

INTRODUCCIÓN

I. La Revista *Lecciones y Ensayos* se enorgullece en presentar a los lectores este *Dossier de Derecho Tributario*. El propósito de este *dossier* es el de poner al alcance del estudiante de grado y de posgrado una serie de artículos de doctrina que le sirvan de instrumento para el estudio y el análisis del fenómeno tributario. En sus páginas, los autores despliegan conceptos y opiniones que transmiten cada vez que se ponen al frente de un aula, desempeñando su tarea docente.

Aunque meramente la idea original era la de compilar un conjunto de trabajos sobre el tema —de acuerdo al orden alfabético de los autores, tal la costumbre de los números anteriores—, su lectura posterior hizo que se pensara en encontrar una metodología para su exposición. Tal metodología está dada por el grado de aproximación y especialidad que cada trabajo tiene, yendo de menor a mayor en esta graduación. Es esta idea de *globalidad* la que inspira el título del presente trabajo. Cada uno de sus artículos analiza un tema del Derecho Tributario. De más está decir que este número no agota todos los temas de esta rama del Derecho, lo que motiva su continuación en algún momento.

El abanico de materias que se ofrece tiene una característica: no es —ni busca ser— un *dossier* de actualidad, en el sentido de análisis de problemas puntuales y concretos que recién están despuntando. Intenta, en cambio, brindar al lector interesado en esta rama del Derecho la posibilidad de encontrar algo novedoso, algo necesario, y algo que reúna ambas características. Porque la falta de sistematización en el análisis de algunos tributos ha llevado a que el estudio del

alumno de grado no llegue a ser completo, pues no tiene el acceso a la doctrina específica, y de tenerlo, puede llegar a resultarle árido, complejo y, sobre todo, desalentador. Por ello, este *dossier* es útil para aquel que se inicia, como fuente para el estudio, y para aquel que ya ha transitado por este camino, como medio para hallar nuevas perspectivas. Busca un fin ambicioso: ocupar un lugar en la biblioteca de consulta.

II. Cuando se menciona que este *dossier* contiene artículos que son novedosos y necesarios, se debe a este motivo: en la actualidad, muchas modificaciones de la legislación tributaria, tanto de fondo como procesal, no han sido comentadas en forma sistematizada como material de estudio de fácil acceso. En consecuencia, la doctrina se transmite generalmente a través de las clases, congresos y conferencias, pero se hace difícil ampliar el estudio de algunos temas fuera de estos ámbitos, ya que falta su cristalización en el papel.

Un caso ejemplificativo es el de la reforma a la ley 11.683 en lo referido al procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación, que ha sufrido variaciones, las que se enseñaban sin tener otro sustento doctrinario que el que otorga la misma ley. Otro es el de la implementación del impuesto a la transmisión gratuita de bienes en la provincia de Buenos Aires. Pero dejamos para más adelante la introducción a cada artículo.

III. No todos los puntos fueron tratados en este *dossier*. La deuda está referida especialmente a los impuestos directos nacionales y a los derechos aduaneros. Respecto de los últimos, se debe destacar la reforma —tácita, por cierto— al Código Aduanero en lo que respecta a la valoración de mercaderías, incorporando el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del GATT por medio de la ley 23.311 (B.O. del 15-VII-1986), y que resulta imprescindible para llegar a la base imponible de estos derechos. Esta ley se encuentra parcialmente modificada por la ley 24.425 (B.O., 5-I-1995) que incorpora al sistema normativo argentino los Acuerdos arribados en la Ronda Uruguay del GATT. También se menciona el dictado del Código Aduanero del MERCOSUR, que —en lo que hace a tributos aduaneros— innova completamente el régimen vigente en nuestra legislación nacional.

Esta innovación está dada por el cambio de teoría en lo que respecta al nacimiento del hecho gravado por los dere-

chos de importación y exportación en el territorio aduanero del MERCOSUR. La postura adoptada por nuestro Código es la de la importación para consumo (o exportación para consumo); esto es, cada vez que una mercadería ingresa al territorio aduanero con ánimo de permanecer en él por tiempo indeterminado, o egresa con el objetivo de salir de su circuito económico de modo permanente, ella es objeto de los derechos de importación o de exportación, según corresponda. De este modo, las destinaciones suspensivas que regula la legislación argentina no están alcanzadas por el hecho gravado. En cambio, el Código Aduanero del MERCOSUR incorpora la teoría del cruce, en tanto toda importación o exportación, sea definitiva o temporaria, se encuentra alcanzada por el arancel de la unión aduanera. Para el caso de que la mercadería fuere importada o exportada bajo un régimen de destino temporario, procede la exención.

Este tema puede ser profundizado en el comentario al artículo 256 que Enrique C. Barreira realiza en su obra *Código Aduanero (Comentario a los arts. 250 a 409)*, Tomo II-B, página 64, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996, en especial en la nota 8, en donde cita doctrina que analiza este punto. Allí hace referencia específica al artículo que publicara Juan J. A. Sortheix en la revista *Derecho Aduanero (Contabilidad Moderna, t. V-A, Buenos Aires, 1972, p. 385)* titulado "La estructura del hecho gravado por los derechos de importación".

