

¿Qué grava realmente un impuesto?

What really a tax assesses?

Andrés BLANCO*

RESUMEN: La dogmática jurídica tributaria de Europa meridional y América Latina ha construido su discurso a partir de una estructura normativa del tributo, en la cual hay un “hecho generador” (o imponible, o gravado), que tiene como efecto una obligación de pago. Además, dicha dogmática supone que dicha estructura normativa coincide con el objeto material del tributo, especialmente el impuesto. Sin embargo, en este artículo se propone que materialmente los impuestos gravan la dotación de dinero en poder del contribuyente al momento de pago, más allá de su hecho generador jurídico. Además, el efecto mediato del impuesto es la disminución de las dotaciones de dinero de otras personas diferentes al contribuyente, por medio de la traslación. Esta discordancia entre el contenido formal de la ley tributaria y el efecto real del impuesto, es explicable mediante la teoría de Austin acerca de las dimensiones ilocucionaria y perlocucionaria del lenguaje. Por otro lado, la incorporación de los efectos materiales del impuesto tiene consecuencias para la dogmática jurídica tributaria, ya que amerita un reexamen del concepto de “impuesto”, la “capacidad contributiva” y la retroactividad de la norma tributaria, entre otros.

* Doctor en Derecho y Ciencias Sociales, Facultad de Derecho de la Universidad de la República (Uruguay). Profesor Titular de Derecho Financiero y Teoría y Política de las Finanzas Públicas – Facultad de Derecho – Universidad de la República (Uruguay). Contacto: <andresblanco@vera.com.uy>. Contacto: <ricriv@usal.es>. Fecha de recepción: 24/02/2020 Fecha de aprobación: 28/05/2020.

PALABRAS CLAVE: impuestos; derecho y economía; derecho tributario; efectos del impuesto; dogmática tributaria.

ABSTRACT: Southern Europe and Latin American tax legal scholarship has built its discourse on the ground of a normative structure of tax. The elements of such structure are a “taxable fact”, and an obligation to pay. Besides, tax legal scholarship believes that the referred normative structure coincides with the material object of taxes. However, this article propose that taxes rely on the money endowment of the taxpayer, in the moment of payment. Additionally, taxes have the mediate effect of incidence in the money endowments of people different from the legal taxpayer, through the tax shifting. Austin’s theory of “illocutionary” and “perlocutionary” dimensions of a language explains the discordance between the formal content of the tax law and the real effect of taxes. On the other hand, the incorporation of material effects of taxes in the legal scholarship discourse has consequences as, for example, the reexamination of the concept of “tax”, the “ability-to-pay” principle, and the retroactivity of the tax law.

KEYWORDS: : tax; law and economics; tax law; tax effects; legal scholarship.

I. INTRODUCCIÓN

Pensemos las posibles respuestas a la pregunta del título: ¿qué grava (o sobre qué recae) realmente un impuesto¹? Tanto en el ámbito de los juristas profesionales, como también entre los hacedores de políticas públicas y, en general, en el sistema general de creencias sociales, probablemente se busque la respuesta en la regulación jurídica (o institucional, si se prefiere el término) del impuesto. Por ello, si la ley que regula el impuesto nos dice que su hecho gravado es la “obtención de rentas”, o la “propiedad de activos”, tenderemos a creer que el impuesto “detrae” parte de la renta, o “recae” sobre ese activo.

Sin embargo, las cosas no suceden de esa forma si examinamos la imposición como un fenómeno material. Además de la “traslación” del impuesto, conocida y estudiada desde larga data por las teorías económicas, aun cuando el impuesto sea soportado económicamente por “contribuyente” en sentido jurídico, el efecto directo del impuesto no se produce sobre el “hecho generador” o “imponible”, sino sobre los medios de pago del contribuyente al vencimiento de la obligación. Este artículo se dirige a la indagación de este problema, y a los efectos que sus soluciones pueden tener en el mundo de la práctica jurídica.

Luego de una de una descripción simplificada de la forma en que se concibe al fenómeno tributario en nuestra cultura jurídica, se investigarán a través de ejemplos informales los efectos materiales que pueden tener los impuestos más típicos (a las rentas, indirectos y a los activos). Se agregará a ello una revisión de la

¹ A lo largo del trabajo me referiré sólo al impuesto en sentido restrictivo, omitiendo la tendencia de nuestras dogmáticas y legislaciones a pensarlo como una especie del género “tributo”, junto con las tasas y las contribuciones. En el apartado 7, no obstante, se replanteará la pertinencia de ese género y la inclusión en el mismo de las tasas, así como la admisión de las contribuciones como una tercera especie de tributo.

“traslación” e “incidencia” de los impuestos, para completar una visión material general de las consecuencias de un impuesto.

Las conclusiones del análisis material de sus efectos nos darán una visión del impuesto divergente, a veces en alto grado, de su estructura jurídica. Por lo tanto, se propondrá una explicación a dicha divergencia desde el punto de vista de la teoría general de los lenguajes. Finalmente, se estudiarán algunas consecuencias para la dogmática jurídica y la práctica jurisprudencial, que podrían derivar de la referida divergencia entre el diseño jurídico del impuesto y sus efectos materiales.

Como advertencia preliminar general, y dado que es imposible –además de innecesario– un repaso exhaustivo de la dogmática jurídica sobre los puntos que se abordarán, me limitaré a indicar algunos ejemplos de autores y trabajos que me parecen particularmente influyentes por su aceptación general por la comunidad de juristas profesionales en materia tributaria.

II. EL OBJETO DEL IMPUESTO EN NUESTRA CULTURA JURÍDICA

El primer paso de la investigación es esclarecer la representación del impuesto que se hacen los juristas. Dicha representación jurídica, sin embargo, no es intemporal ni universal, sino que corresponde a la “cultura jurídica” compartida por Italia, España, Portugal y América Latina. Esto requiere de una breve aclaración de qué debemos entender por “cultura jurídica”.

Desde hace más de medio siglo se ha desarrollado una línea de investigación, en parte sociológica y en parte antropológica, que apunta a comprender los sistemas jurídicos como diferentes “culturas”. Partiendo de un concepto general de “cultura” como una capacidad intelectual para el uso de conceptos en un cierto ámbito de la vida, la “cultura jurídica” es el conjunto de conceptos, hábitos, ideas, valores, comportamientos, que portan los juristas

cuando desarrollan sus prácticas². Esta cultura es fundamentalmente un fruto histórico, que en nuestro caso proviene de los lazos políticos, económicos y lingüísticos entre América Latina, España y Portugal, a lo que se añade la proximidad cultural y lingüística entre esos dos países europeos e Italia.

