

cfj



CENTRO DE  
FORMACIÓN  
JUDICIAL

## Introducción al Derecho Tributario

Guillermina Gamberg

14.7.2021



# Relación jurídico tributaria

- Triple actuación del Estado (Estado-legislador; Estado-administrador; Estado-juez)
- Una vez dictada la norma de imposición acreedor y deudor aparecen en un pie de igualdad
- Relación de derecho; relación de *coordinación* y no de subordinación
- Relación obligacional
- Tesis respecto a los elementos que constituyen la RJT:
  - *simple*: simple relación obligacional de pagar el tributo y sus accesorios
  - *compleja*: se incluyen derechos y obligaciones recíprocos de diversa naturaleza y contenido.
- Derecho tributario sustantivo o material vs. Derecho tributario formal o administrativo

# Subdivisiones del Derecho Tributario

- DTS

- Normas jurídicas que disciplinan la relación jurídica principal y las accesoras, es decir, que se vinculan al tributo

- DTF

Normas jurídicas que disciplinan la actividad adminis. que tiene por objeto asegurar el cumplimiento de la RTS y de las relaciones entre la Adm. y los particulares que sirven al desenvolvimiento de dicha actividad

(v. gr. facultades de verificación y fiscalización de la AT; tiempo y forma de pago de los tributos; deberes formales; deberes en cabeza de terceros; dom. Fiscal)

*“Las actividades originadas en la ejecución de las normas legales ya no constituyen la realización del poder fiscal sino la consecuencia del mandato legislativo” (Jarach)*

**Norma de imposición (hip. de incidencia) → HI (concreto) → determinación de la OT (DJ o liq. adm.) y pago → FVyF**

# Estructura jurídica de la norma tributaria

ENDONORMA		PERINORMA(o norma primaria - Kelsen)	
prescribe la conducta deseada		las consecuencias de su incumplimiento (coacción o sanción)	
<i>Dado "a" debe ser "b"</i>		<i>incumplido "b" debe ser "c"</i>	
<b>ANTECEDENTE (a)</b>	<b>CONSECUENTE (b)</b>	<b>ANTECEDENTE (dado NO b)</b>	<b>CONSECUENTE (debe ser "c")</b>
<b>HI</b>	<b>OT</b>	un no dar, como un hacer o no hacer	tanto el cumplimiento forzado de "b" como sanciones en sentido amplio: resarcitorias y penal tributaria
	la conducta querida por el legislador fiscal	<u><b>PERINORMA TRIBUTARIA</b></u>	
<b>1. material u objetivo;</b> <b>2. espacial</b> <b>3. temporal</b> <b>4. elemento subjetivo (destinatario legal tributario)</b>	<b>1. subjetivo</b> <b>1. contribuyentes</b> <b>2. responsables por deudas ajenas</b> (v. gr. agentes de retención y percepción; sustitutos) <b>2. cuantitativo</b> <b>1. base</b> <b>2. alícuota</b>	<b>ANTECEDENTE (No b)</b>	<b>CONSECUENTE (c)</b>
		El contribuyente (o responsable) no la cumple.	EJF Librar boleta de deuda e iniciar juicio de EJF Procedimiento de determinación de oficio
		<u><b>PERINORMA RESARCITORIA</b></u> (regidas por normas de derecho común)	
		<b>ANTECEDENTE (No b)</b>	<b>CONSECUENTE (c)</b>
		mora	obligaciones accesorias de actualización e Intereses
		<u><b>PERINORMA PENAL TRIBUTARIA</b></u>	
<b>ANTECEDENTE (No b)</b>	<b>CONSECUENTE (c)</b>		
figure tipificada una	delitos fiscales		pena de prisión