Con referencia a los impuestos directos nacionales, se recomienda la lectura del trabajo de Enrique J. Reig, "El MERCOSUR. Armonización en general y en particular en la imposición directa. Aspectos institucionales de implementación necesaria", publicado en la *Revista del Colegio de Abogados de Buenos Aires*, tomo 55, n° 2, La Ley, Buenos Aires, 1995, páginas 45 y siguientes. En él, el autor realiza un análisis comparativo entre las regulaciones y tendencias de la Unión Europea y el MERCOSUR, en lo que hace a los impuestos directos de cada uno de los Estados parte, y al modo de compatibilizar las asimetrías que contienen sus impuestos a las ganancias para evitar las distorsiones que producen o producirán en las relaciones económicas entre ellos y que pueden incidir negativamente en el desarrollo de la unión aduanera sudamericana.

Este artículo sirve como una llamada de atención, que debe ser tenida en cuenta. Porque el Tratado de Asunción

búscas una finalidad comercial, y por ende, económica. Y donde hay circulación económica, el poder fiscal de cada Estado encuentra una veta de la que puede nutrirse; pero sus diferentes modos de gravar las distintas manifestaciones de capacidad contributiva pueden llegar a favorecer a un Estado parte, perjudicando a otro.

Es por ello que el proceso de integración económica no sólo debe hacerse hacia afuera, con miras al intercambio comercial con terceros países; también tiene que plantearse en términos de integración desde el punto de vista intrazonal. La armonización tributaria se presenta entonces como una necesidad a largo plazo, para así evitar que las distintas legislaciones impositivas nacionales traben no sólo la circulación económica en la unión aduanera, sino también la radicación de los capitales productivos. De esta forma se podrían solucionar futuros problemas de desequilibrio en lo económico, los cuales conllevan inevitablemente, crisis sociales.

La armonización tributaria, entonces, se plantea como un tema para la agenda del MERCOSUR.

IV. El *dossier* tiene dos partes diferenciadas. La primera está confirmada por los artículos de doctrina, mientras que la segunda contiene las Resoluciones de las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario —diecisiete en total—, desde las primeras realizadas en Montevideo (Uruguay) en 1956, hasta las últimas celebradas en Cartagena de Indias (Colombia) en 1995. Esta segunda parte ha sido prologada por José O. Casás, por lo que me remito a sus palabras.

La metodología de la primera parte está dada —como ya se dijo— por el grado de aproximación y especialidad que cada artículo posee. De este modo, comienza con el trabajo de Carlos M. Tacchi, ex secretario de Ingresos Públicos de la Nación, quien nos da su opinión acerca del problema de la evasión, y las consecuencias que ella implica. Luego, Horacio G. Corti estudia un problema doctrinario del Derecho Financiero: la cuestión acerca de cómo el desarrollo en las ideas respecto de la tributación no se ha visto acompañado por las que analizan el problema del gasto público. A su turno, José A. Díaz Ortiz nos da su visión respecto de la relación entre las potestades tributarias del Estado y las garantías constitucionales de los individuos. El trabajo de Rodolfo R. Spizzo es un análisis de la

reforma constitucional de 1994 en lo que respecta a la materia tributaria, y de las consecuencias que de ella se desprenden desde su entrada en vigencia. Entrando en el análisis de los tributos nacionales, Miguel A. M. Tesón estudia los efectos que produce, en la economía, la imposición indirecta, focalizando luego su análisis en el Impuesto al Valor Agregado. Gutman y Batista se refieren a los primeros impuestos nacionales que rigieron en todo el territorio nacional, los impuestos internos. Respecto del Tribunal Fiscal de la Nación y su procedimiento, Sergio I. Stepanenko analiza el modo en que éste debe dictar sus sentencias, su contenido y los recursos que se pueden interponer contra ellas. Entre los impuestos provinciales, el que grava la transferencia gratuita de bienes —recientemente reimplantado en la provincia de Buenos Aires— es estudiado por José O. Casás, quien encuentra en este gravamen ventajas y peligros en su aplicación y ofrece alternativas para que esta última se lleve a cabo. Finalmente, Héctor R. Sandler analiza el modo en que los Estados contemporáneos consiguen sus recursos y su correlación con los principios jurídicos y políticos que se sostienen desde la Declaración de la Independencia de los Estados Unidos en 1776 y la Revolución Francesa en 1789. La ubicación de este trabajo al finalizar el dossier se debe a que las críticas que el autor plantea pueden llevar al lector a reflexionar desde una óptica distinta.

V. Desde ya, nuestro sincero agradecimiento a los profesores que tan gentilmente se prestaron con sus trabajos para la realización de este dossier, y en especial al profesor José O. Casás, quien brindó los textos de las Resoluciones de las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario que conforman la segunda parte.

En lo personal, a este agradecimiento sumo el que le debo a la Revista *Lecciones y Ensayos* y al Departamento de Publicaciones de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires, por estos últimos tres años en los que me permitieron contarme entre uno de sus colaboradores.

LEANDRO MARTÍN PASSARELLA