La precisión es importante porque la legislación, la dogmática y la jurisprudencia de nuestros países tienen una visión jurídica de los tributos que difiere de la de otras culturas jurídicas. Por lo tanto, la comparación entre la comprensión jurídica del impuesto y sus efectos materiales será válida sólo en el ámbito de nuestra cultura jurídica. Ello es sin perjuicio de que muchos resultados de la comparación serán pertinentes en otros contextos, pues el discurso jurídico tiene rasgos comunes en todas las regiones que, en mayor o menor medida, adoptan el patrón occidental.

El material dogmático que se ocupa de la estructura jurídica del impuesto es inabarcable. Por ese motivo, seleccioné sólo algunas obras que han influido especialmente en la dogmática jurídica tributaria de nuestros países.

Un jurista típico de nuestra cultura probablemente respondería a la pregunta “¿qué grava un impuesto?” de la siguiente forma: “un hecho que se constituye en ‘hecho generador’, ‘hecho imponible’, ‘presupuesto de hecho’ (u otras denominaciones)”. Se supone que las autoridades, cuando diseñan un impuesto, eligen un elenco de hechos y los convierten en supuestos para que nazca una obligación de pago, elección que, sin perjuicio de condiciones que puedan existir en las Constituciones de los Estados, es discrecional de los hacedores de leyes³.

² FRIEDMAN, Lawrence, “Existe una cultura jurídica moderna?”, *Passagens. Revista Internacional de História Política e Cultura Jurídica*, Río de Janeiro, n. 11, vol. 1, 2019, p. 7; LÓPEZ MEDINA, Rocío del Carmen, “Cultura jurídica”, *Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad*, n. 7, 2014, pp. 231 y 232.

³ Por ejemplo GIANNINI, Achille Donato, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milan, Giuffrè, 1937, pp. 154-155.

Esos hechos son objeto de descripciones genéricas o abstractas en la ley, del tipo: “*Todos los* que obtengan una renta derivada de ...”, o “*Quienes* realicen ventas ...”. El fin de esas fórmulas es que, si ocurre un hecho concreto que quede incluido en el conjunto definido genéricamente por la ley, cada sujeto que realice ese acto tendrá que pagar al Estado una suma calculada de una cierta manera. Eso, en definitiva, es el impuesto, y ese hecho elegido al redactar el texto que lo regula (normalmente una ley), es lo que el impuesto “grava”, o aquello sobre lo que el impuesto “recae”, desde la óptica del discurso jurídico.⁴

Sin embargo, la dogmática frecuentemente no se limita a una descripción aséptica de la estructura “hecho generador/imponible → obligación tributaria”, sino que suele proponer propiedades necesarias o prohibidas del hecho generador. Si bien más adelante (apartado 6) se tocará el tema con mayor detalle, digamos desde ya que es común en la dogmática proponer que sólo ciertos grupos de hechos o situaciones tienen la aptitud para ser “hechos generadores”, en la medida en que reflejen “capacidad contributiva”

Por ejemplo, en algún caso se descarta que pueda existir un “impuesto personal universal” o capitación (*poll tax* en inglés), y que sólo son admisibles los “hechos generadores típicos” de la fiscalidad contemporánea⁵. Otros van mucho más allá. Jarach, por caso, sostuvo que los hechos generadores de los tributos (y aquí aparece la ampliación del concepto de “tributo” a otros ingresos además de los impuestos clásicos), razonablemente se reducían a tres grupos: la recepción de un servicio del estado, la recepción de una ventaja, y la “capacidad de pago” o “capacidad contributiva”. Lo interesante es que para Jarach dicha “capacidad contributiva” consiste en la “posesión” o el “movimiento” de riqueza, con lo cual el objeto económico del impuesto coincide, para este autor, con su

⁴ Por ejemplo ATALIBA, Geraldo, *Hipótesis de incidencia tributaria*, trad. de Roque García Mullin, FCU, Montevideo, 1977, pp. 38-40.

⁵ GIANNINI, Achille Donato, *op.cit.*, p. 153.

“hecho imponible” jurídico⁶. De similar forma Ferreiro Lapatza sostiene que el “objeto de tributo” entendido como la “riqueza” afectada por el mismo, coincide con su hecho generador⁷.

Las conclusiones de estos autores están basadas en una identificación entre el “hecho generador” como supuesto jurídico de la obligación de pago, y el fenómeno social realmente afectado por el impuesto. Es decir, se supone que si el “hecho generador” de un impuesto es la “obtención de rentas por una empresa”, económicamente el Estado se está apropiando de una parte de la “renta de la empresa”; que si el “hecho generador” es la “propiedad de activos”, mediante el impuesto el estado se apropia de una parte del valor de los activos; etc.

Detengámonos un instante en este aspecto. La dogmática aparentemente admite que el discurso de las normas, y en particular el discurso jurídico, no describen ni explican el mundo de los hechos, al punto que la dogmática jurídica tributaria fue fundada, en buena medida, con el propósito de construir un enfoque específicamente jurídico del fenómeno tributario, desligado de la teoría económica y de la economía normativa⁸. Sin embargo, y como venimos de ver, la dogmática tributaria supone ciertas propiedades y efectos del tributo como fenómeno material y económico, y reutiliza esas conjeturas fácticas para proponer argumentos y decisiones normativas. Es decir que el supuesto divorcio entre un enfoque “jurídico” puro y un enfoque “económico” o “material”, nunca se concretó. A mi entender ese divorcio era de antemano imposible, pero la pretensión de llevarlo adelante tuvo una consecuencia negativa en la capacidad explicativa de la dogmática tributaria tradicional (ver 6.1). Pero previamente debemos exami-

⁶ JARACH, Dino, *El hecho imponible*, Buenos Aires, Abeledor-Perrot, 1996, pp. 85-93.

⁷ FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*, Madrid, Marcial Pons, 1996, pp. 355-358.

⁸ VALDÉS COSTA, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1992, pp. 63 y ss.

nar este supuesto de la dogmática estándar: ¿realmente el efecto material de los impuestos se produce sobre el fenómeno que se identifica como su “hecho generador”?

III. EL OBJETO DE LOS IMPUESTOS COMO EFECTO MATERIAL INMEDIATO

Mi hipótesis es que el *efecto material inmediato del impuesto es una disminución de la dotación de dinero líquido que tiene el contribuyente al momento de pago*. Por lo cual, el objeto de un impuesto en sentido material es esa dotación de dinero, la cual difiere del “hecho generador” tal como lo describe la ley, toda vez que la obligación de pago frente al Estado no dependa del cobro por parte del contribuyente.

