COMIENZA A OBLIGAR.....	3
2.MOMENTO EN QUE LA LEY TRIBUTARIA DEJA DE OBLIGAR.....	4
3.MOMENTO EN EL QUE NACE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	4
3.1. Tributos con Hechos imponibles instantáneos.....	7
a) Impuesto al Sello.....	7
B) Impuesto a la Transmisión gratuita de bienes.....	7
c) Impuesto Inmobiliario.....	8
d) Impuesto Automotor.....	8
3.2. Tributos con hechos imponibles periódicos.....	8
a) Impuesto a las Ganancias.....	8
b) Impuesto al Valor Agregado.....	10
c) Impuesto sobre los ingresos brutos.....	12
4. RETROACTIVIDAD O IRETROACTIVIDAD DE LEYES TRIBUTARIAS.....	12
4.1 La normativa Legal.....	13
a) Constitución Nacional.....	13
b) Código Penal.....	14
c) Código Civil.....	14
4.2. La retroactividad en el derecho comparado.....	15
a) Algunos países que no tienen normas constitucionales expresas en materia de irretroactividad tributaria: Argentina y Uruguay.....	15
b) Algunos países que consagran el principio de irretroactividad en forma general: Bolivia, Paraguay, Perú, Venezuela, Mexico.....	15
c) Algunos países que tienen normas constitucionales expresas sobre la retroactividad tributaria: Brasil, Colombia.....	17
4.3. La Doctrina.....	18

a) Doctrina a favor de la retroactividad tributaria: postura minoritaria.....	18
b) Doctrina en contra de la retroactividad tributaria: postura mayoritaria.....	19
4.4. Principios Constitucionales en pugna.....	22
a) Principio de legalidad.....	22
b) Principio de certeza.....	24
c) Principio de capacidad contributiva.....	26
4.5 Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.....	28
5. PSEUDORETROACTIVIDAD: LA OBLIGACION TRIBUTARIA ANTE MODIFICACIONES DE LAS LEYES IMPOSITIVAS EN LOS TRIBUTOS PERIODICOS.....	35
5.1 La ley 26.893 modificatoria del Impuesto a las Ganancias.....	37
5.2. Leyes de regularización impositiva que suspenden la prescripción a la generalidad de contribuyentes.....	41
6. CONCLUSIONES.....	47

LA OBLIGACION TRIBUTARIA Y LA LEY TRIBUTARIA EN EL TIEMPO

INTRODUCCION

Los mayores gastos de los estados modernos exigen mayores recursos, y una de las fuentes principales para la satisfacción de las necesidades públicas consiste en los recursos tributarios.

Dino Jarach¹ remarca la paradoja de que en los estados modernos con regímenes democráticos prevalecen los recursos tributarios, coercitivos, que son producto del poder de imperio del estado sobre los particulares, y en cambio en las viejas monarquías de la época feudal predominaban los recursos patrimoniales.

Los recursos tributarios se fundamentan en el poder de imperio del estado, donde de la ley es la fuente de esa coerción. Entonces surge la obligación tributaria definida por Damarco² como el vínculo legal que constriñe la voluntad particular, mandando entregar al estado la suma de dinero desde el momento que se produce el acto o hecho previsto en ella y que le sea imputable. El carácter tributario se lo da el destino de los fondos y legitima la restricción que se opera en la voluntad del contribuyente, porque lo que exige el estado lo reintegra en los servicios públicos.

Jarach menciona como elementos esenciales de dicha obligación tributaria al sujeto activo titular de la pretensión, es decir del crédito tributario (Estado acreedor del tributo), el sujeto pasivo (deudor principal del tributo, "contribuyente") y los otros sujetos pasivos codeudores o responsables del tributo por causa originaria (solidaridad, sustitución) o derivada (sucesión en la deuda tributaria), al objeto es decir la prestación pecuniaria y el hecho jurídico tributario, es decir, el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria y que constituye la causa del tributo.

¹ Jarach, Dino. Finanzas Publicas y Derecho Tributario, Ed. Abeledo Perrot, 3º Edición, Buenos Aires, Pag. 233

² Damarco, Jorge H. XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, sujeción pasiva y responsables tributarios, citando a Luqui J. Carlos

PROPÓSITOS DEL TRABAJO

Uno de los aspectos primordiales y determinantes de la obligación tributaria lo constituye la dimensión temporal, porque solo el acontecer de determinado tiempo implica el nacimiento y existencia de obligación tributaria como tal.

Aristóteles³ concibió el tiempo como el movimiento continuo de las cosas, susceptible de ser medido por el entendimiento que permite ordenar los sucesos en secuencias, estableciendo un [pasado](#), un [futuro](#) y un tercer conjunto de eventos ni pasados ni futuros respecto a otro que es el presente. Para [Heidegger](#)⁴ el hombre es esencialmente un ser temporal, el hombre no se limita a estar en el tiempo, sino que éste constituye su propia esencia, la realidad específicamente humana se caracteriza por su consistencia temporal.

Pero, más allá de la concepción filosófica del tiempo, la obligación tributaria depende de éste; y puesto que la obligación tributaria nace fruto de una ley, y éstas tienen una vigencia temporal, las modificaciones a través del tiempo son un aspecto de análisis sustancial.

El presente trabajo tiene como propósito analizar la obligación tributaria en su aspecto temporal. Es decir la incidencia del factor tiempo en la relación jurídica tributaria, tanto desde el punto de vista sustancial (cuando afecta al hecho imponible mismo del tributo), como de otros aspectos en general cuando se producen nuevas modificaciones en las leyes tributarias.

Para abordar el tema de la existencia de las leyes tributarias en el tiempo debe determinarse el momento en que la ley comienza a obligar y el momento en que la ley deja de obligar.

Las leyes tributarias pueden generar modificaciones en los hechos imponibles (lo que incide en el momento de nacimiento de la obligación tributaria), o puede alterar otros aspectos de la relación jurídica tributaria (por ejemplo el momento de extinción de la obligación a través de la prescripción). Ambos tipos de consecuencias serán estudiadas en el presente trabajo.

³ Aristóteles, Física, Siglo IV A.C.

⁴ Heidegger M., Ser y Tiempo, Ed. Fondo de Cultura Económica

Es importante destacar de antemano que, en materia tributaria, constituye una cuestión especialmente controvertida el alcance retroactivo de las leyes que regulan tributos.

1. MOMENTO EN QUE LA LEY TRIBUTARIA COMIENZA A OBLIGAR

Como regla general, cada ley establece la fecha de su entrada en vigencia. En caso de que la ley así no lo establezca, se aplica el Artículo 2 del Código Civil que establece:

“Art. 2: Las leyes no son obligatorias sino después de su publicación y desde el día que determinen. Si no designan tiempo, serán obligatorias después de los ocho días siguientes al de su publicación oficial”.

Es decir que, en principio, las normas rigen para el futuro. Catalina García Vizcaíno justifica la vigencia hacia el futuro de las leyes tributarias por evidentes razones de certeza y seguridad jurídica⁵, tema que será abordado más adelante. De la misma manera Mario Augusto Saccone expone:

“La forma de asegurar la certeza jurídica consiste en que los sujetos de derecho sepan que sus actos cumplidos durante la vigencia de una ley rigen por dicha legislación que fue la tenida en cuenta al planear y realizar esos actos”⁶

Valdés Costa⁷ resalta que el Código Tributario para América Latina distingue entre *aplicabilidad* y *ejecutoriedad* de las normas tributarias. Con respecto a la aplicabilidad de las normas, remarca el principio de legalidad, es decir que se aplican a los hechos generadores ocurridos durante su vigencia. Con respecto a la ejecutoriedad llega a la siguiente conclusión: “en derecho tributario la solución más adecuada es la aplicación inmediata de las normas que deben ser cumplidas por los funcionarios, aunque la norma no lo especifique”. Esta regla que contempla principios jurídicos fundamentales, unida a la otra regla que la contrarresta que implica "la ignorancia de las leyes no sirve de excusa, ha encontrado aplicación en las legislaciones en el establecimiento de la presunción absoluta o ficción de que las normas se reputarán sabidas después de transcurrido determinado plazo a partir de su obligatoriedad. Tal

⁵ García Vizcaíno, C. Dcho Tributario Consideraciones Económicas y Jurídicas, TomoI, Ed Depalma,1996, pag 193

⁶ Saccone, Mario Augusto. Manual de Derecho Tributario. Ed. La Ley, 2002, pag. 58

⁷ Valdés Costa, Ramón. Curso de Derecho Tributario. 2º Edición. Ed. Depalma y Marcial Pons. 1996, pag 240

es la regla general, pero ella registra numerosas y frecuentes excepciones, ya sea de aplicación inmediata, con norma o sin ella que así lo establezca, o de aplicación diferida prevista legalmente.

2. MOMENTO EN QUE LA LEY TRIBUTARIA DEJA DE OBLIGAR

Los efectos de las leyes tributarias cesan por expiración del término de su vigencia, por derogación expresa o tacita.

García Vizcaíno⁸ expresa que la derogación tacita se configura cuando una nueva ley dictada es incompatible con una anterior, o cuando la última regula la materia disciplinada de la primera.

La autora aclara que antiguamente se distinguía la *abrogación* de la *derogación*: la primera anulaba o abolía totalmente la ley, y la segunda sólo parcialmente. Pero modernamente, los términos «abrogar» y «abrogación» han caído en cierto desuso en el lenguaje jurídico, empleándose la expresión “derogación” de la ley como sinónimo de abrogación de ésta.

La Corte Suprema de Justicia estableció que a la derogación de las leyes no se la presume ("Fallos", 183-470), debe haber una declaración expresa en tal sentido contenida en una norma posterior, o bien por su incompatibilidad con esta última (C.N.Cont.-Adm. Fed. Cap., Sala 4, "Establecimientos Fabriles Guereño S.A.", del 8/9/92). Para declarar la insubsistencia de una norma, como consecuencia de la *abrogatio* de una ley posterior, no basta con señalar que se la dictó en ocasión de la vigencia de esta última, o aun con la explícita referencia a ella.

Es necesario, además, examinar si tal norma anterior es verdaderamente incompatible con el sistema establecido por la nueva ley, pues sólo en este supuesto la sanción de un nuevo precepto producirá la derogación de las normas que tuvieron su razón de ser en el antiguo régimen.

3. MOMENTO EN EL QUE NACE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA:

A efectos tributarios, además de ser importante el momento en que las leyes tributarias comienzan a regir, debemos tener en cuenta también el momento a partir del cual nace la

⁸ García Vizcaíno, Catalina. Derecho Tributario Consideraciones Económicas y Jurídicas, Tomo I, Ed Depalma, 1996

obligación tributaria del sujeto pasivo contribuyente hacia el sujeto activo. Es decir que, una vez que la ley que establece un tributo entra en vigencia, la obligación tributaria no nace sino hasta que se produce el presupuesto de hecho que la ley establece como detonante de la misma, es decir el hecho imponible.

Dino Jarach⁹ enuncia que el centro de la teoría jurídica del tributo lo constituye el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria. El sujeto activo (estado) es titular de la pretensión en cuanto, y sólo en cuanto, se haya verificado el presupuesto de hecho. Al definir a la relación jurídica tributaria como una relación de derecho (y no de poder) define que esto implica el derecho subjetivo del contribuyente de no ser obligado a prestar sino en el tiempo, en la medida y en cuanto se verifique el presupuesto que la ley determina y que sea atribuible a él según los criterios de atribución igualmente sentados en la ley.

Cuando Jarach¹⁰ analiza el aspecto temporal del hecho imponible enuncia que las circunstancias de hecho que el legislador adopta para establecer la ubicación de los hechos imponibles delimitan el alcance de la obligación tributaria.

De esta manera, los hechos imponibles pueden ser circunstancias instantáneas de verificación o, en otros casos, abarcan un determinado proceso que se desarrolla en el tiempo. Esto implica la existencia de tributos instantáneos o tributos periódicos.

En los tributos instantáneos, el hecho imponible se produce en un momento puntual a pesar de que el proceso de formación del mismo puede abarcar un largo periodo de tiempo, por ejemplo el impuesto al sello. Jarach menciona como ejemplo al impuesto sobre los beneficios eventuales, donde el legislador consideraba como beneficio imponible el que se realiza en ocasión de la venta o transferencia de inmuebles.

