



*Autonomía del Derecho Tributario..., Vol. 34 (2018), Cartapacio de Derecho, Facultad de Derecho, UNICEN*

## **AUTONOMÍA DEL DERECHO TRIBUTARIO. VÍNCULOS CON EL DERECHO DE LA VEJEZ**

GUIDO SORIA<sup>1</sup>

*UNIVERSIDAD NACIONAL DEL CENTRO*

### **1. Introducción**

**T**radicionalmente se ha abarcado la temática de la autonomía de las ramas jurídicas desde una perspectiva unidimensional nomológica, mediante la cual interesan ciertas particularidades en común, o ciertos principios normativos, que poseen o que provienen de varias normas, sin tener en consideración otros aspectos. El tratamiento circunscripto a las características normativas de una rama del Derecho reduce el análisis a una simplicidad que no tiene en cuenta cuestiones relevantes para ella. Dicho análisis requiere considerar no solo la importancia de las normas sino también la realidad y los valores que se encuentran dentro de cada una de las materias que componen el mundo jurídico.

---

<sup>1</sup> El autor es alumno avanzado de la carrera de Abogacía, Facultad de Derecho, UNICEN. Becario de Becas EVC-CIN 2018-2019. Auxiliar alumno en la asignatura Derecho Tributario, Facultad de Derecho, UNICEN.

En el presente trabajo nos dedicaremos, como primera cuestión, a abordar un concepto de rama del Derecho que abarque estas tres dimensiones que mencionamos en el párrafo anterior- realidad, normas y valores-. En segundo lugar, expondremos un recorrido por las posiciones doctrinarias acerca de la autonomía del Derecho Tributario, para luego construir un concepto tridimensional del mismo. Por último, mencionaremos los vínculos que se entablan entre el Derecho tributario y otras ramas jurídicas, en especial con el Derecho de la Vejez.

## 2. La autonomía material de las ramas jurídicas

Como se mencionó anteriormente, a los efectos de abordar la complejidad del mundo jurídico y de sus ramas, no solo consideraremos las características normativas de las mismas sino también la realidad y los valores que subyacen en ellas. Para dicho cometido es relevante relacionar el tema de la autonomía de las ramas con las teorías referidas a la concepción del Derecho en general.

La teoría trialista del mundo jurídico considera que el Derecho está constituido por una dimensión sociológica, una dimensión nomológica y otra dimensión dikelógica, no yuxtapuestas sino integradas (Goldschmidt, 2005). Es decir, que según esta posición, el Derecho está compuesto por realidad, normas y valores, en donde la norma capta la primera y en donde la justicia valora a la primera y a la segunda.

Este análisis desde la perspectiva trialista del Derecho en general, se aplica también a la composición de cada una de las ramas jurídicas. Es decir que, en cada una de las partes en que se fragmenta el Derecho, se pueden encontrar estas mismas dimensiones. Y es por esto mismo que, para que una rama sea considerada autónoma, deben darse en ellas particularidades sociológicas, nomológicas y dikelógicas. Con ello se quiere decir que una rama no necesariamente se puede considerar autónoma por sus especificidades en las normas que la componen; deben darse en ellas también ciertas singularidades en las otras dos dimensiones que las constituyen.

Desde este enfoque, una rama es materialmente autónoma cuando se evidencia

*Un conjunto de casos que deben poseer características y soluciones especiales (dimensión sociológica); captados, los ca-*

---

*... y las soluciones, por normas con rasgos propios (dimensión nomológica), e inspiradas, las soluciones y las normas, en una especial exigencia de justicia (dimensión dialógica)*  
(Ciuro Caldani, 2009: 166)