Utilizaré como estrategia de demostración la reconstrucción del proceso que va desde la ocurrencia de un hecho que encuadra en el “hecho generador” jurídico, hasta el pago de la obligación respectiva. Desarrollaré a ese efecto dos ejemplos concreto: un impuesto a la renta empresarial y el Impuesto al Valor Agregado (IVA), que en la mayoría de los países de nuestra cultura jurídica tributaria tienen características semejantes. Luego extenderé la conclusión a un tercer ejemplo, que es un impuesto a los activos.

Asumamos un impuesto cuyo hecho generador es la obtención de rentas de la actividad empresarial (o de negocios, o de actividades económicas, etc.), que se calcula sobre la renta neta a la tasa del 30%, y que desde el punto de vista temporal sigue, tanto para el cómputo de las rentas como de los gastos deducibles, el criterio del devengo de la renta, y no el del cobro del ingreso ni el del pago del gasto. Asumamos también que el impuesto es de liquidación anual y tiene pagos anticipados o parciales a lo largo del ejercicio, período o año económico (como fuera que se le denomine).

Supongamos ahora un contribuyente de ese impuesto que inicia actividades (es decir, no tiene rentas ni gastos en ejercicios pre-

vios), y que tiene un cierto ritmo de devengo y cobro de rentas y de devengo y pago de gastos a lo largo del ejercicio. Dentro de los cobros, incluiremos a todas las sumas ingresadas, incluyendo el IVA aplicado a las ventas, y dentro de los pagos, el IVA aplicado a las compras de la empresa por sus proveedores, también incluyendo el IVA pagado a proveedores. Para simplificar, imaginaremos sólo 4 meses con devengos, cobros y pagos.

	Rentas devengadas	Gastos devengados	Cobros	Pagos
Mes 1	50	20	10	10
Mes 2	30	20	30	25
Mes 3	40	30	50	30
Mes 4	40	20	40	20
Total ejercicio	160	90	130	85

i) Renta neta: $160-90: 70$

ii) Obligación a pagar: $70 \times 0,30: 21$

iii) Dotación de dinero al fin del ejercicio: $130-85: 45$

iv) Porcentaje del impuesto sobre dotación de dinero: $21/45: 0,4666$

Esta última división, y su cociente, reflejan qué porcentaje de la dotación de dinero del contribuyente es efectivamente detrída por el pago del impuesto. En este ejemplo la tasa de detracción del impuesto sobre el dinero líquido del contribuyente es del 46,666 % (eso es lo que representa en términos porcentuales el cociente iv).

Asumamos ahora un IVA a la tasa uniforme del 10%, y el mismo contribuyente, suponiendo que compra y vende sólo bienes y servicios gravados. Usaremos la misma división entre devengo, cobros y pagos, pero: a) en las columnas de “devengo” no incluiremos los ingresos, sino el débito y el crédito por IVA de ventas y compras, respectivamente; y b) en las columnas de pagos y cobros se incluirán todos los pagos y cobros del contribuyente.

	IVA sobre ventas	IVA sobre compras	Cobros	Pagos
Mes 1	5	2	10	10
Mes 2	3	2	30	25
Mes 3	4	3	50	30
Mes 4	4	2	40	20
Totales	16	9	130	85

v) IVA a pagar: 16-9: 7

vi) Dotación de dinero al fin del ejercicio: 130-85= 45

vii) IVA neto cobrado: $(45/1,10) \times 0,1 = 4,09^9$

viii) Porcentaje de la obligación por IVA sobre dotación de dinero:
 7/45: 0,155

La base conceptual del IVA nos dice que el impuesto pagado a la Administración debe ser igual a la aplicación de la tasa sobre el valor agregado de la empresa, entendido como la diferencia entre ventas y compras. El IVA pagado al Estado, de acuerdo a las normas legales, es de 7 (v). Sin embargo, el IVA realmente cobrado de 4,09 (vii). Si el IVA tuviera un efecto monetario igual a la “tasa jurídica”, el monto a pagar sería este último: 4.09. Sin embargo, y como el pago al Estado es de 7, la *tasa de detracción del IVA sobre la dotación de dinero es 15,5% (viii)*.

En el ejemplo hay una clara divergencia entre el IVA generado y pagado a la Administración de acuerdo con las reglas legales, y el monto neto de dinero que el contribuyente cobró y pagó por el mismo impuesto. La diferencia de 2,91 deberá ser pagada a la Administración con dinero en manos del contribuyente que no

⁹ Dado que, como se indicó más arriba, en los cobros y pagos se incluye también el dinero ingresado o egresado por concepto de IVA incluido en las facturas de venta y compra, esta ecuación refleja qué parte de la dotación de dinero corresponde a la diferencia entre el IVA cobrado a clientes y el IVA pagado a proveedores.

deriva del IVA cobrado de sus clientes, sin importar su origen: ingresos propios, préstamo de terceros, aportes de los socios, etc.

En los impuestos al patrimonio es más radical la diferencia entre lo que las normas jurídicas “dicen gravar” por un impuesto, y el efecto de este último. Supongamos un “impuesto a la propiedad inmueble”, muy frecuente como ingreso de los gobiernos locales: aunque el “hecho generador” en sentido jurídico sea –por ejemplo- la propiedad de un bien inmueble, su efecto económico será casi invariablemente una disminución de la cantidad de dinero del contribuyente, no una apropiación parcial del inmueble, ni una disminución de su valor de venta (por ejemplo), en favor del organismo recaudador.

Por lo tanto, podemos dar por aceptada las siguientes tesis:

a. El efecto material del impuesto es una detracción de dinero en manos del obligado al momento de pago.

b. En los impuestos más relevantes es casi seguro que la tasa de detracción de dinero generada por el impuesto difiera, en más o en menos, de la “tasa jurídica” del impuesto.

c. En los impuestos más relevantes, el efecto monetario del impuesto casi seguramente difiera del efecto del mismo impuesto sugerido por su marco jurídico.

Si bien este artículo se orienta a analizar este problema desde la teoría general de las normas y la dogmática jurídica, no está de más indicar que las conclusiones expuestas coinciden con una de las teorías económicas heterodoxas (opuestas a la teoría económica convencional o estándar de corte neoclásico), como es la teoría poskeynesiana del “circuito monetario”.