En cambio en los tributos periódicos los hechos imponibles representan fenómenos que se identifican con ejercicios generalmente anuales, es decir son el resultado de un conjunto de

⁹ Jarach, Dino. El Hecho Imponible, Teoría Gral. del Derecho Sustantivo. Ed Abeledo Perrot, 3° Ed., 1982, pag 30,36

¹⁰ Jarach, Dino. Finanzas Publicas y Derecho Tributario, Ed. Abeledo Perrot, 3° Edición, Buenos Aires, pag 383

actos que se desarrollan en un periodo temporal. Puede citarse como ejemplo en este caso al impuesto a las ganancias. Saccone¹¹ escribe que en estos casos el legislador tiene como acaecido el hecho imponible en el último instante del periodo dentro del cual se computan los ingresos. De tal manera, si se produce una modificación legislativa durante el transcurso del ejercicio, la alteración es válida y no retroactiva, puesto que el hecho imponible no se tuvo aún por realizado.

Es importante tener en cuenta que muchas veces la forma de liquidación de un tributo no necesariamente se relaciona con el aspecto temporal del hecho imponible. Es decir que el hecho imponible puede perfeccionarse en un acontecimiento determinado pero a efectos de la liquidación del tributo se agrupan los importes de las operaciones. Tal es el caso del impuesto al valor agregado que se cita en el apartado siguiente.

Jarach¹² enuncia que el impuesto puede aplicarse por una sola vez a pesar de que el hecho imponible sea permanente o periódico, si el Estado elige ese impuesto para cubrir necesidades extraordinarias que se limitan a un momento determinado, sin que la necesidad se prolongue en el tiempo o bien pueda proveerse a su satisfacción por otros instrumentos. Pero también puede el impuesto gravar acontecimientos o fenómenos económicos aislados y ocasionales. El autor cita como ejemplo a los impuestos al consumo de bienes suntuarios, desde el punto de vista del consumo a los que gravan las ganancias de capital que no se reproducen periódicamente, o bien que se aplican a eventos que no pueden reproducirse, como un impuesto sobre las sucesiones por causa de muerte.

Jarach continua explicando que existen impuestos que son periódicos en el sentido que las obligaciones de pago correspondientes se renuevan periódicamente, cuyos hechos imponibles no están constituidos por un flujo de riqueza dentro de un período o cuyas bases imponibles se agrupan en períodos fiscales, sino que los hechos imponibles reflejan una situación instantánea imputable a un momento dado. . Un ejemplo de esta forma de connotación temporal del

¹¹ Saccone, Mario Augusto. Manual de Derecho Tributario. Ed. La Ley, 2002, pag 59

¹² Jarach, Dino. Finanzas Publicas y Derecho Tributario, Ed. Abeledo Perrot, 3° Edición, Buenos Aires, pag 266

impuesto que, aun siendo periódico, tiene una base imponible instantánea se halla en los impuestos patrimoniales, como el Impuesto sobre los Bienes Personales o el Impuesto sobre la Propiedad. En estos gravámenes, el hecho y la base imponibles consisten en la titularidad del patrimonio en una fecha determinada y en el valor a esa fecha.

A continuación se citan ejemplos de tributos con hechos imponibles instantáneos y periódicos, y más adelante se analizan los efectos de las modificaciones en las leyes impositivas con respecto a la verificación de la obligación tributaria.

3.1. Tributos con Hechos Imponibles Instantáneos:

A) Impuesto al Sello: El hecho imponible se perfecciona de manera instantánea, en el momento de creación del documento gravado, salvo excepciones expresamente contempladas en cada jurisdicción. Recae sobre actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados, sobre contratos a título oneroso formalizados por correspondencia, y sobre operaciones monetarias. En el caso de la Provincia de Buenos Aires, el Código Fiscal establece:

“ARTÍCULO 251. Estarán sujetos al impuesto de Sellos, de conformidad con las disposiciones del presente Título, los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso, formalizados en el territorio de la Provincia, en instrumentos públicos o privados suscriptos que exterioricen la voluntad de las partes. Asimismo, están gravados los contratos por correspondencia, los que se efectúen con intervención de las Bolsas y Mercados y las operaciones monetarias registradas que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés efectuadas por entidades financieras regidas por la Ley N° 21.526 y sus modificatorias, con asiento en la Provincia aunque se trate de sucursales o agencias de una entidad con domicilio fuera de ella”

B) Impuesto a las Transmisión Gratuita de Bienes: Para la Provincia de Buenos Aires el Código Fiscal establece:

“ARTÍCULO 306. Todo aumento de riqueza obtenido a título gratuito como consecuencia de una transmisión o acto de esa naturaleza, que comprenda o afecte uno o más bienes situados en la Provincia y/o beneficie a personas físicas o jurídicas con domicilio en la misma, estará alcanzado con el impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes (...)”.

El aspecto temporal lo regula el artículo 314 de dicho Código Fiscal. La legislación establece como criterio general la fecha de celebración de los actos, la fecha del deceso del causante en caso de herencias o legados, la fecha de aceptación en las donaciones y la fecha de percepción

del monto asegurado en caso de que no haya existido contraprestación alguna por parte del beneficiario en caso de seguros.

“ARTÍCULO 314. Para la determinación del impuesto se tendrá en cuenta el estado, carácter y valor de los bienes y deudas a la fecha de producirse la transmisión a título gratuito. Se considerará operada dicha transmisión y por ende producido el hecho imponible:

1) Tratándose de herencias o legados, en la fecha del deceso del causante.

2) En las donaciones, en la fecha de aceptación

3) En los demás casos, en la fecha de celebración de los actos que le sirvieron de causa, salvo tratándose de seguros en los cuales no exista contraprestación alguna por parte del beneficiario, en el que se considerará la fecha de percepción del monto asegurado”.

C) Impuesto Inmobiliario: en las legislaciones locales que establecen el Impuesto sobre la Propiedad Inmobiliaria el hecho imponible surge de la mera circunstancia de ser propietario del inmueble, y de tener la disponibilidad económica del bien. De esta manera, el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires establece:

ARTÍCULO 169. Los titulares de dominio, los usufructuarios y los poseedores a título de dueño pagarán anualmente por los inmuebles situados en la Provincia, el impuesto establecido en el presente Título (...)

D) Impuesto Automotor: el hecho imponible surge de la radicación del automotor en una jurisdicción respectiva. En el caso de la Provincia de Buenos Aires el Código Fiscal establece:

“ARTÍCULO 228. Los propietarios de vehículos automotores radicados en la Provincia y/o los adquirentes de los mismos que no hayan efectuado la transferencia de dominio ante el Registro Nacional de la Propiedad del Automotor y de Créditos Prendarios, pagarán anualmente el impuesto que, según los diferentes modelo-año, modelo de fabricación, tipos, categorías y/o valuaciones, se establezca en la Ley Impositiva”

3.2. Tributos con Hechos Imponibles Periódicos:

A) Impuesto Ganancias: El art. 2 de la Ley de Impuesto a las Ganancias establece el objeto del impuesto puntualizando que estarán gravadas:

“Art. 2º - A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas:

1) Los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación.

2) Los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, salvo que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el artículo 69, se desarrollaran actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 79 y las mismas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior.

3) Los resultados provenientes de la enajenación de bienes muebles amortizables, acciones, cuotas y participaciones sociales, títulos, bonos y demás valores, cualquiera fuera el sujeto que las obtenga”

El aspecto temporal surge del art. 18 de la ley que establece:

“Art. 18 - El año fiscal comienza el 1º de enero y termina el 31 de diciembre.

Los contribuyentes imputarán sus ganancias al año fiscal, de acuerdo con las siguientes normas:

a) Las ganancias obtenidas como dueño de empresas civiles, comerciales, industriales, agropecuarias o mineras o como socios de las mismas, se imputarán al año fiscal en que termine el ejercicio anual correspondiente.

Las ganancias indicadas en el artículo 49 se consideran del año fiscal en que termine el ejercicio anual en el cual se han devengado.

Cuando no se contabilicen las operaciones el ejercicio coincidirá con el año fiscal, salvo otras disposiciones de la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA, la que queda facultada para fijar fechas de cierre del ejercicio en atención a la naturaleza de la explotación u otras situaciones especiales.

Se consideran ganancias del ejercicio las devengadas en el mismo. No obstante, podrá optarse por imputar las ganancias en el momento de producirse la respectiva exigibilidad, cuando las ganancias se originen en la venta de mercaderías realizadas con plazos de financiación superiores a DIEZ (10) meses, en cuyo caso la opción deberá mantenerse por el término de CINCO (5) años y su ejercicio se exteriorizará mediante el procedimiento que determine la reglamentación. El criterio de imputación autorizado precedentemente, podrá también aplicarse en otros casos expresamente previstos por la ley o su decreto reglamentario. Los dividendos de acciones y los intereses de títulos, bonos y demás títulos valores se imputarán en el ejercicio en que hayan sido puestos a disposición.

b) Las demás ganancias se imputarán al año fiscal en que hubiesen sido percibidas, excepto las correspondientes a la primera categoría que se imputarán por el método de lo devengado (...)

Es decir que el hecho imponible del impuesto a las ganancias se asocia con fenómenos económicos periódicos, puesto que las rentas se obtienen durante el transcurso del año fiscal.

De esta manera, se considera un impuesto de ejercicio o periódico.

Por otro lado, Jarach¹³ menciona que con respecto a la renta pueden existir tres sistemas de imposición:

- Sistema de Impuestos Reales o cedulares
- Sistema Unitario y personal
- Sistema Mixto

En el sistema de impuestos reales o cedulares, las diferentes rentas están sujetas cada uno a un impuesto diferente, no hay compensación entre los diferentes tipos de rentas, ni deducciones ni alícuotas progresivas. En general se otorga un tratamiento fiscal diferentes a cada tipo de renta según el esfuerzo para su obtención.

En el sistema de imposición a la renta unitario hay un solo impuesto que grava la renta neta total de las personas físicas, compensándose los resultados positivos y negativos de diferentes fuentes o clases de réditos. Pueden practicarse deducciones y alícuotas progresivas.

El sistema de imposición a la renta mixto consiste en adoptar un impuesto sobre el conjunto global de las rentas, el cual se complementa con gravámenes cedulares sobre rentas de diferentes fuentes.

En el caso del impuesto a las ganancias argentino, se ha adoptado un sistema de imposición mixto, puesto que se presenta como un sistema global al que se le agregan ciertas cédulas, como la imposición sobre las ventas de acciones, las salidas no documentadas, etc.

Resulta importante tener presente los sistemas de imposición, a los efectos de evaluar a cada hecho imponible en particular con respecto las modificaciones que se producen en las leyes impositivas. En el caso particular del impuesto a las ganancias esto se va a tratar en el punto 5.1 para analizar la vigencia de las modificaciones que trajo la reciente ley 26893.

B) Impuesto al Valor Agregado: Marchevsky¹⁴ señala que en el IVA la obligación tributaria no necesariamente se configura al mismo tiempo que se produce el hecho imponible. Sin embargo, la relación jurídica tributaria existe a partir de ese momento y se mantendrá latente hasta el

¹³ Jarach, Dino. Finanzas Publicas y Derecho Tributario, Ed. Abeledo Perrot, 3° Edición, Buenos Aire, pag 476

¹⁴ Marchevsky, Rubén A. Impuesto al Valor Agregado, Análisis Integral. Ed Errepar, Buenos Aires, 2006, pag 231

momento en que se verifiquen las pautas que marca la propia ley para que nazca y se satisfaga la obligación tributaria, lo cual puede suceder en forma concomitante o en un momento posterior.

Juan Oklander¹⁵ considera que, salvo en el caso de las importaciones de bienes en las cuales el IVA constituye un impuesto instantáneo, para la generalidad de operaciones funciona como un impuesto de “ejercicio” donde, si bien el débito fiscal goza de este carácter de instantaneidad en el momento dispuesto, básicamente, por el art. 5 de la Ley de IVA, el “impuesto” requiere la consideración de los créditos fiscales.

De esta manera, en el Impuesto al Valor Agregado, a cada hecho imponible, cuya verificación es instantánea, le es atribuible su propio momento de nacimiento de la obligación tributaria, y en consecuencia su débito fiscal. Pero la mecánica de liquidación del impuesto hace que se deban sumar todos los débitos fiscales de cierto periodo (mensual) para luego efectuar la detracción de los créditos fiscales y determinar el impuesto a ingresar. Esto es de aplicación para los casos en los que se genera el débito fiscal una vez producido el hecho imponible, pero para el caso en el que la ley exige realizar un pago a cuenta de un hecho imponible que aun no se produjo.