Ahora bien, para un análisis integral del fenómeno jurídico, no deben tomarse las ramas como compartimentos estancos y soberanos. La autonomía de las mismas requiere que ellas se relacionen y se vinculen con el resto de las ramas que conforman el mundo jurídico. Considerarlas de una manera aislada lleva - al igual que solo tener en cuenta sus particularidades nomológicas - a una simplicidad pura de su estudio que opaca la posibilidad de observar el Derecho como un fenómeno complejo (Ciuro Caldani, 2001). Esto no significa que deba dejarse de lado el análisis particular de cada rama jurídica. El desarrollo de la sociedad actual evidencia la necesidad en que se estudie cada rama, y sus subramas, en particular, analizando sus casos, sus soluciones, sus normas y sus especiales exigencias de justicia.<sup>2</sup> No obstante, para una cabal comprensión del mundo jurídico, deben tenerse en cuenta los diálogos y relaciones que se puedan dar entre las diferentes ramas autónomas.

El marco que nos permite esta vinculación entre los diferentes campos que conforman el Derecho nos lo da la Teoría General del Derecho. Esta última es aquella disciplina filosófica que se refiere a lo *común* y a lo *abarcativo* a todas las ramas jurídicas (Ciuro Caldani, 2002). La perspectiva tradicional utiliza el vocablo general para referirse exclusivamente a lo común del fenómeno jurídico; sin embargo, desde la Teoría sistémica, se ha preferido utilizar la acepción de la expresión general como aquella que incluye no sólo lo común sino también lo abarcativo de las ramas (Ciuro Caldani, 2002).

La situación actual de una sociedad posmoderna, caracterizada por la globalización y por la era de la información, ha contribuido a un cambio de visión del mundo, en el cual *“la realidad no se puede escindir o fragmentar para entenderla, porque la realidad no está hecha de elementos que interactúan sino de procesos en retroalimentación dinámica y multinivélica”* (Grun, 2006: 24). Este cambio de paradigma se evidencia con la noción del sistema; es decir con la concepción del mundo como una estructura conformada por sistemas, subsistemas y microsistemas, cuyas funciones están interrelacionadas y conectadas. La base de esta visión radica en que los sistemas se encuen-

---

<sup>2</sup> El desarrollo de una sociedad de consumo, a lo largo del siglo XX, ha generado la necesidad del surgimiento de un microsistema, dentro del Derecho de los Contratos, conocido como Derecho del Consumidores y Usuarios. Sus particularidades requieren que se estudie de una manera *cuasi* autónoma, aunque sin olvidar sus vínculos con, por ejemplo, el Derecho Privado en general, el Derecho Procesal, el Derecho Constitucional y el Derecho Internacional de los Derechos Humanos.

tran aislados en el mundo, aunque su aislamiento no sea absoluto ni autosuficiente (Grun, 2006). Una noción importante, dentro de la teoría sistémica, es la de intorno, caracterizado por ser el entorno común de los subsistemas dentro del sistema (Grun, 2006).

Por tanto, y bajo esta posición de análisis, el Derecho puede ser visto como un sistema, entendido como “*el complejo ordenado de las ramas jurídicas*” (Ciuro Caldani, 1992: 51-54). El mismo, se encuentra a su vez formado por diferentes subsistemas, que son las áreas en las que se fragmenta el Derecho. Dichos subsistemas también pueden estar constituidos por microsistemas, como el Derecho de daños, dentro del subsistema Derecho de las Obligaciones, y el Derecho de los Consumidores y Usuarios, dentro del subsistema Derecho de los Contratos. Ahora bien, lo característico de todos ellos es que son considerados sistemas, y subsistemas abiertos. Esto quiere decir que el Derecho recibe interacciones con su entorno y los subsistemas con su intorno (Grun, 2006).

Los sistemas y los subsistemas se presentan bajo dos aspectos integrados: uno estructural y otro funcional. Importan, valga la redundancia, sus estructuras y sus composiciones, pero a su vez interesan las funciones que cumplan (Grun, 2006).