En efecto, esta teoría afirma que el dinero es esencialmente una relación de crédito/deuda generada –literalmente– de la nada. Es decir, el dinero nace antes de entrar al circuito de intercambio de bienes o servicios, como puro poder de compra derivado de la aceptación social de que ciertos elementos con valor simbólico se reciban a cambio de bienes o servicios. El dinero se crea por un lado por los Bancos, con el otorgamiento de créditos, y por otro lado por el Estado, con la emisión de dinero para el gasto

público. El dinero puesto en circulación debe luego refluir para anularse y no crecer indefinidamente, lo cual se logra mediante la cancelación de sus deudas por los deudores de los Bancos, y el pago de impuestos en dinero al Estado. En esta concepción la recaudación impositiva es un fenómeno puramente monetario, y además no tiene como fin proporcionar “recursos” al Estado; éste no los necesita, puesto que para gastar directamente emite dinero. En su lugar, la función del impuesto es eliminar dinero puesto previamente en circulación¹⁰.

IV. EFECTOS MEDIATOS DEL IMPUESTO

En el apartado anterior se analizó el efecto inmediato y directo que tiene el impuesto atendiendo exclusivamente la situación del obligado jurídico al pago. Sin embargo, si se quiere ser preciso, el efecto del impuesto muy probablemente no se limite a ello, sino que tendrá una serie de *consecuencias encadenadas: es lo que ha dado en llamar traslación e incidencia* del impuesto.

Sin entrar en detalles que exceden el alcance de este trabajo, existe una coincidencia en todas las tendencias de la teoría económica en cuanto a que los obligados en sentido jurídico al pago de un impuesto frecuentemente reaccionan a la detracción monetaria derivada del mismo, con una elevación de los precios de venta, o una presión a sus proveedores para disminuir sus precios de compra. Estas modificaciones de precios pueden dar lugar a otras modificaciones en los precios de los otros sujetos, y así sucesivamente hasta impactar finalmente en otro grupo de personas que ya no pueden reaccionar variando a voluntad sus ingresos

¹⁰ BELL, Stephanie, “The role of the State and the Hierarchy of Money”, *Cambridge Journal of Economics*, n. 25, 2001, pp. 157 y 158; PARGUEZ, Alain, “A Monetary Theory of Public Finance”, en *Journal of Political Economy*, n. 3, 32, 2002; BOUGRINE, Hassan y SECCARECCIA, Mario, “Money, Taxes and Public Spending, and the State, within a Circuitist Perspective”, *Journal of Political Economy*, n. 32, vol. 3, 2002, pp. 62-67.

netos. Las distintas corrientes de la teoría económica tienen visiones diferentes acerca de los factores que determinan la traslación (“elasticidad de oferta/demanda” para los neoclásicos, “grado de monopolio” para los poskeynesianos), y los elementos macroeconómicos en los cuales se aprecia el impacto final del impuesto (producción/consumo para los neoclásicos, distribución de la renta para los poskeynesianos)¹¹.

Si vamos un poco más allá, podríamos traducir la traslación e incidencia de los impuestos a términos de dotaciones de dinero, siguiendo la línea de análisis del apartado 3. De esa forma, diríamos que las detracciones de dinero que provoca el impuesto en sus obligados jurídicos generan cambios de precio que pueden restablecer la dotación de dinero de ese obligado al nivel anterior al pago, pero modificando las dotaciones de dinero de otros sujetos en forma secuencial. El punto final de la traslación, que es la incidencia o impacto final del impuesto, es una modificación duradera de la dotación de dinero de un grupo de personas, que ya no pueden modificar sus precios para desembarazarse de la carga fiscal.

Lo que se puede rescatar para nuestros propósitos, es que si se miran los efectos mediatos de los impuestos, la diferencia entre lo que los textos jurídicos dicen gravar, y lo que realmente resulta gravado, es todavía mayor que la que surge de la mera comparación entre la estructura jurídica y su efecto material inmediato. La muestra más evidente de ello es que el impacto económico del impuesto puede producirse en grupos de personas que carecen de vínculos directos con los contribuyentes, no sólo desde el punto de vista jurídico, sino también económico.

¹¹ Respectivamente, entre otros: STIGLITZ, Joseph, *La economía del sector público*, Barcelona, Antoni Bosch, 2002, pp. 511-520; MOTT, Tracy y SLATTERY, Edward, “Tax incidence and macroeconomic effects in a Kaleckian model when profits finance affects investment and prices may respond to taxes”, en *Journal of Post Keynesian Economics*, n. 16, v. 3, 1994.

V. LA DIVERGENCIA ENTRE DISEÑO JURÍDICO Y EFECTOS MATERIALES DEL IMPUESTO DESDE EL PUNTO DE VISTA EXTERNO: EXPLICACIÓN DESDE LA TEORÍA GENERAL DEL LENGUAJE

Hasta ahora tenemos una tesis primaria que es, a grandes rasgos, que en un elevado número de casos (o casi siempre, para ser más precisos), lo que materialmente grava un impuesto, tanto en lo inmediato y como en lo mediato, difiere de lo que su estructura jurídica dice gravar. Podemos intentar pues un encuadre de esta situación en un marco teórico más general.

A mi entender, una explicación directa viene dada por una tesis que, en la teoría de los lenguajes, fue propuesta por Austin¹². Para este autor (y otros que siguieron su línea de trabajo), muchos lenguajes no “describen” cosas o estados, como suponía la filosofía tradicional, sino que más bien “hacen” cosas. Los ejemplos típicos son, precisamente, del lenguaje jurídico. Para poner un caso propio de nuestro tema: la ley X del país Y, obliga a un grupo de sujetos Z a pagar por concepto de un impuesto un 20% de su renta neta. La ley está constituyendo simbólicamente ciertos objetos, situaciones y sujetos. Por ejemplo, la misma “renta neta”, que seguramente sea definida por el texto legal de un modo específico, no necesariamente atado a sus contornos económicos; un grupo de sujetos (los sujetos pasivos), a quienes se coloca en una situación de “obligados”, que quizás previamente no tenían; etc.

Este poder constitutivo que tienen ciertos lenguajes, y que actúa de forma simbólica, es lo que Austin llama *fuerza ilocucionaria* de un lenguaje. Es una noción bastante próxima a lo que Kelsen llamó *esquema de representación* creado por el Derecho: unos actos que en sí mismos no tienen mayor significado (levantar la mano en un grupo de personas reunidas en un recinto, por ejemplo), tiene otro significado si se interpreta ese acto a través de una

¹² AUSTIN, John L., *Cómo hacer cosas con palabras*, Buenos Aires, Paidós, 2003, pp.142 y ss.

simbología proporcionada por el Derecho (el grupo de personas es “parlamento”, levantar las manos es “votar una ley”)¹³.