Es decir en los casos, por ejemplo, de la venta de una cosa mueble, una vez producido el hecho imponible la obligación tributaria nace según lo determina la ley, en el momento de la entrega del bien, emisión de la factura o acto equivalente, aquello que se produzca primero. Es decir que se produjo el hecho imponible (venta) y se genera el débito fiscal con la entrega, factura o acto equivalente. Pero el hecho imponible ya está configurado.

En cambio, la ley prevé también ciertos casos de pago a cuenta de la obligación tributaria. Es el caso de las prestaciones de servicio realizadas en el país donde la percepción anticipada genera el débito fiscal aunque el hecho imponible (prestación de servicio) no haya sido configurado. Marchevsky considera que en estos casos el Estado demanda un cobro anticipado a cuenta del gravamen.

¹⁵ Oklander, Juan. Ley de Impuesto al Valor Agregado Comentada, Ed La Ley, pag 251

C) Impuesto sobre los Ingresos Brutos: El presente impuesto se constituye en base a manifestaciones económicas que revisten el carácter de periódicas, es decir continuadas en el tiempo a lo largo del ejercicio fiscal, gravando así “el ejercicio habitual y a título oneroso” de la actividad en la jurisdicción de la provincia. El art 182 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires establece:

“ARTÍCULO 182. El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la provincia de Buenos Aires, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativo o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza), estará alcanzada con el impuesto sobre los Ingresos Brutos (...)”

4. RETROACTIVIDAD O IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES TRIBUTARIAS

El Diccionario de la Real Academia Española define el concepto retrotraer diciendo que implica “*Retroceder a un tiempo pasado para tomarlo como referencia o punto de partida de un relato*”. En [Derecho](#) la retroactividad involucra un posible efecto de las [normas jurídicas](#) que implica la extensión de su aplicación sobre hechos pasados.

Los romanos sostenían: *"leges et constitutiones futuris certum est dará forman negotiis, non ad facía praeterita revocari"* (las leyes y los edictos dan forma a los negocios futuros, pero no se retrotraen a los hechos pretéritos).

Se había mencionado en puntos anteriores que en materia tributaria era una cuestión especialmente controvertida la existencia de normas con efectos retroactivos.

Se analizará en primer lugar la normativa legal existente al respecto, luego se hará una breve descripción del derecho comparado haciendo hincapié en las normas de otros países, y a continuación se expondrán los postulados doctrinarios al respecto (tanto de la doctrina mayoritaria como minoritaria). Además se abordarán los principios constitucionales en pugna con la retroactividad tributaria (el principio de legalidad, el de certeza y el de capacidad contributiva) y en el punto siguiente la jurisprudencia al respecto. También se hará un análisis del concepto de pseudoretroactividad en el caso de los tributos con hechos imponibles periódicos. Por último se abordarán dos cuestiones de actualidad con respecto a la eficacia o no de la retroactividad. La primera se refiere a la ley 26.893 del 12/09/2013 que modificó el hecho imponible en el Impuesto a las Ganancias y trajo implicancias con respecto a la temporalidad de la obligación tributaria. La segunda tiene que ver con la ley 26.860 de Exteriorización Voluntaria de Moneda Extranjera del 29/05/2013 (conocida como blanqueo) cuyo artículo 17 suspende por un año el curso de prescripción de las acciones del fisco para determinar tributos o aplicar multas para la generalidad de contribuyentes, lo que también tiene implicancias acerca de la retroactividad de normativa tributaria.

4.1. LA NORMATIVA LEGAL:

A) Constitución Nacional:

La Constitución Nacional solo tiene norma referida a la irretroactividad de la ley penal y el principio de ley penal más benigna que tiene referencia con la aplicación retroactiva de las normas. Esto está contenido en la Constitución de manera indirecta, puesto que a partir de la reforma del año 1994 tiene jerarquía constitucional la Convención Americana de Derechos Humanos y Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, cuyos artículos pertinentes rezan:

Convención Americana Derechos Humanos: Artículo 9. "Principio de Legalidad y de Retroactividad: Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la

comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello¹⁶”.

Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos: Artículo 15:

“1. Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho nacional o internacional. Tampoco se impondrá pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello.

2. Nada de lo dispuesto en este artículo se opondrá al juicio ni a la condena de una persona por actos u omisiones que, en el momento de cometerse, fueran delictivos según los principios generales del derecho reconocidos por la comunidad internacional.¹⁷”

B) Por otro lado, el Código Penal Argentino establece:

“ARTICULO 2º: Si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna.

Si durante la condena se dictare una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esa ley. En todos los casos del presente artículo, los efectos de la nueva ley se operarán de pleno derecho”

B) Código Civil:

El Código Civil Argentino establece:

“Art. 3º A partir de su entrada en vigencia, las leyes se aplicarán aún a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes. No tienen efecto retroactivo, sean o no de orden público, salvo disposición en contrario. La retroactividad establecida por la ley en ningún caso podrá afectar derechos amparados por garantías constitucionales.

A los contratos en curso de ejecución no son aplicables las nuevas leyes supletorias”

Según Villegas¹⁸, la última parte del primer párrafo de dicho artículo significa el reconocimiento de que en ciertos casos el legislador puede asignar retroactividad a algunas leyes, pero la limita al designar *“en ningún caso podrá afectar derechos amparados por garantías constitucionales”*.

Esto implica la admisión de la teoría de los derechos adquiridos. En el ámbito tributario Villegas cita a García Belsunce y al respecto establece:

“Compartimos el concepto de que la reforma al art. 3 no ha introducido ninguna variante en cuanto a la limitación a la irretroactividad de las leyes, porque lo mismo es decir que no pueden alterar derechos adquiridos o que deben respetarse los derechos amparados por

¹⁶ **Convención Americana Derechos Humanos, San José Costa Rica, 1969**

¹⁷ Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, 1966

¹⁸ Villegas Héctor. Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario. Ed Depalma. 2001, página 177

garantías constitucionales, en razón de que el derecho adquirido no es sino el respeto a la inviolabilidad del derecho de propiedad que consagra el art. 17 de la Constitución nacional”

4.2. LA RETROACTIVIDAD EN EL DERECHO COMPARADO

Dada la importancia de las Constituciones Nacionales de los diferentes países como la ley fundamental de los mismos, se aborda el tratamiento con respecto al aspecto temporal de las leyes tributarias en las Constituciones de algunos países.

Comparando lo preceptuado por las Constituciones de diferentes países se pueden agrupar alrededor de tres situaciones distintas: los países que no tienen norma constitucional expresa en materia de irretroactividad tributaria, los que consagran en sus constituciones el principio de irretroactividad en forma general; y los que tienen normas constitucionales expresas sobre retroactividad tributaria.

A) Algunos países que no tienen normas constitucionales expresas en materia de irretroactividad tributaria:

Argentina y Uruguay son ejemplos de países que no cuentan con normas expresas o directas en sus Constituciones Nacionales acerca de la irretroactividad tributaria. El caso de la Constitución Nacional de Argentina ya fue comentado anteriormente.

B) Algunos países que consagran el principio de irretroactividad en forma general:

Bolivia: el art. 123 de la Constitución Política del Estado consagra:

“Artículo 123: La ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado; y en el resto de los casos señalados por la Constitución.”

Paraguay: El art. 14 de la Constitución de la República del Paraguay establece:

“ARTICULO 14 – De la Irretroactividad de la Ley: Ninguna ley tendrá efecto retroactivo, salvo que sea más favorable al encausado o al condenado”

Perú: aquí hubo una reforma constitucional en el año 2004 que suprimió la referencia a la retroactividad de leyes tributarias más favorables al contribuyente, y la mantuvo solo para la materia laboral cuando favorece al reo. Incluye a las sanciones por infracciones tributarias porque las mismas tienen naturaleza penal. La Revista Peruana de Derecho Tributario¹⁹ establece que el principio de retroactividad de la ley tributaria es admitido implícitamente por el artículo 103 y el artículo 74 de la Constitución Política de 1993 siempre que respete los principios tributarios constitucionales y tenga por fin restablecer el respeto de estos principios ante una ley anterior que los vulneró o que si bien no los vulneró tiene por fin dar un trato más favorable al contribuyente siempre que se sujete a los principios tributarios.

De esta manera, el art 103 y 74 de la Constitución Política del Perú establecen:

“Artículo 103°. Pueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por razón de las diferencias de las personas. La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo. La ley se deroga sólo por otra ley. También queda sin efecto por sentencia que declara su inconstitucionalidad.”

“Artículo 74°. Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo”

Venezuela: también consagra la irretroactividad en forma general al establecer en el Art. 44 de la Constitución de la República de Venezuela:

¹⁹ Revista Peruana de Derecho Tributario. Centro de Estudios Tributarios. N°15 del Año 2010.

“Artículo 44. Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga menor pena. Las leyes de procedimiento se aplicarán desde el momento mismo de entrar en vigencia, aun en los procesos penales las pruebas ya evacuadas se estimarán en cuanto beneficien al reo, conforme a la ley vigente para la fecha en que se promovieron”

México: en su art. 14 la Constitución Política de los Estados Mexicanos consagra el principio también en forma general:

“Artículo 14: A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”

C) Algunos países que tienen normas constitucionales expresas sobre la retroactividad tributaria:

Brasil: el principio de retroactividad está en el art. 150, III, "a" de la Constitución, por el cual, sin perjuicio de otras garantías aseguradas a los contribuyentes, está prohibido cobrar tributos en relación con los acontecimientos que ocurren antes de la fecha de vigencia de la ley que estableció o amplió; y el principio de la anterioridad, llevado por el art. 150, III, "b" de la Constitución según el cual, sin perjuicio de otras garantías aseguradas a los contribuyentes, las entidades políticas están prohibidas de cobrar impuestos en el mismo ejercicio en que ha sido la ley que estableció o amplió. A continuación se transcribe la parte pertinente de dicho art. 150:

“Art. 150: Sin perjuicio de otras garantías aseguradas al contribuyente, está prohibido a la unión, a los Estados, al Distrito Federal y a los Municipios:

(...)

3. Cobrar tributos:

1. en base a hechos imponderables ocurridos antes del inicio de la vigencia de la ley que los hubiera establecido o ampliado;

2. en el mismo ejercicio financiero en que haya sido publicada la ley que los estableció o amplió (...)”

Colombia: El art. 363 de la Constitución Política de Colombia establece en forma expresa la irretroactividad de las leyes tributarias:

“ARTICULO 363. El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.”

En cuanto a la materia específicamente penal es unánime la admisión de la retroactividad en las distintas legislaciones (por ejemplo el caso del Código Penal de Argentina que ya fue visto con anterioridad, al que pueden agregarse casos similares como Colombia, Chile, Venezuela, etc.). Según la doctrina esta regulación penal es aplicable por analogía a las sanciones tributarias (aun en ausencia de disposición expresa) puesto la naturaleza penal de las sanciones tributarias.

4.3. LA DOCTRINA:

La postura minoritaria de la doctrina está a favor de la retroactividad de las leyes tributarias, por lo que dichos postulados serán analizados en principio. La postura mayoritaria de la doctrina, es decir el rechazo por la retroactividad de las leyes tributarias, será abordada en el punto siguiente.

a) Doctrina a favor de la retroactividad de las leyes tributarias (postura minoritaria)

Algunos autores argentinos justifican la retroactividad. Borda²⁰ considera que la sociedad está interesada en que la nueva ley tenga el mayor ámbito de aplicación posible. Ello porque la última debe presumirse más justa que la anterior. Por otro lado, resaltó la impotencia de los juristas para definir reglas fijas que rijan estos conflictos de ley en el tiempo, pues parece que hay algo insalvable en el intento, ya que no se puede reducir a normas rígidas, inflexibles, lo que está sujeto a infinitas variaciones y a matices de política legislativa.

Bielsa²¹ se expide a favor de la retroactividad de leyes impositivas. Aceptó la retroactividad sin muchas limitaciones, aunque lo hizo con la condición de que no abarcara más allá del ejercicio financiero. La razón de este condicionamiento se basa en la anualidad de la ley de presupuesto, puesto que su postura en aquellos tiempos ligaba la anualidad presupuestaria con la anualidad en la vigencia de la ley tributaria. A pesar de esto, reconoció que la retroactividad podría dañar la necesaria certidumbre jurídica con que deben contar los contribuyentes.

Godoy²² defiende la retroactividad de las leyes tributarias al enunciar que:

²⁰ Borda, Guillermo. Manual de Derecho Civil. Parte General. 5ª Edición. 1969

²¹ Bielsa, Rafael. Compendio de Derecho Público. Ed. R. Depalma, Tomo III Derecho Fiscal, 1952

²² Godoy, Norberto. Teoría General del Derecho Tributario, Aspectos Esenciales. Ed. Abeledo Perrot, pag 179 y sig.