# Hecho imponible

- Distintas denominaciones
- Concepto: Conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en las normas cuya realización en el campo fenomenológico provoca el nacimiento de la OT
- Deslinde entre hecho imponible en abstracto (hipótesis de incidencia) y hecho imponible en concreto
- *Hecho* material que produce un efecto jurídico (dar nacimiento a la OT)
- No es un acto jurídico. Irrelevancia de la voluntad de las partes para la configuración OT
- Significación fáctica
- *Consistencia* económica.
- Presupuesto normativo es un *factum* valorado jurídicamente. Juicio de valor sobre aptitud para contribuir
- Función principal
- Irrelevancia del carácter nulo o anulable del acto o negocio que es soporte del HI
- Clasificación según la estructura del presupuesto de hecho
  - HI simple (acto aislado)
  - HI complejo (multiplicidad de hechos)
- Unicidad del HI como categoría única e indivisible
- Elemento subjetivo y elemento objetivo (aspecto material, espacial y temporal)

# Aspecto material

- Consistencia material del hecho descrito en la hipótesis de incidencia (Ataliba)
- Situación base indicativa de capacidad contributiva (Cortés Domínguez)
- Distinción con el objeto del tributo
- El aspecto material es susceptible de configurarse de diversas maneras: v. gr.:
  - *Un acontecimiento material o un fenómeno de consistencia económica*
  - *Un acto jurídico*
  - *La mera titularidad de ciertas cosas o bienes*
  - *El estado o cualidad de una persona o de su actividad*
- Libertad creadora del legislador. Hecho imponible como realidad jurídica
  - *define y acota una manifestación de la vida económica no contemplada por el ordenamiento como negocio jurídico; o*
  - *invoca como elemento material del HI un negocio jurídico u otra manifestación de la realidad jurídica ya tipificada por otro sector del derecho, pudiendo asumir el negocio jurídico lisa y llanamente como elemento material o reelabor esa realidad para transformarlo en hecho generador de la OT*
- Impuestos locales (Sellos; IIBB; Inmobiliario, Automotor etc.)

# Aspecto temporal

- Condiciones de tiempo necesarias para que pueda cumplirse el aspecto material (Ataliba)
- Explícita o implícitamente en la ley
- Carácter instantáneo o secuencial de la materia gravada:
- Instantáneos:
  - por su propia naturaleza se agotan en si mismos, y a cada repetición da lugar a una OT distinta y autónoma (v. gr. Sellos)
- De ejercicio/períodicos
  - El aspecto material es el resultante de un conjunto de situaciones o actos que se desarrollan durante un período de tiempo; dimensión temporal dilatada (v. gr. IIBB; automotor; inmobiliario)
  - el hecho duradero aparece fraccionado en períodos temporales, y a cada uno corresponde una OT distinta
  - momento de nacimiento (“devengo”). Alternativas del legislador (discrecional pero razonable).
- Impuestos locales.
- Finalidades:
  - 1) Fijación del momento de *nacimiento de la obligación tributaria*
  - 2) Fijación el momento de *exigibilidad* (vencimientos generales y particulares de pago)
  - 3) Determinación de la *ley aplicable*

# Aspecto temporal

- Trascendencia de la clasificación en tributos de ejercicio.  
Retroactividad y pseudo-retroactividad
- Distintas posturas con relación a la retroactividad de la ley en materia tributaria.
- El principio legalidad fiscal exige que una ley formal tipifique el hecho que se considera imponible y que constituirá la posterior causa de la obligación tributaria (Fallos 294:152 y 303:245).
- Cambio de alícuota o base imponible mientras se está “gestando” el aspecto material?
- *“Sólo existe retroactividad si el hecho imponible, incluida su dimensión temporal, ha tenido íntegra realización antes de entrar en vigor la ley”* (CSJN, “Sambrizzi”, Fallos: 312:2078).
- TSJ, “Droguería Americana”, voto del juez Casás

# Aspecto espacial

- Momento de vinculación entre una determinada riqueza (contribuyente) y el poder tributario del Estado (Jarach)
- Presupuestos:
  - que se realizan íntegramente en el territorio de un solo ente impositivo;
  - cuyos elementos se producen en el territorio de dos o más entes impositivos
- La hipótesis de incidencia solo califica un hecho como hábil para determinar el nacimiento de una obligación, cuando este hecho se realice u ocurra en un ámbito territorial de validez de la ley.
- Distintos criterios de conexión fiscal (personal y territorial)
- Jurisdicciones locales: solo pueden legislar respecto de las cosas o las personas que se hallan dentro del territorio de su propia jurisdicción (Fallos: 283:118; 284:319; 300:310)
- Jurisprudencia (CSJN, “Transportes Navarro”; “Total Austral”; “Helicópteros Marinos”; entre otros).
- Impuestos locales
  - *Sellos*: Criterio rector: lugar de celebración. Criterio de producción de efectos. Concurrencia de jurisdicciones sin limitación cuantitativa. Múltiple imposición interna. Cláusula programática de la LCF. Soluciones de algunos CFs. (v. gr. CABA; Santa Fe; La Rioja). Prueba
  - *Automotor*: Diversas definiciones del término “radicación”. Presunciones de radicación (iuris tantum)