Pero por otro lado, indica Austin que un lenguaje desencadena ciertas conductas reales, que pueden no estar en absoluto contempladas en los signos y la sintaxis del lenguaje mismo. Un ejemplo es, precisamente, el que hemos comprobado en los impuestos: si bien por un lado la ley que regula el impuesto tiene un poder constitutivo sobre ciertas personas y situaciones, provoca cambios en las conductas reales que no forman parte de los objetos y sujetos constituidos formalmente por ella. Estos efectos materiales reales desencadenados por un lenguaje conforman lo que Austin llama fuerza perlocucionaria.

De modo que esta divergencia entre lo que la ley del impuesto dice gravar, y los efectos materiales que realmente se despliegan, no es algo anómalo sino, al contrario, un fenómeno habitual y reconocido desde hace tiempo desde el punto de vista teórico, en general y respecto del Derecho en particular.

VI. LA DIVERGENCIA ENTRE DISEÑO JURÍDICO Y EFECTOS MATERIALES DEL IMPUESTO DESDE EL PUNTO DE VISTA INTERNO: CONSECUENCIAS DOGMÁTICAS

A) PLANTEO

Ahora bien, ¿qué hay de interesante en todo esto para el jurista práctico, en cualquiera de sus modalidades? En el apartado anterior propuse una explicación “teórica” o “externa” de la divergencia entre el diseño jurídico del impuesto y su efecto material. Dado que en este apartado propondré algunas consecuencias que llamaré “internas” o “dogmáticas” de esa divergencia, es preciso hacer una breve aclaración de esa distinción entre “punto de vista

¹³ KELSEN, Hans, *Teoría pura del Derecho*, México, Porrúa, 1997, pp. 5 y 16.

externo” o “teoría”, por un lado, y “punto de vista interno” o “dogmática”, por otro lado.

La distinción parte del supuesto epistemológico de que existe un tipo de abordaje de un fenómeno cualquiera (por ejemplo, el Derecho o una parte de él), que tiene un fin principalmente explicativo y descriptivo, y puede someterse a un control empírico. Este tipo de abordaje del Derecho no está comprometido, en principio, con la producción jurídica a través –por ejemplo- de la proposición de soluciones para problemas, dirigidas a los juristas profesionales, como abogados o jueces. Por otro lado tenemos otro tipo de abordaje del Derecho, en el que lo central es la proposición de soluciones para problemas jurídicos, orientado a los juristas profesionales, y que trabaja a partir de cánones específicos de categorización y argumentación (que están dados por lo que al principio del artículo llamé “cultura jurídica”). Este segundo tipo de “conocimiento jurídico” es el de la dogmática, en la cual se ubican –por ejemplo- los trabajos que cité en el apartado 2¹⁴.

La primera pregunta que debemos hacernos cuando pasamos a un enfoque interno o dogmático del Derecho, es si es pertinente la introducción de elementos teóricos, como por ejemplo los efectos materiales de un impuesto, en esta área del conocimiento. En ciertos sectores de la dogmática jurídica tradicional se ha entendido que las consecuencias materiales del tributo, por ejemplo la incidencia económica que es provocada por la traslación, son en principio cuestiones ajenas a dicha disciplina¹⁵. Por lo demás, en el apartado 2 ya habíamos observado que la dogmática tributaria de nuestros países se edificó, en buena medida, sobre el supuesto

¹⁴ AARNIO, Aulis, *Derecho, racionalidad y comunicación social. Ensayos sobre Filosofía del Derecho*, México, Fontamara, 2000, pp. 82 y 83; HABA, Enrique Pedro, “Sobre el Derecho como “técnica” o “tecnología”. Apostillas a una polémica entre dos visiones científicas sobre las posibilidades del discurso jurídico”, en *Doxa*, núm. 17-18, 1995.

¹⁵ FERREIRO LAPATZA, José Juan, *op. cit.*, pp. 358-361.

de que es posible abordar jurídicamente el fenómeno tributario de un modo totalmente segmentado de otras disciplinas no jurídicas.

Tal idea, sin embargo, no parece recomendable si se pretende avanzar hacia un discurso dogmático de mayor racionalidad. El motivo es que, más allá de que los juristas profesionales trabajen con criterios y conceptos no descriptivos, invariablemente sus discursos están ligados con los hechos sociales materiales. Ello ocurre en todo lenguaje normativo: a) en sus antecedentes, porque todo problema normativo tiene por objeto un conflicto social material, y sólo externamente es una pugna –por ejemplo- entre “interpretaciones divergentes”; y b) en sus consecuencias, porque la solución que se acepte se materializará en hechos sociales nuevos¹⁶. De manera que si se asume que la dogmática, y la práctica jurídica en general, son instrumentos que inciden normativamente en el sistema social, no es posible desentenderse de la comprensión de los supuestos y las consecuencias materiales del Derecho. Por lo tanto, la investigación dogmática que pretenda ser racional deberá contar con un marco teórico que explique descriptivamente los hechos sobre los que actúa, y las consecuencias fácticas de lo que propone¹⁷. Es más: en el apartado 2 referimos varios escritos dogmáticos en los que los autores no pueden escapar a suponer que ciertos hechos son antecedentes o efectos de la ley impositiva.

Aceptando entonces que no sólo es posible, sino necesario, que la dogmática introduzca en su discurso elementos fácticos, existen varios ejes temáticos y problemas jurídicos tributarios que merecen reexaminarse a la luz de las propiedades materiales de los impuestos que hemos propuesto en los apartados 3 y 4. Repase-mos brevemente esas propiedades: a) el objeto material directo del impuesto invariablemente es una dotación de dinero que está en

¹⁶ Cfr. FILLMORE, Charles, “Verbs of judging. An exercise in semantic description”, en *Paper in Linguistic*, núm. 1, 1969.

¹⁷ SARLO, Oscar, “El marco teórico en la investigación dogmática”, en AA.VV., *Observar la ley. Ensayos sobre metodología de la investigación jurídica*, ed. de Christian Courtis, Madrid, Trotta, 2006, pp. 197 y 198.

manos del sujeto pasivo al momento de pago; y b) como producto de la traslación, la carga económica del impuesto frecuentemente no es soportada por sus sujetos pasivos en sentido jurídico. Vayamos pues a algunos de las cuestiones que la dogmática debería replantear.

B) EL CONCEPTO DE “IMPUESTO”. CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS PÚBLICOS. LOS APARENTES IMPUESTOS SOBRE EL GASTO PÚBLICO

Habrás advertido el lector que hasta ahora me he referido al “impuesto”, y no al “tributo”. Podría pensarse que hay en ello una confusión, ya que en la cultura jurídica de nuestros países “tributo” es un género que abarca a tres “especies”: el impuesto, la tasa y la contribución (o contribución especial). Sin embargo, la limitación de la reflexión a los impuestos no es casual.