“Desde un riguroso punto de vista jurídico, no puede desecharse en el derecho positivo, la posibilidad de la sanción de normas jurídicas retroactivas, circunstancia que, salvo en el derecho penal debido a la existencia de disposiciones constitucionales que las prohíben, puede darse en todas las ramas jurídicas, incluido el derecho tributario”.

Y luego agrega que:

“Una norma tributaria retroactiva puede llegar a ser justa o injusta, oportuna o inoportuna, progresista o retrógrada, conveniente o inconveniente, etc., ello dependerá de la prudencia y medida de quienes -eventualmente- se hallen a cargo de la función legislativa y también de la función jurisdiccional, actividades éstas que se complementan, en la función creativa del derecho”

b) Doctrina en contra de la retroactividad de las leyes tributarias (postura mayoritaria)

La gran mayoría de la doctrina considera inconstitucionales a las leyes retroactivas en materia tributaria. De esta manera, Giuliani Fonrouge²³ expresa que la tendencia estatal de conferir alcances retroactivos a las leyes financieras afecta intereses individuales respetables y vulnera, muchas veces, principios de justicia y equidad. Admite no obstante la retroactividad “para desbaratar maniobras de evasión fiscal, durante el periodo que va entre el proyecto de modificación y la fecha de su sanción, pero de esto no se sigue que sea un procedimiento recomendable en todos los casos: es cuestión de oportunidad y discreción”.

Giuliani Fonrouge menciona varias teorías sobre la retroacción incompatible con garantías esenciales del individuo y con exigencias de la seguridad del derecho. Dichas teorías son:

- a) Teoría de los derechos adquiridos: ya fue mencionada anteriormente al enunciarla en el art 2 del Código Civil. Predominó en Francia durante el siglo XIX. Implica que la ley no puede afectar los derechos adquiridos, es decir aquellos incorporados definitivamente al patrimonio del individuo. Solo puede afectar los derechos en expectativa.
- b) Teoría de los Hechos cumplidos: se originó en autores alemanes y austriacos del siglo XIX. Lo importante para impedir la retroactividad es que se haya cumplido un hecho bajo el imperio de una ley anterior. Para las consecuencias posteriores del hecho cumplido se debe averiguar si tienen o no relación con la causa de éste. En el primer

²³ Giuliani Fonrouge. Derecho Financiero. Ed Depalma, pag 99 y sig.

caso se regirán por ley antigua, en el segundo por la nueva. Lo importante es la existencia del hecho cumplido íntegramente y cuyas consecuencias se han agotado durante la vigencia de la ley anterior.

- c) Teoría de Duguit y Jeze: se basa en la distinción entre la situación individual (subjetiva) y la legal (objetiva). La ley nueva no puede modificar la primera (de lo contrario, incurriría en retroactividad), pero si puede modificar la segunda, ya sea que emane de la ley o sea consecuencia de un acto-condición.
- d) Teoría de la Situación Jurídica: expuesta por Roubier y Level. Prescinde de la naturaleza de las situaciones alcanzadas por la ley nueva. Lo importante es determinar si la norma afecta una situación jurídica en su fase dinámica (en su constitución o extensión) o en su fase estática (en sus efectos). En el primer caso habrá retroactividad si altera situaciones constituidas o extinguidas. En el segundo la retroactividad se produce cuando pretende reanudar efectos ya producidos bajo la ley anterior. Las situaciones en curso son afectables por la ley nueva.

La posición de Giuliani Fonrouge es que, en general, la retroactividad es inconveniente y atenta contra la certeza y seguridad del derecho. Manifiesta su preferencia por las teorías de los “hechos cumplidos” y de la “situación jurídica” de Roubier, “que coinciden en lo sustancial y hacen posible que el legislador conserve su libertad de acción, sin menoscabo de situaciones individuales dignas de protección.

Jarach²⁴ sostiene la inconstitucionalidad de leyes retroactivas basándose en que “el principio de legalidad no significa solo que el impuesto debe ser establecido por ley, sino que también ésta debe ser preexistente a los hechos que van a ser considerados como imponibles. De manera que cuando ellos se verifiquen los contribuyentes sean consientes de las implicancias y consecuencias de sus actos”.

Además Jarach enuncia:

“No puede ser que el poder público, por una decisión posterior de cualquier tiempo, invada mi esfera de propiedad y me haga soportar sacrificios que, tal vez, no habría soportado voluntariamente si hubiese sabido cuáles eran las consecuencias”

²⁴ Jarach Dino. Curso de Derecho Tributario, citado por Villegas en Curso Finanzas Derecho Financiero y T. pag 179

Villegas²⁵ sostiene que el principio general que debe gobernar estas situaciones es que las leyes deben regir para el futuro y no retrotraerse al pasado. La forma de asegurar la certeza jurídica consiste en que los sujetos del derecho sepan que sus actos cumplidos durante la vigencia de una ley, se rigen por dicha legislación que fue la tenida en cuenta al planear y realizar esos actos. Sostiene que el hecho imponible íntegramente cumplido no puede ser alterado por ley posterior retroactiva, porque sería inconstitucional. No puede haber retroactividad si se produjo la hipótesis de incidencia en su integridad (lo que se asemeja a la Teoría de los Hechos Cumplidos enunciada anteriormente). No obstante, Villegas²⁶ defiende la retroactividad para evitar el efecto de “fuga ante el impuesto”. El mismo consiste en la acción deliberada del contribuyente de intentar sustraerse de la imposición o morigerarla orientando su obrar una vez anunciado un cambio en la legislación tributaria, a fin de no quedar encuadrado en los hechos generadores, o estarlo en la menor medida posible.

Valdés Costa²⁷ considera que debe admitirse que el principio general es la irretroactividad de las leyes tributarias, pero está a favor de admitir ciertas excepciones. Por ejemplo en los casos del aprovechamiento de los particulares del conocimiento previo de la creación o aumento de impuestos.

Saccone²⁸ manifiesta su acuerdo con los postulados de Villegas, Fonrouge y Jarach enunciados anteriormente.

García Vizcaíno²⁹ aclara que no comparte la opinión de que se pueda hablar de “evasión fiscal” cuando el tributo aún no entró en vigencia. La autora señala además la propuesta de una reforma de la Constitución Nacional que adopte la siguiente norma: “*ningún tributo tiene efecto retroactivo, salvo cuando afecte al periodo fiscal dentro del cual se sanciona la ley*”. En el apartado anterior donde se analizó el derecho comparado ya se mencionó que algunos países

²⁵ Villegas, Héctor. Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario. Ed Depalma. 2001, pag 383

²⁶ Villegas, Héctor. Irretroactividad de la ley fiscal. DTE Errepar. 08/1991,

²⁷ Valdés Costa, Ramón. Curso de Derecho Tributario. 2º Edición. Ed. Depalma y Marcial Pons. 1996

²⁸ Saccone, Mario Augusto. Manual de Derecho Tributario. Ed. La Ley, 2002

²⁹ García Vizcaíno, C. Derecho Tributario Consideraciones Econ. y Jurídicas, Tomo I, Ed Depalma, 1996, pag 196

tienen incluidos en sus Constituciones Nacionales preceptos sobre la irretroactividad de las leyes tributarias otorgándole una jerarquía normativa mayor a la cuestión.

Bulit Goñi³⁰ expresa que así como los hombres se expresan mediante palabras, los órganos del estado se expresan mediante normas. Tales normas pueden tener múltiples objetos, pero en cuanto se propongan interferir conductas solo pueden referirse al futuro, nunca al pasado, porque las conductas se desarrollaron inmodificables.

Por otro lado, el Modelo de Código Tributario para América Latina³¹ enuncia en su art. 9 que las normas dispongan para el futuro, explicando en la exposición de motivos que deben evitarse los perniciosos efectos de las reformas intempestivas.

En síntesis, ya se había mencionado que la mayor parte de la doctrina rechaza la retroactividad. Pero dentro de la escuela que está en contra de la retroactividad de la ley tributaria podemos hallar dos corrientes: una mayoritaria que admite ciertas excepciones, y otra más severa sustentada en la teoría de Jarach que considera que siempre es inconstitucional la ley tributaria retroactiva.

4.4. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN PUGNA:

El poder tributario del estado, es decir la facultad de crear tributos, debe tener un límite que resguarde los derechos de los particulares. Los principios constitucionales afines a la tributación limitan el poder tributario del estado, dando el marco constitucional a partir del cual deben desarrollarse las leyes tributarias. A continuación se analizan tres principios constitucionales considerados en pugna con la retroactividad de las leyes tributarias: el principio de legalidad, el principio de certeza y el de capacidad contributiva.

A) EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

³⁰ Bulit Goñi, Enrique. Las Leyes Tributarias retroactivas son inconstitucionales. La Información, Tomo LIX, pag 909

³¹ Modelo de Código Tributario América Latina Programa Conjunto Tributación OEA/BID. 1970

El principio de legalidad implica que no hay tributo sin ley previa que lo establezca, lo que protege a su vez el derecho de propiedad, es decir afirma la necesidad de aprobación parlamentaria de los tributos.

Está consagrado en el art. 4 de la Constitución Nacional que reza que son fondos del Tesoro Nacional las contribuciones que *equitativa y proporcionalmente* imponga el Congreso, y el art 17 que establece la clausula de la propiedad definiendo que “*solo el Congreso establece las contribuciones que se expresan en el art. 4*”. Son considerados una de las normas fundamentales para el estudio de las finanzas públicas y el derecho financiero de la República Argentina. Es la norma jurídica que justifica la facultad del estado de exigir tributos y la obligación de abonarlos por parte de quienes resulten sujetos pasivos de la obligación. Dichos artículos consagran:

“ARTÍCULO 4.- El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decrete el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional”.

*“ARTÍCULO 17.- La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. **Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4º.** Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino. Ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie”*

Jarach³² establece que este principio de legalidad tiene varios corolarios:

- La necesidad de la ley para la existencia del impuesto.
- La indelegabilidad en el Poder Ejecutivo de la facultad parlamentaria de crear impuestos y excepciones
- La necesidad que la ley defina todos los elementos constitutivos de la obligación tributaria
- Se ha negado toda facultad discrecional de la administración en materia de impuestos y considerado inconstitucional a la norma que concediera esa facultad

³² Jarach, Dino. Finanzas Publicas y Derecho Tributario, Ed. Abeledo Perrot, 3º Edición, Buenos Aires, pag 297

- Se ha considerado como inderogable por acuerdo de partes la obligación impositiva de los contribuyentes de derecho. También para la administración rige dicha inderogabilidad.

Jarach³³ remarca que el principio de legalidad no se agota en el concepto de que no puede haber impuesto sin ley, sino que también que la ley debe ser preexistente o anterior al tributo. De esta manera, cuando los hechos se verifiquen, los contribuyentes serán consientes de las implicancias y consecuencias de sus actos. Por lo que para el autor el principio de reserva de ley implica a la irretroactividad de las leyes tributarias.

García Belsunce³⁴ también justificó la preexistencia de la ley como requisito para el nacimiento de la obligación tributaria. Dice que este principio halla su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae, en favor del Estado, algo del patrimonio de los particulares. Numerosos autores (Villegas, García Vizcaíno, Sainz de Bujanda) remarcan que, de esta forma, los particulares pueden conocer de antemano tanto su obligación de tributar como los elementos de medición de dicha obligación.

La nueva ley puede afectar consecuencias aún no producidas al momento de su entrada en vigencia, y en materia penal siempre es aplicable la ley vigente al momento del hecho salvo que con posterioridad se sanciona una ley más benigna.

En el punto donde se aborda el análisis de la jurisprudencia en relación con la retroactividad tributaria, se analizaran diversos fallos en los que la Corte Suprema sostuvo el principio de legalidad como fundamento de la irretroactividad.

B) EL PRINCIPIO DE CERTEZA

Jarach³⁵ enuncia que los hombres en el ejercicio de su libre actividad económica se ajusten a un marco de derecho que les garantice las reglas de juego.

³³ Jarach, Dino. Curso de Derecho Tributario, pag 83 y sig.

³⁴ García Belsunce, Horacio. Garantías Constitucionales. Ed Depalma, 1984, pag 149

³⁵ Jarach, Dino. Finanzas Publicas y Derecho Tributario, Ed. Abeledo Perrot, 3º Edición, Buenos Aires, pag 315

Adam Smith³⁶ estableció que el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claras para el contribuyente y para todas las demás personas.