# Elemento cuantificante de la obligación tributaria

- Hecho imponible es susceptible de ser mensurado
- Cuota tributaria o importe tributario: objeto de la prestación
- Tributos fijos (tasas) y tributos variables (variación del mandato).
- *Base imponible o de cálculo* (magnitud inherente)
  - LGT: “la magnitud dineraria (o de otra naturaleza) que resulta de la medición o valoración del hecho imponible”
  - Medición concreta del elemento material del hecho imponible, esto es, la participación del sujeto realizador del hecho imponible en la situación, actividad o estado que el legislador ha elegido para estructurar aquél
  - “expresión cifrada del presupuesto impositivo” (Giannini)
  - Modalidades (valorables en términos monetarios; no susceptibles de valoración económica)
  - Supuestos en que constituye una *cualidad abstracta* definida por la ley (ej. “renta”)
  - Trascendencia de su configuración a efectos del cotejo de analogía (art. 9, inc. b, LCF)
- *Alícuota* (magnitud exterior estable):
  - Proporcionales
  - Progresivas. Tipos de progresión
- Tributos específicos
- Impuestos locales (Inmobiliario: VFH; Automotor; IIBB: “ingreso bruto”)

# Sujetos de la obligación tributaria

- *Sujeto activo:*
- Sujeto de la *potestad* y sujeto de *la obligación*.
- Indisponibilidad del crédito tributario derivada del carácter *ex lege* de la OT
  - Inoponibilidad al Fisco de los convenios entre particulares. No se los priva de valor
  - Derecho-obligación del Fisco de cobrar los impuestos, lo que inhabilita a la Administración a transarlos o remitirlos
- *Sujeto pasivo:*
- Concepto
- Clasificación no contenida en la ley: contribuyente de *derecho* y de *hecho*. Códigos Fiscales que exigen al contribuyente de derecho la prueba de la no traslación del IIBB para su repetición
- Actuación del principio de reserva de ley (CSJN, “Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A.”; “Unifund”) y de la analogía en materia interpretativa (CSJN, “Eves”)
- Capacidad jurídico tributaria (capacidad contributiva autónoma)
- Clasificación legal (responsables por deuda propia; responsables por deuda ajena: solidarios y sustitutos)

# Responsables por deuda propia

- Responsables por deuda propia:
- Concepto de *contribuyente*.
- Características
- Disposición de contenido doctrinal: “Son contribuyentes, *en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las normas respectivas*, en la medida y condiciones necesarias que éstas prevén para que surja la obligación tributaria (...)”.
- Equiparación de herederos y legatarios con arreglo al CCyCN
  - Supuesto de transmisión de la deuda;
  - Hechos imponibles anteriores al fallecimiento
- Enumeración legal (v. gr. personas humanas con prescindencia de su incapacidad de ejercicio, personas jurídicas, patrimonios de afectación, sucesiones indivisas, fideicomisos excepto de garantía)

# Responsables por deuda ajena

- Responsables por deuda ajena:
  - No son realizadores del HI
  - Son deudores *formales* (**no** sustanciales del tributo) y responsables (implica la sujeción de un patrimonio al cumplimiento de la obligación)
  - Deben ser enunciados expresamente en la ley
  - Deben tener un vínculo legal o económico, de carácter permanente o accidental con el contribuyente. Razonabilidad en su designación (CSJN, “Lujan Williams”)
  - Vinculación legal que les permite *derecho de resarcimiento*
  - Responsables colocados “al lado del contribuyente” o “en lugar del contribuyente”
  - Enunciación legal de los sujetos que deben pagar el tributo *con los recursos que administren, perciben o disponen* (v. gr: padres, tutores, apoyos o curadores; directores de personas jurídicas; administradores de patrimonios de afectación que puedan determinar la materia imponible; agentes de retención y percepción; fiduciarios).
  - Su responsabilidad puede transformarse en personal y solidaria