La propiedad material de disminuir la dotación de dinero del obligado implica que: a) solamente puede verificarse esa propiedad cuando el obligado previamente tiene una dotación de dinero; y b) cuando el obligado no intercambia nada por esa detracción de dinero. Si admitimos que la labor del jurista no puede limitarse sólo a la revisión del material normativo, y que razonablemente debe introducir características materiales de las relaciones sociales sobre las que trabaja, estos dos elementos deberían incorporarse al concepto de “impuesto”, además de su definición tradicional de “prestación cuyo hecho generador (o hecho gravado) es independiente de toda prestación pública hacia el obligado”¹⁸.

Un corolario que podemos derivar de esa conclusión es que los “tributos” que, según nuestra cultura jurídica, tienen una relación estrecha con una prestación estatal en favor del obligado, como las tasas, no merecerían estar en una misma categoría de

¹⁸ Propongo aquí una definición jurídica estándar de “impuesto”, más allá de las variaciones que le introduzcan las normas positivas o la práctica jurídica de cada país.

ingresos junto a los “impuestos”. En efecto, las tasas no tienen ese efecto puro de una detracción de dinero siempre que la actividad estatal que recibe el obligado sea mensurable, pues en tal caso tienen un carácter contraprestativos que, materialmente, las aproxima a los precios.

Por otro lado, las “contribuciones” o “contribuciones especiales”, si se caracterizan exclusivamente por la recepción, por parte del contribuyente, de un “beneficio” relativamente difuso (como un supuesto aumento de valor de un inmueble, o la eliminación de un riesgo), materialmente no tienen efectos inmediatos ni mediatos diferentes a los de los impuestos. Por lo tanto, no sería razonable erigirlas en una categoría tributaria distinta de estos últimos.

De ser así, pues, sólo existiría una gran división dentro de los ingresos públicos: los ingresos contraprestativos de un servicio o un bien concretos, y los impuestos.

Otra consecuencia de la incorporación de las propiedades materiales a la definición de “impuesto”, es la calificación de los gravámenes que recaen directamente sobre una expresión del gasto público, en particular cuando la entidad estatal que hace el desembolso es designada como agente de retención del impuesto.

Por ejemplo, observemos el caso de un impuesto cuyo hecho generador, en sentido jurídico, es la recepción de salarios por los empleados públicos, y la entidad pública que paga dichos salarios es designada nominalmente como responsable previa “retención” del tributo. Si bien desde el punto de vista de la construcción jurídica formal, “ilocucionaria” en términos de Austin, podemos estar frente a un impuesto, no sucede lo mismo si observamos el fenómeno desde el punto de vista monetario. No existe una dotación de dinero previamente en manos del “contribuyente” (el empleado público), que sufra una detracción como consecuencia del –aparente– “impuesto”. En su lugar, el “hecho generador” consistente en una erogación pública, sumado a la designación de la entidad empleadora como “agente de retención”, suponen una disminución definitiva y *ex ante* de dicha erogación. Desde el punto de vista del empleado, pues, lo que materialmente sucede es

una rebaja del salario, no la aplicación de un verdadero impuesto. Pero tampoco se produce una detracción de dinero en manos del empleador, porque éste es una entidad estatal que forma parte del sistema general de gasto público y recaudación tributaria. Por lo tanto, desde el punto de vista monetario no se produce en absoluto el efecto de un impuesto, sino que directamente hay una reducción del gasto público.

Esta conclusión podría tener consecuencias jurídicas relevantes si en el Estado en que ello ocurre existen, por ejemplo, restricciones jurídicas para reducir el gasto público que se intentaran evadir mediante la creación de un aparente “impuesto” sobre una erogación estatal.

C) LA “CAPACIDAD CONTRIBUTIVA”

Otro concepto que debería revisarse a la luz de los efectos materiales del impuesto es el de “capacidad contributiva”. La dogmática y la jurisprudencia suelen admitir que se trata de un “principio” jurídico de rango constitucional, es decir, que es un límite normativo para todo el sistema jurídico, particularmente para la legislación. Esto sucede tanto cuando los textos constitucionales expresamente la mencionan (como la Constitución española en su artículo 31.1, bajo el nombre de “capacidad económica”), como también cuando la Constitución no la menciona, en cuyo caso se la suele proponer como un “principio implícito”¹⁹.

Cuando se pretende precisar su alcance son frecuentes las definiciones sumamente informales y hasta equívocas, de modo que es difícil establecer una frontera que divida los casos que representan tal capacidad de los que no la representan, lo cual es igual a decir que dicha frontera puede trazarse de cualquier forma²⁰. Es-

¹⁹ Por ejemplo GARCÍA ETCHEGOYEN, Marcos, “El principio de capacidad contributiva”, *Ábaco*, Buenos Aires, 1998, pp. 198-206.

²⁰ Entre otros AMATUCCI, Andrea, “El rol de la capacidad contributiva en el ámbito del concepto de tributo”, en AA.VV.: *El tributo y su aplicación*:

tos rasgos hacen que, muchas veces, apelar a la “capacidad contributiva” sea más un recurso retórico en la argumentación que una propiedad discernible racionalmente, tanto en el plano normativo como en el plano fáctico²¹.

No obstante, puede decirse que existe un área de consenso mínimo en la dogmática y la jurisprudencia: se trata de un grupo de casos en los que, normalmente, se entiende que no existe ninguna capacidad contributiva, y por lo tanto que establecer un impuesto en dichos casos es inconstitucional. Por ejemplo, observemos el caso tratado por el Tribunal Constitucional español en su sentencia 77/2017²². La Comunidad Autónoma de Navarra había aprobado un impuesto que gravaba los “incrementos de valor” de inmuebles medidos según valuaciones realizadas por la Administración, sin que fuera relevante que los inmuebles se vendieran a precios inferiores a dicha valuación, así como también “presumía” que el transcurso de un período significaba automáticamente un incremento de valor, que se cuantificaba fictamente y se gravaba en consecuencia. El Tribunal Constitucional español declaró inconstitucional dicho impuesto invocando la ausencia total de capacidad contributiva, ya que ésta implica que “(...) *en ningún caso se pueda establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia*” (SSTC 26/2017, FJ 3; 37/2017, FJ 3; y 59/2017, FJ 3).”

Ahora bien, observemos que ni la ley que regulaba el impuesto, ni el Tribunal al resolver el caso, consideraron relevante ve-

perspectivas para el siglo XXI (César García Novoa – Catalina Hoyos Jiménez: coordinadores), Buenos Aires, Marcial Pons, t. I, 2008, pp. 132-141.