Medrano Cornejo³⁷ considera que la seguridad jurídica es el resultado de la conjunción de diversos principios constitucionales y supone la eliminación de toda arbitrariedad. Y menciona como condiciones para cumplir con dicha seguridad: que la legislación sea clara y coherente. Agrega que las leyes retroactivas implican incertidumbre y conducen al reino de la arbitrariedad, en cambio no se vulnera la seguridad jurídica cuando se admite la retroactividad benigna.

Villegas³⁸ determinó que para cumplir con el postulado de la "trasparencia tributaria", la ley fiscal debe determinar con precisión los siguientes datos: sujetos pasivos, hecho imponible, base imponible, alícuota, fecha, plazos y modalidades de pago, exenciones y beneficios en general, infracciones posibles, sanciones aplicables y recursos legales que proceden frente a una actuación ilegal de la Administración. El cumplimiento del principio exige que estos datos sean claramente consignados en las normas tributarias en sentido lato.

Naveira de Casanova³⁹ sostiene que es una burda injusticia sostener que se está respetando el principio de legalidad cuando el legislador dicta una ley cuyos efectos se retrotrae en el tiempo con el afán de alcanzar hechos ya acaecidos. Si bien desde el plano formal habría una ley, desde elementales consideraciones de seguridad jurídica y justicia, como de la misma legalidad vigente al momento de realizarse los hechos cuyas consecuencias se están trastocando ahora, no se está preservado el contenido esencial del principio de reserva.

De esta manera, el dictado de normas tributarias retroactivas afecta la seguridad jurídica del contribuyente, puesto que el Poder Legislativo no puede agravar las consecuencias fiscales del contribuyente, alterando el derecho constitucional de seguridad jurídica.

³⁶ Smith Adam, La Riqueza de la Naciones

³⁷ Medrano Cornejo, Humberto. El principio de Seguridad Jurídica en la Creación y Aplicación del Tributo. IPDT, Perú.

³⁸ Villegas, Héctor. Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario. Ed Depalma. 2001

³⁹ Naveira de Casanova Gustavo, Doctrina Tributaria Errepar, 08/2009

C) EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

La Constitución Nacional en su art. 16 consagra:

“ARTÍCULO 16.- La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.”

Dicho precepto constitucional implica un tratamiento igualitario en igualdad de condiciones. Y la Corte Suprema de Justicia de la Nación⁴⁰ tiene dicho que igualdad de condiciones implica igualdad de capacidad contributiva. En la causa de la CSJN Marta Navarro Viola de Herrera Vegas c/Nación Argentina⁴¹, de 12/1989, el Alto Tribunal debió resolver la cuestión sobre la aplicación de la ley 22.604, la cual fue promulgada el 09/06/1982 definiendo un impuesto de emergencia sobre los activos financieros existentes al 31/12/1981. La actora poseía las acciones al 31/12/1989, pero a la fecha de la sanción de la ley que estableció el nuevo tributo (06/1982) ya no formaban parte de su patrimonio porque las había donado. Por lo que la CSJN debió resolver la cuestión en torno a la posible retroactividad de la ley y la discusión en torno a la existencia o no de capacidad contributiva en dicho caso. Al respecto sentenció que “la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva es indispensable como requisito de validez de todo gravamen”. De esta manera señala la Corte que “la afectación del derecho de propiedad resulta palmaria cuando la ley torna como hecho imponible una exteriorización de riqueza agotada antes de su sanción, sin que se invoque siquiera, la presunción de que los efectos económicos de aquella manifestación permanecen, a tal fecha, en la esfera patrimonial del sujeto obligado”. Así la Corte deja sentado los caracteres de la capacidad contributiva, que debe ser real, efectiva y actual.

Jarach⁴² señala que la capacidad contributiva es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, que el legislador atribuye al sujeto particular. Significa al mismo tiempo existencia de una riqueza en posesión de una persona y graduación de la obligación tributaria según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye. Se comprueba que todos los

⁴⁰ Fallos 16-118, 101-401, 123-106, 134-425

⁴¹ Fallo CSJN Marta Navarro Viola de Herrera Vegas c/Nación Argentina, 19/12/1989, “Fallos” 312:2467

⁴² Jarach, Dino. El Hecho Imponible, Teoría Gral. del Derecho Sustantivo. Ed Abeledo Perrot, 3ª Ed., 1982, pag 87

presupuestos de hecho de los impuestos tienen *naturaleza económica* en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de la magnitud de esta riqueza.

Damarco⁴³ resalta que en el caso de los impuestos importa unir la necesidad del estado y el derecho de propiedad del individuo. Y agrega:

“El único modo en que racional y éticamente puede establecerse ese vínculo en el moderno estado de derecho es a través de la aptitud del individuo, expresada en sus posibilidades económicas, de concurrir al mantenimiento del estado. Y esa aptitud se transforma en un puente (vínculo) entre aquella necesidad del estado y el derecho de propiedad del individuo. Es la capacidad contributiva considerada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación como requisito de validez de los impuestos”

De esta manera, remarca que la capacidad contributiva aparece como la razón que justifica el impuesto desde el punto de vista ético, y desde el punto de vista jurídico determina la medida de la obligación tributaria y al sujeto obligado. Por lo que conceptúa:

“La capacidad contributiva no solo sustenta el vínculo jurídico de carácter obligatorio entre las necesidades que satisface el Estado y el patrimonio del individuo, sino que también proporciona la materia necesaria para establecer la medida de la obligación”

El legislador a través de su apreciación subjetiva determina las manifestaciones de capacidad económica y el monto de impuesto a pagar, lo que evidencia el elemento subjetivo presente en la materia, puesto que no hay pautas científicas para hacerlo.

Es interesante la relación que efectúa Valdés Costa⁴⁴ con la posibilidad de que la retroactividad de la norma tributaria viole el principio constitucional de capacidad contributiva. Puesto que el hecho generador ocurrido en el pasado manifiesta una capacidad contributiva existente en ese momento, pero que puede no existir en el momento que se dicta la ley retroactiva.

Dicho autor establece (citando a E. Mosquetti y L. Tosi) que la capacidad contributiva debe ser efectiva y actual, es decir contemporánea a la ley que establece la retroactividad.

⁴³ Damarco, Jorge H. El Principio de Capacidad Contributiva como fundamento y medida de los impuestos, pag 4

⁴⁴ Valdés Costa, Ramón. Curso de Derecho Tributario. 2º Edición. Ed. Depalma y Marcial Pons. 1996

De la misma manera, el autor italiano Gian Antonio Micheli⁴⁵ establece:

“Una ley que imponga o agrave una contribución en función de una capacidad contributiva que ya no existe o que todavía no existe sería inicua. Violaría los más elementales principios de certeza jurídica y confianza del contribuyente. No obstante, podría aceptarse la retroactividad previsible por el contribuyente o bien cuando es dictada para corregir una situación de injusticia”

La pugna con el principio de capacidad contributiva fue señalada principalmente por la doctrina italiana que establece que, al mismo tiempo, la norma retroactiva iría en contra de la igualdad ante las cargas públicas. Puede suceder que sujetos con igual capacidad económica actual, y en paridad de las otras condiciones, deban contribuir en distinta medida solo porque en el pasado manifestaron una situación económica diversa.

En cambio para otros autores como Asorey⁴⁶, el principio de capacidad contributiva no es fundamento para la irretroactividad, aunque si entiende que si el tributo se basa en capacidades contributivas pasadas se ataca el principio de la seguridad jurídica.

4.5. JURISPRUDENCIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACION:

La jurisprudencia de la C.S.J.N. abarca dos familias de fallos respecto a la admisibilidad de los efectos retroactivos de la legislación en general. Por una parte están aquellos donde se legitima la aplicación retroactiva de leyes, en especial en materia de locaciones, laboral y previsional. De otro lado, están los fallos en que se aplica la doctrina de los derechos adquiridos al sostener que cuando bajo la vigencia de una ley el particular han cumplido todos los actos y condiciones sustanciales y los requisitos formales previstos en ella para ser titular de un determinado derecho, debe considerarse que hay un derecho adquirido, porque la situación jurídica general creada por esa ley se transforma en una situación jurídica concreta e individual en cabeza del sujeto que, como tal, se hace inalterable y no puede ser suprimida por una ley posterior.

⁴⁵ Micheli, Gian Antonio. Curso de Derecho Tributario. Ed. Torino UTET, 6° edición, citado por Valdés Costa en pag 245

⁴⁶ Asorey, Rubén. El principio de seguridad jurídica en el derecho tributario. Rev. Derecho Tributario, pag 115 y sig

Se pueden distinguir así los fallos donde la CSJN admitió la retroactividad con pocas limitaciones (Municipalidad de Tucumán c Gremio Abastecedores Municipalidad Tucumán 01/1987, Fallos 155:11, 156:48, etc). También hubo pronunciamientos a favor de la retroactividad de los tributos en los casos de derechos de exportación, impuestos internos, impuesto a las ganancias y transmisión gratuita de bienes (Frigorífico Armour C/ Gobierno Nación 11/1925, Instituto Zimasa S.A. 05/1937, Rosa Camponar de Echeverría c/ DGI 11/1962, SA Linea Bonaerense 10/1970, etc.). Por otro lado están los fallos donde se establecen limitaciones a la retroactividad tributaria con el argumento del principio de reserva de ley (por ejemplo Alberto Jaime Ventura y otro c/ BCRA 02/1976, Georgalos Hnos. 02/1981, Famy S.A. 08/2000). En el fallo Nación AFJP con Pcia Salta, del año 2006, el Alto Tribunal reconoció que las normas tributarias por su naturaleza son irretroactivas.

A continuación se hace una breve enunciación de los principales fallos del máximo tribunal argentino en materia de irretroactividad tributaria.

Fallo CSJN Ernesto N. de Milo c/ Gobierno Nacional 04/1967

Por la teoría del efecto liberatorio del pago la corte consideró que no se pueden aplicar normas jurídicas tributarias retroactivas cuando el contribuyente ha pagado el impuesto conforme a la ley en vigencia al momento del pago, puesto que resulta afectado el derecho de propiedad si se pretende aplicar una nueva ley que establece un aumento para un periodo ya cancelado.

Es oportuno aclarar que la doctrina ha considerado que esta tesis del efecto liberatorio del pago en el ámbito tributario resulta objetable y de alcance muy relativo⁴⁷, puesto que según la Corte el efecto liberatorio solo se genera con el correspondiente *recibo con efecto cancelatorio*. Y en materia tributaria el pago por sí solo no es casi nunca cancelatorio, puesto que la declaración jurada está sujeta a verificación administrativa mientras no esté prescripta la acción del fisco.

⁴⁷ Así han opinado Villegas, García Vizcaíno, entre otros autores

Fallo CSJN Ángel Moiso y Cía. SRL s/recurso de apelación, 24/11/1981

La Cámara dejó sin efecto la resolución por la cual la DGI determinó la obligación fiscal de la firma Ángel Moiso y Cía. SRL frente al impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes porque la aplicación retroactiva del decreto 3057/70 vulneraba el derecho de propiedad.

Dicho decreto estableció que los inmuebles deberían computarse según el importe de la valuación fiscal, derogando de tal forma, la opción que el precepto reemplazado confería a los contribuyentes de considerar esos bienes según aquel valor o por el de adquisición o construcción, disminuido en el importe de las amortizaciones.

La accionante impugnó la constitucionalidad del decreto mencionado por entender que la enmienda alteró los principios que la ley formulaba para la determinación de la base imponible, y porque su aplicación a un ejercicio concluido bajo la vigencia de otras disposiciones, de las cuales derivaba el deber de ingresar un gravamen menor, conculca un derecho protegido por el art. 17 de la CN.

La Corte consideró que la objeción constitucional, fundada en la pretendida violación de la garantía de la propiedad, debe desecharse, puesto que en principio, nadie tiene un derecho adquirido al mantenimiento de leyes o reglamentaciones ni a la inalterabilidad de los gravámenes creados o regidos por ellos. Sólo cuando el contribuyente ha oblado el impuesto de conformidad con la ley en vigencia al momento en que realizó el pago, queda éste, por efecto de su fuerza liberatoria, al amparo de aquella garantía, que se vería afectada si se pretendiese aplicar una nueva ley que estableciera un aumento para el período ya cancelado.