# Sustitutos

- Sujeto pasivo que se coloca *en lugar* del realizador del hecho imponible. Desplaza al contribuyente
- El legislador, al extender las obligaciones tributarias a personas distintas del contribuyente, puede dar todavía un paso más, sustituyendo completamente al sujeto pasivo en las relaciones con la Administración tributaria por una persona diversa, “la cual ocupa el puesto de aquél y queda, por consiguiente, obligada —no junto al sujeto pasivo sino en lugar del mismo— al cumplimiento de todas las obligaciones, tanto materiales como formales que derivan de la relación jurídica impositiva” (Giannini)
- Principal y único obligado frente al Fisco
- El sujeto activo debe accionar directamente contra el sustituto
- *Derecho de regreso*

# Solidarios

- Fundamento de la solidaridad
- Sujetos que se colocan “al lado del” contribuyente
- Causa determinante: antijurídico incumplimiento de sus deberes tributarios como responsables por deuda ajena
- Naturaleza sancionatoria y carácter subjetivo: atribuible a título de culpa o dolo
- Insuficiencia de mero ejercicio del cargo societario. Solo aquellos que administren o disponen de los fondos de los entes sociales son quienes se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios y a ellos alcanza la responsabilidad por los hechos u omisiones en las que incurren (CSJN, “Monasterio Da Silva”)
- En los supuestos enunciados legalmente, la responsabilidad personal y solidaria no existe respecto de *quienes demuestren debidamente a la AT, que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales*
- Examen crítico del fallo SCBA “Fisco c/Raso”. Compatibilidad con LSC.
- Efectos de la solidaridad (Art. 16 CF CABA)
- Supuestos particulares de solidaridad en distintos tributos (v. gr. sellos; ont. Publicidad; embarcaciones; etc.)

# Agentes de retención y percepción

- Agentes de retención y percepción
  - Distinción entre agente de percepción (recibe del destinatario legal del tributo un monto tributario que debe ingresar al Fisco; vinculación esporádica) y retención (amputación retentiva; relación de cierta permanencia)
  - En cumplimiento del mandato legal manejan fondos que no les son propios sino que pertenecen a los contribuyentes (a quienes les han detraído el impuesto al efectuarles un pago o intervenir en un acto de tal naturaleza, o se lo han cobrado juntamente con el precio del bien o servicio que comercian) (CSJN, “Eca Cines”)
  - El agente retiene o percibe, esencialmente, en interés del Fisco, y cuando ingresa los fondos, dicho pago es imputado, desde el punto de vista impositivo, al contribuyente, sin perjuicio de que lo libera de sus propias responsabilidades
  - *Carga pública*: quedan sujetos a consecuencias de índole patrimonial y penal, en caso de incumplimiento de sus deberes.
  - El agente de retención es un tercero *ajeno a la relación jurídica tributaria* que motiva la retención, razón por la cual su obligación se extingue, para con el Fisco una vez cumplidos sus actos de retener e ingresar el impuesto con arreglo a la disposiciones vigentes (CSJN, “National Carbon Co.”)
  - Alcance de la responsabilidad de los agentes de retención y percepción según el deber que se incumpla. Situación del contribuyente

# Exenciones

- Exención, no sujeción e inmunidad fiscal
- MCTAL: la exención es la *dispensa legal de la obligación tributaria*
- Criterios para la distinción de los supuestos de exención y no sujeción
- Clasificación (e/o):
  - Subjetivas/objetivas
  - Generales/específicas
  - Temporales/permanente
  - De pleno derecho/requieren un acto de reconocimiento
  - Fiscales/extrafiscales
- Interpretación de exenciones

[www.cfj.gov.ar](http://www.cfj.gov.ar) •  [facebook.com/cfjcaba](https://facebook.com/cfjcaba) •  [twitter.com/CFJ\\_CABA](https://twitter.com/CFJ_CABA)