²¹ BLANCO, Andrés, *Estudios críticos sobre finanzas públicas y derecho tributario*, Montevideo, FCU, 2019, pp. 123 y ss.

²² Descargada del sitio del Tribunal Constitucional: <<https://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/25970>>.

rificar si el sujeto que pretendía la declaración de inconstitucionalidad tenía o no dinero suficiente para pagar el impuesto, o si necesitó endeudarse para pagar. En su lugar, tanto las partes como el Tribunal supusieron que la decisión de si el impuesto se ajustaba o no a la “capacidad contributiva” debía realizarse a partir de la mera lectura de la ley. Por eso, aun cuando la sentencia tenga efecto para un caso particular, su argumento es general y reproducible en todos los casos.

Si, en lugar de ello, midiéramos la “capacidad contributiva” en términos monetarios, la conclusión, en primer lugar, debería fundarse en otros criterios. Por ejemplo, sería relevante lo que en el apartado 3 llamé “tasa de detracción de dinero” del impuesto; una vez fijada la misma, podríamos considerar –por ejemplo- si el sujeto pagó el impuesto con dinero proveniente de su actividad, o debió endeudarse por exceder el monto del pago su dotación de dinero previa; etc. Por otro lado, la conclusión a la que se llegara no podría ser genérica, ya que las dotaciones de dinero, la necesidad de endeudamiento, etc., de los diferentes contribuyentes, seguramente sean distintas. Nótese, por lo demás, que no se trata de circunstancias cuya prueba sea difícil o rebuscada, sino que basta para ello una reconstrucción simple del nivel y origen de la dotación de dinero del contribuyente al momento de pago del impuesto.

D) LA “SEGURIDAD JURÍDICA” Y LA “RETROACTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA”

Toda la dogmática jurídica, y en buena medida las Constituciones, consideran, al menos en los dos últimos siglos, que la “seguridad jurídica” y –generalmente– su corolario que es la prohibición de la “retroactividad de la ley”, son reglas esenciales o “principios”, cuyo incumplimiento por la ley habilita que ésta se invalide por “inconstitucional” por un tribunal competente, en caso de existir.

La “seguridad jurídica” es concebida como una posibilidad de prever con certeza los efectos jurídicos de los actos que se reali-

zan en el momento en que el acto se cumple. En lo que concierne a los impuestos, esto supone que el sujeto pueda saber, cuando se encuentra en una determinada relación social, cuáles serán los impuestos (si es que existen) que tendrá que pagar mañana como consecuencia de esa relación²³.

Una de las manifestaciones concretas del “principio de seguridad jurídica” es la prohibición de las leyes (y otros actos jurídicos) “retroactivos”. Ahora bien, la prohibición de que existan “leyes” o “normas retroactivas”, requiere definir qué entendemos por “retroactividad”. La palabra sugiere que una ley puede “desplegar efectos hacia el pasado”. Pero si con “efecto de la ley” nos referimos a las conductas buscadas por la misma, es decir el *efecto perlocucionario* en palabras de Austin, la retroactividad es indudablemente imposible: hasta donde sabemos no hay forma de modificar las conductas que ya fueron. Al contrario: en términos perlocucionarios cualquier norma tiene, por definición, sólo efectos hacia el futuro.

En nuestra cultura jurídica, al hablar de “retroactividad”, se está refiriendo en realidad a otra cosa. Veamos la definición de retroactividad de Roubier (clásica de la dogmática europea), aceptada en el ámbito tributario por varios autores: es retroactiva una ley que establece obligaciones en virtud de relaciones o hechos ocurridos en el pasado, y no lo es la ley que hace lo propio con relaciones o hechos futuros²⁴. Si utilizamos los términos de Austin (ver 5), diríamos que esta concepción de “retroactividad” de las normas se mide en la dimensión *ilocucionaria*: es una prohibición de establecer conductas debidas hacia el futuro, en virtud de hechos que ocurrieron antes de la formalización de la ley.

²³ GARCÍA NOVOA, César, “Los límites a la retroactividad de la norma tributaria en el Derecho español”, en AA.VV., *Tratado de Derecho Tributario (Paulo de Barros Carvalho – Director)*, Lima, Palestra, 2003, pp. 433-442.

²⁴ ROUBIER, Paul, *Le droit transitoire. Conflits des lois dans le temps*, Dalloz-Sirey, París, 1960, pp. 9 y ss.

La transposición de esta idea al campo tributario deriva en la idea de que una ley o norma es “retroactiva” cuando prevé como hechos generadores, a situaciones o actos ocurridos antes de su vigencia. Esta definición de retroactividad va asociada a la proposición de que, de ocurrir ello, la ley debería declararse inconstitucional –entre otros argumentos- por vulnerar el “principio de seguridad jurídica”.

Veamos qué sucede cuando examinamos la retroactividad tomando como eje el objeto material del impuesto: la disminución de la dotación de dinero del obligado. Lo más evidente es que, como con cualquier norma, la retroactividad nunca puede proponerse respecto del objeto del impuesto, porque es evidente que el pago siempre es un hecho posterior a la vigencia de la norma, y por lo tanto la dotación de dinero que el impuesto afecta también será siempre posterior a dicha vigencia. Desde ese punto de vista, no hay una diferencia sustancial entre las leyes que toman como supuestos para el pago del impuesto hechos anteriores o posteriores a su vigencia. En ninguna de las dos modalidades es relevante el objeto del impuesto, que es la dotación de dinero al momento de pagar la obligación, al menos considerando el elenco de hechos generadores típicos que observamos en los apartados 2 y 3.

Si el problema de la retroactividad es la ruptura de la “seguridad jurídica”, entendida como la certeza en cuanto a las conductas futuras, las diferencia entre una “ley retroactiva” y una “ley irretroactiva” disminuyen considerablemente si las miramos de esa forma. En uno y otro caso se imponen al obligado deberes de pago que afectarán sus dotaciones de dinero futuras, y en ninguno de los dos casos eso era previsible antes de la vigencia de la ley, o al menos antes de que la ley comenzara a debatirse. Lo que queda en evidencia es que cualquier cambio impositivo, o más genéricamente cualquier cambio legislativo, genera incertidumbre, ya que cambia las previsiones de las personas acerca de qué se le exigirá hacer, sea que el hecho relevante a tal efecto sea o no anterior a la ley. En todo caso lo que puede decirse en favor de la retroactividad medida en función del hecho generador, es que de haber

sabido en aquel momento que dicho hecho desencadenaría una disminución del dinero en poder del obligado, éste se podría haber abstenido de configurar dicho hecho, o habría adoptado otras conductas en el intervalo temporal respectivo. No se trata entonces de que un tipo de ley impositiva genere incerteza y el otro no: siempre hay incerteza, lo que varía es el grado de la misma.