El hecho de que el decreto fuera publicado con posterioridad al cierre del balance e impuesta su aplicación a él, no constituye motivo que lo invalide, según sentenció la CSJN, habida cuenta que no cabe reconocer la existencia de un derecho adquirido por el mero acaecimiento del hecho generador de la obligación tributaria bajo la vigencia de normas que exigían el ingreso de un gravamen menor. De esta manera, la Corte revoca la sentencia apelada.

Fallo CSJN: Sambrizzi, Eduardo A. c/ Fisco Nacional (D.G.I.) s/ repetición, 31/10/1989

La discusión surge porque la ley 22572 de 02/1983 estableció un impuesto sobre los intereses generados por los depósitos a plazo fijo, con una vigencia de seis meses a partir de 04/1983.

La Cámara de Apelaciones había hecho lugar al recurso del actor, por lo que el fisco interpuso recurso ante la Corte Suprema. La Cámara de Apelaciones resolvió que, si bien podía interpretarse que el gravamen del art. 11 de la ley 22.752 era aplicable al depósito a plazo fijo de 365 días instituido por el actor en el Banco de la Nación Argentina el 5 de agosto de 1982 -es decir, antes de la sanción de la citada ley pero con vencimiento posterior a aquélla-, no podía aceptarse que el impuesto recayera sobre la porción de intereses y ajustes correspondientes a un momento anterior al fijado por la ley. En tal sentido, el a quo consideró que la ley 22.752 no contenía disposición que previera su aplicación retroactiva.

El fisco considera que el hecho imponible del tributo cuestionado consiste en el pago de ajustes e intereses, sin importar la fecha en que se efectuó el depósito a plazo fijo.

La Corte dice que el derecho para el acreedor de percibir los intereses y ajustes sólo se verificó al vencimiento del citado plazo. Y ello no importa otorgar efecto retroactivo a la ley 22.752, toda vez que sólo existe retroactividad si el hecho imponible, incluida su dimensión temporal, ha tenido íntegra realización antes de entrar en vigor la ley que lo convierte en imponible, lo cual, como se ha visto, no ha ocurrido en autos.

Es decir, la Corte define que sólo existe retroactividad si el hecho imponible, incluida su dimensión temporal, ha tenido íntegra realización antes de entrar en vigor la ley que lo convierte en imponible. Por lo cual revoca la sentencia apelada.

Fallo CSJN: Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta c/ Estado Nacional (DGI) 19/12/1989:⁴⁸

⁴⁸ Revista Impuestos 1990-a-738; Revista jurídica argentina la ley 1991-a-420 ; lexco fiscal

La Sala II de la Cámara de Apelaciones admitió la demanda de repetición interpuesta por la actora, por lo que el fisco interpuso recurso extraordinario ante la Corte Suprema.

La cuestión (que ya fue mencionada brevemente en el apartado anterior) se suscita en torno al Gravamen de emergencia sobre los activos financieros establecido por la ley 22604 de junio del año 1982 que grava los activos financieros existentes al 31/12/1981. Se plantea si aquellos bienes que no integraban el patrimonio del contribuyente en el momento de sancionarse la ley quedaban alcanzados o no con dicho tributo. Puesto que la actora el 5/04/1982 había donado las acciones de su propiedad, por lo que al momento de la sanción de la normativa (06/1982) no estaban en su patrimonio.

El fisco señala que se podría frustrar los propósitos de la norma, al posibilitar que los eventuales contribuyentes detrajeran de su patrimonio los activos a gravar en razón de haber tomado conocimiento previo de esa forma de imposición. El tema de discusión se centró en el hecho de que ni del texto ni de la exposición de motivos surge que como condición de aplicación de la ley 22.604 fuera necesario que los activos financieros permanecieran en el patrimonio del contribuyente al sancionarse la ley.

La CSJN considera que la afectación del derecho de propiedad resulta palmaria cuando la ley toma como hecho imponible una exteriorización de riqueza agotada antes de su sanción. La existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva es indispensable como requisito de validez de todo gravamen (esto ya fue detallado en el apartado anterior del Principio de Capacidad Contributiva)

El fallo tuvo el voto en disidencia del Dr. Fayt.

Fallo CSJN Bernasconi Inmobiliaria c/ Municipalidad de CABA 12/11/1998 y Fallo CSJN

Susana Guerrero de Louge c/ Municipalidad de CABA 12/11/1998:

La Corte Suprema de Justicia consideró como inconstitucional al avalúo inmobiliario dispuesto por la Municipalidad de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y la pretensión de cobrar impuestos retroactivos sobre una tasación inicial errónea.

La Corte consideró que si se admitiera como causa válida el error posible en la tasación practicada por el Fisco después de exigido y satisfecho el tributo, se crearía una situación de verdadera incertidumbre para el contribuyente y una grave perturbación en las transacciones que tuvieran por objeto la fortuna inmobiliaria, pues con un sistema de ese tipo no sería posible saber nunca al comprar, al vender o al constituir derechos reales si se adeudan o no impuestos de contribución directa.

Sentenció la existencia de agravio constitucional en la reapertura de cuestiones definitivamente finiquitadas y sobre la base de una modificación posterior e imprevisible del criterio pertinente en la aplicación de las leyes que rigen el caso. Concluyó el máximo tribunal que la postura de la CABA atenta contra el principio constitucional de la seguridad jurídica.

CSJN Georgalos Hnos. SA c/PEN - MEyOySP - Ley 25063 s/amparo, 02/2001

La Cámara había declarado la inconstitucionalidad del decreto 1533/98 y de la resolución general 328/99 en cuanto impusieron la obligación de ingresar el tributo a la ganancia mínima presunta respecto de ejercicios cerrados el 31 de diciembre de 1998 en el entendimiento de que el Título V de la ley recién era aplicable a los ejercicios cerrados con posterioridad al 31/12/1998. La ley 25063 fue publicada en el Boletín Oficial el 30/12/1998 y que su artículo 12, relativo a la vigencia de los diferentes títulos que comprendía la ley, estableció que sus disposiciones entrarían en vigencia al día siguiente de su publicación en dicho Boletín. En especial, respecto del impuesto a la ganancia mínima presunta (Tít. V), el inciso e) del mismo artículo dispuso que tendría efecto "para los ejercicios que cierran con posterioridad a la entrada en vigencia de esta ley".

La Corte, por los votos de la mayoría, aborda el fundamento que decide la cuestión: recuerda que el artículo 12, inciso e), de la ley 25063 sólo requiere para la aplicación del tributo que el ejercicio cierre con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley; es decir, aclara el Tribunal: "No exige que transcurra el intervalo de un día -ni plazo alguno- desde que la ley comenzó a regir". A continuación agrega: "Si la intención del legislador hubiese sido la de postergar de ese modo la aplicación del impuesto, habría establecido que surtiría efectos para los ejercicios que cerrasen con posterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la ley o respecto de los que lo hiciesen al día siguiente en que ésta tuvo lugar". Luego concluye: "...en rigor, lo expresado en el inciso e) del artículo 12 equivale a decir que la ley será aplicable a los ejercicios que cierran a partir de su entrada en vigencia, situación en la que, como se señaló, se encuentran los finalizados el día 31 de diciembre de 1998".

No obstante a que el voto de la mayoría admitió la retroactividad, la disidencia de Adolfo Vázquez entiende que las disposiciones del impuesto a la ganancia mínima presunta sólo alcanzan a aquellos ejercicios cerrados luego de la medianoche del día en que

entraron en vigencia, o sea, el 1 de enero de 1999, puesto que "rige el principio de legalidad, en virtud del cual no hay tributo válido sin ley formal emanada del Congreso. La interpretación que mejor concilia con dicho principio y con los derechos de los contribuyentes en punto a las consecuencias, radica en sostener la inaplicabilidad del impuesto, con efecto retroactivo a un ejercicio comercial comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 1998, por cuanto se estaría admitiendo la posibilidad de gravar hechos acaecidos un año antes de su entrada en vigencia".

CSJN Selcro SA c/Jefatura de Gabinete de Ministros. Decisión 55/2000, 21/10/2003

la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal hizo lugar a la acción de amparo entablada por Selcro SA y declaró la inconstitucionalidad del segundo párrafo del artículo 59 de la ley 25237 -en cuanto delegó en el PEN la facultad de establecer los valores para determinar las tasas a percibir por la IGJ- y del artículo 4 de la decisión administrativa (JGM) 55/2000, que modificó las escalas fijadas a tal fin por el decreto 67/1996, ratificado por el aludido artículo 59. El fisco apeló dicho fallo.

El dictamen del procurador establece que la garantía constitucional de reserva de ley rige plenamente, lo que implica que solo puede establecerse la obligación tributaria, y sus elementos mediante ley. Y cita a la doctrina para establecer que estos aspectos esenciales de la obligación tributaria que deben establecerse mediante ley son el hecho imponible y sus aspectos temporal y espacial, los sujetos, el objeto y la valoración de la materia imponible a través de la base imponible y la alícuota. De esta manera, la C.S.J.N. definió:

“de la reiterada doctrina surge con nitidez que ni un decreto del Poder Ejecutivo ni una decisión del Jefe de Gabinete de Ministros pueden crear válidamente una carga tributaria, ni definir o modificar, sin sustento legal, los elementos esenciales de un tributo”

En igual sentido se expidió la CSJN en Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A. C/ Tucumán del 09/05/2006 acerca del principio de reserva de ley.

CSJN, Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A. c/ Salta, Provincia de s/ acción declarativa. 02/2006

Nación AFJP promueve acción contra la resolución de Rentas de Salta que determinó impuesto sobre los ingresos brutos desde 01/1966 hasta 08/2001 por una diferencia en la alícuota aplicable debido a que el fisco consideraba a la actividad desarrollada dentro del rubro

de intermediación, y el contribuyente definía que en ausencia de norma específica su actividad debería estar encuadrada en la alícuota del régimen general.

La corte cita el principio de legalidad, y define que no hay tributo sin ley y que la ley debe ser previa o anterior el hecho imponible. De esta manera enuncia que, en base a este principio constitucional de legalidad, el silencio u omisión en materia impositiva no debe ser suplido por una interpretación analógica.

De esta manera, se declara ilegítima la pretensión del fisco, y el Alto Tribunal resalta que las normas tributarias por su naturaleza son irretroactivas, reconociendo así la irretroactividad de la ley en materia tributaria.

5. PSEUDORRETROACTIVIDAD, LA OBLIGACION TRIBUTARIA ANTE MODIFICACIONES DE LAS LEYES DE TRIBUTOS PERIODICOS

García Vizcaíno⁴⁹ describe que la retroactividad tributaria puede ser genuina (o propia), o impropia o también llamada pseudoretroactividad. En la retroactividad genuina, la nueva ley alcanza a hechos pertenecientes al pasado ya ocurridos, es decir, situaciones que se han configurado en su totalidad antes de la entrada en vigencia de la ley. En cambio la pseudoretroactividad se da cuando la ley es aplicada a situaciones o relaciones jurídicas actuales, no concluidas al momento de su entrada en vigor, como en el caso de los hechos imposables de ejercicio. En general, este tipo de retroactividad es aceptada por los tribunales constitucionales. García Vizcaíno señala que en este caso la alteración es válida y no retroactiva, ya que al hecho imponible no se lo tuvo por realizado.

Villegas⁵⁰ define que la retroactividad propia se da cuando la ley interviene en hechos pertenecientes al pasado, ya finiquitados, cuando afectan a situaciones de hecho producidas y terminadas con anterioridad. En cambio la retroactividad impropia se da cuando la ley incide en situaciones o relaciones jurídicas actuales, aún no concluidas, es decir, no cerradas.

⁴⁹ García Vizcaíno, Catalina. Derecho Tributario Consideraciones Económicas y Jurídicas, Tomo I, EdDepalma, 1996, pag 196

⁵⁰ Villegas, Héctor. Irretroactividad Ley Fiscal, Teorías que la fundamental. DTE Errepar. 08/1991, pag 155 y sig

De la misma manera, Spisso⁵¹ enuncia que en los impuestos periódicos (como el impuesto a las ganancias) las modificaciones que se efectúen en la ley del gravamen no implican una cuestión de retroactividad de la norma fiscal, o de excepción al principio de la irretroactividad, sino de un supuesto de pseudorretroactividad o efecto inmediato de la reforma. La justificación obedece a que *el presupuesto de hecho no se halla definitivamente constituido -o verificado- a la fecha de la entrada en vigencia de la ley, lo que recién se produce a la finalización del ejercicio fiscal en curso.*

Valdés Costa⁵² escribe que la situación no es tan clara en cuanto a la determinación de en qué momento ocurre el hecho generador cuando éste es de carácter periódico o permanente. En los tributos periódicos, es decir los que requieren el transcurso de un lapso para su configuración el derecho comparado ofrece tres soluciones: aplicación de la ley vigente al principio o al final del período, o aplicación proporcional de ambas leyes, según el tiempo en que estuvieron vigentes durante el período. El primer criterio encuentra fundamento en dar seguridad al contribuyente en sus previsiones económico-financieras: es la solución del C. T. A. L. y la constitución de Brasil (el art. 150 que ya se detalló anteriormente). El C. T.U. opta por la solución opuesta, partiendo de la base de que el hecho generador se configura solamente al finalizar el período y, por lo tanto, la ley dictada durante el mismo cumple con el requisito de anterioridad. No obstante, debe reconocerse que este criterio puede afectar el principio de seguridad jurídica, en mayor o menor medida, según la fecha en que la nueva ley deviene ejecutable.

5.1 La ley 26.893 modificatoria del Impuesto a las Ganancias:

La ley 26.893 del 12/09/2013 modifica el aspecto objetivo del Impuesto a las Ganancias. Y esto tiene consecuencias en cuanto a la retroactividad de las leyes tributarias puesto que la modificación ocurre en septiembre y, por ejemplo en el caso de las personas físicas y sucesiones indivisas, el año fiscal culmina posteriormente en diciembre. Por lo que cabe

⁵¹ Spisso, Rodolfo. Derecho Constitucional Tributario. Ed Abeledo Perrot, 5º edición, 2011, pag 318 y sig

⁵² Valdés Costa, Ramón. Curso de Derecho Tributario. 2º Edición. Ed. Depalma y Marcial Pons. 1996

analizar las consecuencias frente a este tributo que tiene un hecho imponible de características periódicas.

La reforma surte efectos sobre la venta de acciones, cuotas, participaciones sociales, títulos, bonos y demás valores, la enajenación de bienes muebles amortizables y la distribución de dividendos. En cuanto a la vigencia temporal de la nueva normativa, el art. 6 establece:

ARTICULO 6°: Las disposiciones de la presente ley entrarán en vigencia a partir de su publicación en el Boletín Oficial y serán de aplicación a los hechos imponibles que se perfeccionen a partir de la citada vigencia.

La vigencia de la presenta ley merece especiales consideraciones, puesto que se trata de hechos imponibles especiales, que se apartan de la naturaleza periódica del impuesto a las ganancias.

De esta manera, analizando en primer término el hecho imponible venta de acciones, cuotas y participaciones sociales, debe considerarse si se trata de un hecho imponible de ejercicio o instantáneo, y de esta forma ver si trata de un caso de irretroactividad o pseudoretroactividad.

En primer lugar con respecto a las ganancias provenientes de la venta de acciones, cuotas y participaciones sociales debe señalarse como antecedente similar a esta cuestión, a la modificación que se produjo en 04/2001 a través de la ley 25414 y el decreto 493/01 que gravó dichas rentas, y por medio de los cuales el fisco pretendió la aplicación retroactiva a todo el ejercicio 2001 y no solo desde la vigencia de la reforma.

El Tribunal Fiscal de la Nación, sala B, en la causa Magariños Juan Carlos del 20/12/2004 trató el caso de la gravabilidad de la renta correspondiente a la venta de acciones luego de que la ley 25.414 y el decreto 493/2001 derogasen la exención correspondiente. En dicho caso la venta de acciones se había producido con fecha 02/01/01 y la modificación legislativa operó con posterioridad, el día 30/04/01. Así, el contribuyente plantea el caso de una retroactividad genuina y el fisco defiende la plena aplicación de la modificación a la renta discutida. El Tribunal considera que el impuesto a las ganancias es un impuesto de ejercicio que comprende hechos imponibles de formación sucesiva que se perfeccionan al la finalización del año fiscal,

por lo cual a los efectos del impuesto a las ganancias el hecho imponible se perfeccionó el día 31 de diciembre del 2001. Y sentenció:

“la retroactividad impropia se menta respecto de la aplicación a situaciones o relaciones jurídicas no concluidas al momento de su entrada en vigor, como el caso de los hechos imposables de ejercicio. La retroactividad es meramente aparente porque al completarse el hecho imponible de ejercicio, aquellos hechos precedentes a la reforma legislativa serán alcanzados por la eficacia ultractiva de ésta como componentes de la “fattiespecie” perfeccionada”

De esta manera, el Tribunal confirmó la resolución recurrida. Luego el 05/06/2008 la Cámara de Apelaciones Sala II confirma la sentencia del Tribunal Fiscal al sostener que se trata de un caso de retroactividad impropia, pero establece que no puede convalidarse la derogación de una exención a través de un decreto, toda vez que es el Poder Legislativo el único órgano facultado para ello. Por lo cual revoca la sentencia del tribunal.

El análisis de la cuestión llevó también al dictamen del Procurador de la Nación 20/2005, el 132/2005 y el 224/2005. El procurador dispuso, frente a una consulta del Consejo de Ciencias Económicas de Catamarca, que las ganancias por la venta de acciones efectuadas desde 01/2001 hasta 04/2001 (fecha de entrada en vigencia de la reforma) no debían tributar el impuesto. El procurador dispuso que lo trascendente sea el momento del negocio venta de acciones, lo que resulta ser el aspecto material del hecho imponible, sin importar que la acreencia del negocio se perciba o no en ese momento.

El Tribunal Fiscal de la Nación, sala C, en la causa Nerly Antonio Alfredo, de 10/2006, también debió resolver la controversia en torno a esta modificación que produjo el decreto 493/2001, con respecto a las ganancias por venta de acciones. Las acciones habían sido vendidas el 2/1/2001, y el fisco luego de la citada modificación (del 30/4/2001) consideró que las consecuencias jurídicas del mismo resultaban aplicables a todo el ejercicio 2001, que estaba en curso a la fecha de publicación. En cambio el contribuyente consideraba que la operación había tenido lugar en un periodo en que dichas ganancias no estaban gravadas.

El Tribunal Fiscal opinó que si bien la doctrina reconoce el carácter periódico del impuesto a las ganancias, en el caso de las ganancias del art. 2 apartado 3) son actos jurídicos que se perfeccionan de manera instantánea. Y allí se definió que:

“las modificaciones legales que importan definir el hecho imponible revisten un carácter sustancial que conmueven los fundamentos mismos del gravamen, al que otorgan nueva trascendencia y proyección, por lo que no puede válida ni razonablemente sostenerse que confieren nuevos efectos a actos jurídicos consolidados durante la vigencia de la ley anterior”

El tribunal consideró que de la modificación legal que produjo el decreto 493/2001 no pueden surgir nuevos efectos sobrevinientes respecto de actos jurídicos perfeccionados durante la vigencia de la ley anterior como en el caso.

La sala D del Tribunal también analizó la cuestión en la causa Maridon Beatriz Josefa de 10/2006, donde se sentenció que no puede considerarse que la modificación establecida en el decreto de 04/2001 sea extensiva a operaciones efectuadas en 01/2001, puesto que sino se estaría admitiendo que la nueva ley pueda afectar situaciones jurídicas realizadas con anterioridad a la entrada en vigencia de la norma y, haciendo referencia a la estabilidad de derechos, los contribuyentes no estarían nunca seguros en sus relaciones con el fisco.

Cuando fue analizada la jurisprudencia de la CSJN con respecto a la retroactividad tributaria se mencionó que la Corte en el caso Sambrizzi Eduardo con DGI de 10/1989 sentenció que sólo existe retroactividad si el hecho imponible, incluida su dimensión temporal, ha tenido íntegra realización antes de entrar en vigor la ley que lo convierte en imponible.

La doctrina también se ha manifestado de manera similar. Por ejemplo Jarach⁵³ considera que todos los elementos de la relación jurídica tributaria (objetivo, subjetivo, espacial, temporal y cuantitativo) se reúnen en el único concepto de hecho imponible. Por su parte también Villegas enuncia⁵⁴:

“El acaecimiento del hecho imponible genera un derecho adquirido en el contribuyente: el derecho de quedar sometido al régimen fiscal imperante al momento en que se tuvo por realizado o acaecido ese hecho imponible”

⁵³ Jarach, Dino. Finanzas Publicas y Derecho Tributario, Ed. Abeledo Perrot, 3º Edición, Buenos Aires, pag 380

⁵⁴ Villegas, Hector, . Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario. Ed Depalma. 2001 pag 177

De este modo, si se produce una modificación legislativa durante el curso del ejercicio, la alteración es válida y no retroactiva, puesto que el hecho imponible no se tuvo aún por realizado

Volviendo al tema de las modificaciones introducidas por La ley 26.893 del 12/09/2013, y en base a los preceptos analizados, las operaciones anteriores a la publicación de la reforma (23/09/13) no deberían quedar alcanzadas por el impuesto a las ganancias.

Resta analizar ahora la modificación introducida por la ley 26.893 con respecto a la distribución de dividendos y utilidades. Dichas rentas hasta antes de la reforma eran una ganancia no computable por el art. 46. La nueva modificación implica ahora que están gravados cuando se distribuyan a personas físicas o sucesiones indivisas, y pagarán la alícuota del 10% con carácter de pago único y definitivo.

También es necesario evaluar si la distribución de dividendos que se efectuó con anterioridad a la entrada en vigencia de la nueva ley (09/2013) resultan alcanzadas o no. De esta manera, debe dilucidarse si los dividendos se asemejan a un hecho imponible periódico o instantáneo. La doctrina⁵⁵ los considera como un hecho imponible instantáneo, que acontece en un momento puntual, y no como un flujo de ingresos obtenidos durante un lapso anual.

Por consiguiente, solo quedan alcanzados con la reforma los dividendos distribuidos luego de la entrada en vigencia de la nueva ley, es decir, luego del 23/9/2013.

El Consejo Consultivo de AFIP⁵⁶ se expidió en 09/2013 y determinó que los resultados por la compra-venta de acciones y participaciones que estarán gravados son los que se obtienen con posterioridad a la publicación de la ley 26.893 en el Boletín Oficial. Siguiendo la postura del Dictamen del Procurador del año 2005, quedan al margen del tributo las utilidades por operaciones realizadas hasta el 22/09/2013, independientemente del momento de su cobro. Si bien el Consejo Consultivo sólo se ha expedido para la venta de acciones y participaciones, el

⁵⁵ Caranta Martin. Doctrina Tributaria Errepar. 11/2013

⁵⁶ Reunión del Consejo Consultivo Impositivo de AFIP N° 7, 09/2013

mismo criterio debería aplicarse para la venta de bienes muebles amortizables y distribución de dividendos o utilidades.

5.2 Leyes de regularización impositiva que suspenden la prescripción a la generalidad de contribuyentes

La prescripción es una de las formas por medio de la cual se extingue la obligación tributaria. Giuliani Fonrouge⁵⁷ establece que la prescripción implica la liberación del deudor. Diferencia entre caducidad y prescripción puesto que mientras la primera extingue el derecho, en la segunda el derecho subsiste como obligación natural.

El Modelo de Código Tributario para América Latina establece (art. 55 a 60) que las obligaciones tributarias pueden extinguirse por prescripción, configurándose ésta cuando el deudor queda liberado de su obligación por la inacción del Estado (su acreedor), por cierto período de tiempo. Así, trata la institución partiendo del principio general de que todas las obligaciones tributarias son prescriptibles.

Saconne⁵⁸ dispone que la prescripción afecta el orden público y se inspira en razones de interés social, como contribución a la certeza del derecho y, aunque no puede ser declarada de oficio, se produce de pleno derecho por el simple transcurso del tiempo y escapa a la disponibilidad de los particulares mientras se halle en curso. De manera similar, García Vizcaíno⁵⁹ considera que la prescripción responde a los principios de certeza y seguridad jurídica, que son pilares básicos del ordenamiento jurídico. Fundamenta tal institución social en el "interés general", considerando que es de derecho público, y la más necesaria para el orden público; no sin razón "ha sido llamada por los antiguos «patrona del género humano», «*patrona generis humani*», y «fin de los cuidados y ansiedades », «*finis sollicitudinum*», a causa de los servicios que hace a la sociedad manteniendo la paz y tranquilidad entre los hombres, y cortando el número de los pleitos".