La pregunta pasa a ser, entonces, qué grado de incerteza marca la frontera entre lo aceptable y lo no aceptable cuando se innova en materia impositiva. Si medimos el grado de certeza en lo que hemos llamado el nivel ilocucionario, es decir, de la construcción puramente simbólica del impuesto, la delimitación de la retroactividad que propone la dogmática tradicional puede ser útil por dos motivos: a) su sencillez y b) su fácil conexión con la cultura jurídica y con el imaginario social, en los cuales el objeto material del impuesto se supone coincide con el hecho generador.

Ahora bien, si se trata de medir el grado de incerteza tolerable en función del perjuicio material que tiene el obligado desde el punto de vista monetario, las conclusiones pueden cambiar. Podría suceder que una ley que es retroactiva según el criterio de la dogmática tradicional tenga, por ese motivo, un efecto más grave en términos monetarios. Por ejemplo, si recae sobre una empresa que tenía una política de cobro a crédito y no al contado, una ley no retroactiva le permitiría cambiar su política de cobro para mejorar su dotación de dinero, mientras que una ley retroactiva la deja “atrapada” en su política de cobro pasada. Pero una ley no retroactiva podría tener efectos igualmente perjudiciales en cuando a las previsiones anteriores, o incluso peores que la ley retroactiva²⁵.

Si tomamos en cuenta no sólo el objeto material directo del impuesto, sino sus efectos mediatos, como por ejemplo la traslación e incidencia, la independencia entre el diseño jurídico “re-

²⁵ LEVMORE, Saul, “The Case for Retroactive Taxation”, en *The Journal of Legal Studies*, The University of Chicago Law School, n. 22, v. 2, 1993, pp. 266-272.

troactivo” y el perjuicio efectivo para el obligado se acentúa. De la misma forma que observamos con la capacidad contributiva, si introducimos los efectos materiales del impuesto en la discusión jurídica, las soluciones dejan de ser generales y unívocas, y en su lugar variarán según los casos.

VII. REFLEXIONES FINALES

Este trabajo no pretende presentar un nuevo modelo de estructura normativa de los impuestos, pero sí se propone incorporar, tanto en las visiones teóricas del Derecho como en los análisis dogmáticos, reflexiones sobre los efectos materiales de la imposición.

En lo que refiere al manejo de problemas dogmáticos, la propuesta está relacionada con la idea general de que los problemas jurídicos no son –valga la expresión– meramente jurídicos, sino conflictos sociales en los cuales la práctica jurídica interviene estableciendo diferentes diseños políticos de solución.

VIII. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AARNIO, Aulis, *Derecho, racionalidad y comunicación social. Ensayos sobre Filosofía del Derecho*, México, Fontamara, 2000.
- AMATUCCI, Andrea, “El rol de la capacidad contributiva en el ámbito del concepto de tributo”, en AA.VV.: *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI (César García Novoa – Catalina Hoyos Jiménez: coordinadores)*, Buenos Aires, Marcial Pons, t. I, 2008.
- ATALIBA, Geraldo, *Hipótesis de incidencia tributaria*, trad. de Roque García Mullin, FCU, Montevideo, 1977.
- AUSTIN, John L., *Cómo hacer cosas con palabras*, Buenos Aires, Paidós, 2003.
- BELL, Stephanie, “The role of the State and the Hierarchy of Money”, *Cambridge Journal of Economics*, n. 25, 2001.

- BLANCO, Andrés, *Estudios críticos sobre finanzas públicas y derecho tributario*, Montevideo, FCU, 2019.
- BOUGRINE, Hassan y SECCARECCIA, Mario, “Money, Taxes and Public Spending, and the State, within a Circuitist Perspective”, *Journal of Political Economy*, n. 32, vol. 3, 2002.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*, Madrid, Marcial Pons, 1996.
- FILLMORE, Charles, “Verbs of judging. An exercise in semantic description”, en *Paper in Linguistic*, núm. 1, 1969
- FRIEDMAN, Lawrence, “Existe uma cultura jurídica moderna?”, *Passagens. Revista Internacional de História Política e Cultura Jurídica*, Río de Janeiro, n. 11, vol. 1, 2019.
- GARCÍA ETCHEGOYEN, Marcos, “El principio de capacidad contributiva”, *Ábaco*, Buenos Aires, 1998.
- GARCÍA NOVOA, César, “Los límites a la retroactividad de la norma tributaria en el Derecho español”, en AA.VV., *Tratado de Derecho Tributario (Paulo de Barros Carvalho – Director)*, Lima, Palestra, 2003.
- GIANNINI, Achille Donato, *Il rapporto giuridico d’imposta*, Milan, Giuffrè, 1937.
- HABA, Enrique Pedro, “Sobre el Derecho como “técnica” o “tecnología”. Apostillas a una polémica entre dos visiones científicas sobre las posibilidades del discurso jurídico”, en *Doxa*, núm. 17-18, 1995.
- JARACH, Dino, *El hecho imponible*, Buenos Aires, Abeledor-Pe-
rrot, 1996.
- KELSEN, Hans, *Teoría pura del Derecho*, México, Porrúa, 1997.
- LEVMORE, Saul, “The Case for Retroactive Taxation”, en *The Journal of Legal Studies*, The University of Chicago Law School, n. 22, v. 2, 1993.
- LÓPEZ MEDINA, Rocío del Carmen, “Cultura jurídica”, *Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad*, n. 7, 2014.

- MOTT, Tracy y SLATTERY, Edward, “Tax incidence and macro-economic effects in a Kaleckian model when profits finance affects investment and prices may respond to taxes”, en *Journal of Post Keynesian Economics*, n. 16, v. 3, 1994.
- PARGUEZ, Alain, “A Monetary Theory of Public Finance”, en *Journal of Political Economy*, n. 3, 32, 2002.
- ROUBIER, Paul, *Le droit transitoire. Conflits des lois dans le temps*, Dalloz-Sirey, París, 1960.
- SARLO, Oscar, “El marco teórico en la investigación dogmática”, en AA.VV., *Observar la ley. Ensayos sobre metodología de la investigación jurídica*, ed. de Christian Courtis, Madrid, Trotta, 2006.
- SHAW, José Luis, “Los fundamentos constitucionales del principio de la irretroactividad de la ley tributaria material”, en AA.VV., *Memorias. X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Derecho Tributario*, Montevideo, Rosgal, 1984.
- STIGLITZ, Joseph, *La economía del sector público*, Barcelona, Antoni Bosch, 2002.
- VALDÉS COSTA, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1992.