⁵⁷ Giuliani Fonrouge, Carlos M. Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social. Ed Abeledo Perrot, 2010, pag 346

⁵⁸ Saccone, Mario Augusto. Manual de Derecho Tributario. Ed. La Ley, 2002, pag 111

⁵⁹ García Vizcaíno, Catalina. Derecho Tributario Consideraciones Económicas y Jurídicas, Tomo I, EdDepalma, 1996, pag 377

Borda⁶⁰ expresa que la ley protege los derechos de las personas, no ampara la desidia, la negligencia, el abandono. Los derechos no pueden mantener su vigencia indefinidamente en el tiempo, no obstante el desinterés del titular, porque ello conspira contra el orden y la seguridad. La prescripción liberatoria desempeña un papel de primer orden en el mantenimiento de la seguridad jurídica, obliga a los titulares de los derechos a no ser negligentes en su ejercicio y pone claridad y precisión en las relaciones jurídicas.

Relacionado con el tema, el artículo 7, inciso 5), de la Convención Americana sobre Derechos Humanos⁶¹ establece la necesidad de ser juzgado dentro de un plazo razonable disponiendo: *“La persecución penal como un corolario necesario del derecho de todo individuo a obtener una investigación judicial a cargo de un tribunal competente, imparcial e independiente en que se establezca la existencia o no de la violación de su derecho, se identifique a los responsables y se les impongan las sanciones pertinentes”*.

Ya es habitual a lo largo de los últimos años que las leyes que establecen regímenes de blanqueo o regularización fiscal traigan en su articulado una disposición que suspende el periodo de prescripción por un año, para la generalidad de contribuyentes. Es decir tanto para los contribuyentes que se acogieron al régimen de regularización como para los que no, puesto que el fisco lo hace en el marco de una norma cuyas disposiciones han sido declaradas de interés público. Así se pueden citar como ejemplo a la ley 22.490 del año 1981, ley 23.029 del año 1983, ley 22.681 del año 1993, ley 23.029, 24.587 del año 1995, la 26.476 del año 2008, y la más reciente 26.860 del año 2013.

Rescatando las normativas más recientes referidas al tema., el 19 de diciembre de 2008 el Congreso de la Nación sancionó la ley 26.476 que estableció un régimen de regularización de tributos y recursos de la seguridad social (conocido como moratoria) y otro régimen de exteriorización de la tenencia de moneda nacional, extranjera, divisas y demás bienes en el país y en el exterior (conocido como blanqueo). En su artículo 44 suspende por el término de un año,

⁶⁰ Borda, Guillermo. Tratado de Derecho Civil. Obligaciones. Abeledo Perrot, Bs As, 1976

⁶¹ Comisión Interamericana de Derechos Humanos. Informes 5 y 34/1996

con carácter general, la prescripción en curso de las acciones para determinar o exigir el pago de tributos y para aplicar multas por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), siendo extensiva dicha suspensión a los plazos relativos a la caducidad de instancia en los juicios de ejecución fiscal y a los recursos judiciales.

Por otro lado, la Ley 26.860 de Exteriorización Voluntaria de la Tenencia de Moneda Extranjera, del 29/05/2013, en su artículo 17 de la misma manera establece:

“Art. 17: Suspéndese con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o recursos judiciales.”

La resolución General 3509 de AFIP que reglamenta dicha ley, también aclara que la suspensión alcanza a la totalidad de contribuyentes, hayan o no exteriorizado dinero en el blanqueo.

Las primeras controversias en torno a estos regímenes de regularización que cambiaban el plazo de vigencia de las obligaciones tributarias, fueron a si la suspensión de la prescripción se aplicaba a todos los contribuyentes, o solo a los que se habían acogido al régimen de regularización. La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa "Dellizzotti, José María", del 6 de junio de 1985, dispuso que la ley de regularización 22.681 no estableció la modificación del plazo de prescripción para la generalidad de contribuyentes, por lo cual no puede interpretarse de esa manera. Es así que sentenció:

“ Cabe señalar que la ley 22681 -a diferencia de las L. 20626 y 20904- no establece que la suspensión del término de prescripción de la acción fiscal que impone, modifique el sistema general dispuesto en la ley 11683 en perjuicio de la totalidad de los contribuyentes. Por otra parte, aquel efecto no puede deducirse de la literalidad de los términos del controvertido artículo 10, a poco que se advierta que la fijación del plazo de suspensión de que se trata está también subordinado a dos acontecimientos, únicamente ligados al propósito del primero de los textos legales citados, cuales son: el acogimiento a su régimen o la caducidad del plan de facilidades (...)

Las disposiciones del tipo de la que se examina deben ser interpretadas en forma restrictiva respecto de aquellos puntos que pueden significar un cambio en el instituto general de la prescripción, instaurado en la ley 11683 (t.o. 1978). Máxime cuando admitir lo contrario significaría afectar a todos los contribuyentes que no se acogieron al régimen de excepción por estimar que han cumplido con sus obligaciones tributarias”

La Corte de manera similar en la causa "Establecimiento San Martín SAIC", del 28 de abril de 1987 dispuso que si la norma no especificaba que la suspensión revestía carácter general no podía aplicarse a contribuyentes que no se acogieron al régimen.

En cambio, cuando las leyes posteriores empezaron a legislar que la normativa se aplicaría "con carácter general", la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Distribuidora El Plata SRL s/ejecución fiscal" en su sentencia de setiembre de 1992 dispuso que la suspensión debe entenderse a todos los contribuyentes, aun a los no acogidos al régimen. Es así que definió:

"La suspensión, por un año, del curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización está a cargo de la Dirección General Impositiva, y para aplicar multas con relación a los mismos -así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales-, prevista en el artículo 49 de la ley 23495, alcanza a la generalidad de los contribuyentes o responsables, toda vez que en la norma aplicable se estipula -a diferencia de lo previsto por el art. 11, L. 23029- que la mentada suspensión se dispone con carácter general"

En la causa Carrera Damián Bruno del 5/5/2009, la Corte sostuvo que solo las obligaciones en curso de prescripción serán suspendidas por un año, quedando excluidas las obligaciones que comenzaron a prescribir con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley de regularización. De esta manera, las obligaciones que no se encontraban en curso de prescripción están fuera de la suspensión del plazo.

Sentado ya el criterio de aplicación de la suspensión de la prescripción a la generalidad de contribuyentes, debe analizarse también si esto implica un tipo de retroactividad de las normas tributarias. Puesto que, tanto para los contribuyentes que se acogieron al régimen como para los que no, podría estarse en presencia de la afectación de un derecho adquirido, debido a que la prescripción se halla en curso al momento de la modificación normativa.

Kaplan y Voldman⁶² consideran que la adhesión al blanqueo -aunque este régimen no prevea facilidades de pago- implica el reconocimiento tácito de la deuda implícita en él y, en consecuencia, deriva en la interrupción de la prescripción, alcanzando aquí sí a ambas

⁶² H. Kaplan y M. Voldman, Errepar, 2008

facultades, tanto la de determinación como la de exigencia del pago de los gravámenes, intereses, multas y demás sanciones que pudieren corresponder.

Chamatrópulo ⁶³considera que estas disposiciones afectan el derecho de igualdad de los contribuyentes que no han adherido o no se acogerán a tales regímenes, extendiendo la prescripción por un año más a la legalmente establecida. Igual afectación considera criticable para la suspensión de la caducidad de instancia en juicios de apremio y recursos judiciales.

La CSJN con respecto a los derechos adquiridos estableció en la causa "Cassin, Jorge y otros c/PJ de la Provincia de Santa Cruz", del 31/10/1994 que cuando bajo la vigencia de una ley el particular ha cumplido todos los actos y condiciones sustanciales y los requisitos formales previstos en ella para ser titular de un determinado derecho, debe considerarse que hay derecho adquirido, porque la situación jurídica general creada por esa ley se transforma en una situación jurídica concreta e individual en cabeza del sujeto que, como tal, se hace inalterable y no puede ser suprimida por ley posterior, sin agravio del derecho de propiedad consagrado por el art. 17 de la CN.

La Cámara Nacional Con. Administrativo, Sala II, en la causa Compañía General de Gas SA RQUE c/Enargas del año 1997, estableció que ningún ciudadano tiene derechos irrevocablemente adquiridos a que la ley no cambie, más aun cuando el cambio se opera en protección del interés público y del bien común.

Greco Hnos. SA s/quiebra" del 6/2/1997, la CSJN sostuvo que ni el legislador ni el juez podrían, en virtud de una ley nueva o de su interpretación, arrebatar o alterar un derecho patrimonial adquirido al amparo de la legislación anterior, pues en este caso el principio de no retroactividad deja de ser una norma infraconstitucional para confundirse con la garantía de la inviolabilidad de la propiedad reconocida por la Constitución Nacional.

Referido específicamente al tema de la prescripción, la Cámara Nacional Contencioso Administrativa, Sala V, en la causa Algora Comercial e Industrial del año 2000 sentenció sobre

⁶³ Chamatrópulo Miguel. Doctrina Tributaria Errepar. 09/2013

la prescripción y la existencia de derechos adquiridos, que el contribuyente no tenía un derecho adquirido al mantenimiento del plazo de prescripción que regía al tiempo de la aprobación del contrato, en la medida que sólo podría admitirse *que ha existido un derecho adquirido* cuando el plazo se cumplió en su totalidad estando vigente la legislación primigenia y no -como ha sucedido en el caso- en el que pendiente el término prescripcional una nueva norma fijó otro plazo. Lo contrario sería darle a aquella ley una ultraactividad contraria a los principios antes enunciados. No puede soslayarse que resulta de aplicación al caso la nueva ley que derogó la anterior.

De esta manera, es aceptado el criterio de considerar que la modificación del plazo de prescripción, no implica una modificación retroactiva de la normativa puesto que no hay ningún derecho adquirido por el contribuyente. No obstante, podría discutirse el menoscabo de la seguridad jurídica como expresa parte de la doctrina comentada.

6. CONCLUSIONES

- I. En los Estado de Derecho, debe proporcionarse un marco jurídico adecuado que le otorgue a los ciudadanos las certezas necesarias para su correcto desenvolvimiento en la esfera económica. Las modificaciones tributarias retroactivas atacan estos principios de seguridad y certeza, por lo que no es conveniente que los legisladores incurran en las mismas.

- II. Las leyes son producto de los legisladores y, como todo acto humano, es perfectible, imperfecto y sujeto a error. No obstante a que sería utópico pensar en leyes tributarias perfectas e inmutables en el tiempo, es imperioso anteponer siempre la importancia de la certeza y seguridad para que el particular nunca pueda ser sorprendido por un resultado imprevisible con arreglo al propio ordenamiento, puesto que el quebrantamiento de la seguridad jurídica origina incertidumbre e inestabilidad. La relación fisco- contribuyente no es una relación de igualdad (y esto

se justifica en pos del interés general) y como tal no es libre de tensiones. Por ello, el fisco está obligado a actuar con la necesaria prudencia y en resguardo de los derechos del contribuyente.

- III.** El Fisco no debería amparar su negligencia en el argumento del interés público y así justificar las modificaciones tributarias retroactivas, que atentan contra las bases fundamentales de certidumbre y seguridad jurídica. En la actualidad las modificaciones legislativas son frecuentes, incluso contradictorias, lo que puede originar desconcierto al contribuyente.

- IV.** Si bien en nuestro país no hay una norma constitucional expresa en contra de la retroactividad tributaria, la doctrina y la jurisprudencia se manifiestan mayoritariamente en contra de la retroactividad porque está en pugna con principios constitucionales fundamentales como el de legalidad, certeza y capacidad contributiva. La retroactividad genuina es perjudicial y arrasa contra derechos y garantías fundamentales del contribuyente. Existen supuestos de pseudoretroactividad, o retroactividad impropia, donde la ley se aplica a actos o relaciones jurídicas no concluidas al momento de la modificación de la ley, que en general son aceptados por la doctrina y la jurisprudencia. No obstante, en torno a estas modificaciones se originan numerosas discusiones en cuanto al momento en que ocurre el hecho generador, por lo cual son situaciones que, de alguna manera, también menoscaban la seguridad y certeza del contribuyente.

- V.** Sería conveniente la regulación por vía de la Constitución Nacional de la irretroactividad tributaria, y que se establezcan las excepciones de la manera más precisa posible. Esto elimina problemas de legitimidad y hace que la legislación ordinaria deba adecuarse a esa normativa madre. Analizando el derecho comparado, otros países tienen normas constitucionales al respecto (como el caso de Brasil y Colombia)

- VI.** La modificación reciente del hecho imponible del impuesto a las ganancias por la ley 26.893 es de aplicación para los hechos imponibles que se perfeccionen a partir de su vigencia. Por lo que es sano el criterio del fisco de no aplicarla

retroactivamente para los hechos imponibles que se perfeccionaron entre el 01/01/13 y el 23/09/13