Las ramas son consideradas subsistemas por el hecho de que tienen una estructura propia y funciones específicas en relación a la estructura y a la función total de ese sistema que las engloba<sup>3</sup>. La función del sistema jurídico en general es aspirar al principio supremo de justicia, tendiente a “*garantizar una esfera de libertad tan amplia que le sea posible desarrollar a cada individuo su personalidad, convertirse en persona*” (Goldschmidt, 2005: 439). Una rama jurídica, entendida como subsistema, tiene la función de aspirar al logro de ese principio supremo de justicia, aunque su autonomía evidencia que esa función tenga cierta especificidad en relación a la función general del sistema del cual forma parte.

### 3. La autonomía del Derecho Tributario

En las líneas que suceden, resta analizar la autonomía material del Derecho Tributario, es decir determinar si existe una decisión individualizadora

---

<sup>3</sup> En contraposición a esta postura, y en su afán de lograr la científicidad del Derecho, Kelsen postula que el sistema jurídico presenta una estructura jerárquica de sus elementos y de carácter autosuficiente. Su “teoría pura” separa al Derecho de su entorno social, político, económico y axiológico. Kelsen (1986).

que califique al Derecho Tributario como subsistema dentro del sistema Derecho, de manera que sea posible trazar la *frontera* entre dicho subsistema y su *intorno* (Grun, 2006).

La temática que se trata ha generado diversas discusiones doctrinarias en relación a la autonomía del Derecho Tributario. Es dable advertir que los autores que se mencionan a la brevedad tratan el tema abordado, tal como se advirtió en la introducción de este trabajo, desde una perspectiva unidimensional nomológica; destacando, por tanto, las características del Derecho Tributario desde un análisis aislado de sus normas.

Entre aquellos autores que niegan el carácter autónomo al Derecho Tributario se encuentra Giulliani Founruge (1993), quien sostiene que la rama que tiene verdadera autonomía es el Derecho Financiero y no el Derecho Tributario, y que este último depende de aquel. Define al primero como “*el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus diferentes aspectos: órganos que la ejercen, medios en que se exterioriza y contenido de las relaciones que origina*” (Giulliani Founruge, 1993: 28). Por el contrario, el Derecho Tributario sería aquella rama, dentro del Derecho Financiero, que se “*propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos*” (Giulliani Founruge, 1993: 28). Por tanto, el Derecho tributario sería un microsistema, dentro del subsistema Derecho financiero, caracterizado por el objeto de las normas jurídicas de las que trata. Es relevante destacar que la concepción de Derecho Tributario que pregona el autor toma como punto de partida la actividad del Estado tendiente a la recaudación del tributo y no el fenómeno tributario en sí.

Desde otro ángulo se encuentra Dino Jarach (1996), quien reconoce la autonomía estructural y dogmática del Derecho Tributario; la primera. hace referencia a la existencia de un conjunto de normas jurídicas unitarias formando, a su vez, institutos jurídicos que poseen su propia estructura; la segunda, aparece cuando además las normas elaboran sus propios conceptos. Reconoce que solamente posee autonomía estructural y dogmática, lo que normalmente se conoce como Derecho tributario material. Este último se refiere al “*conjunto de normas que definen los supuestos de las obligaciones tributarias, cuyo objeto es la prestación del tributo y las obligaciones accesorias*” (Jarach, 1996: 363). Al contrario de la postura de Giulliani Founruge (1993), Jarach (1982) entiende que, para definir al Derecho Tributario, se debe partir de la esencia del fenómeno tributario, conceptualizando al tributo como un recurso que obtiene el Estado de los particulares debido a su poder de Imperio cuya fuente es la ley. Lo característico de esta rama radica en la naturaleza jurídica de las obligaciones que crea el Estado. Estas son obligaciones de Derecho Pú-

blico, de dar, que vinculan a un Estado acreedor con un contribuyente deudor. Aquí no interesan las relaciones que se pueden dar entre el Estado como administrador y los particulares como administrados, en cuanto esto resulta ajeno al Derecho Tributario propiamente dicho.

Para Jarach (1982), las clásicas subdivisiones que se han realizado de la materia tributaria en Derecho Tributario Constitucional, Derecho Tributario Formal, Derecho tributario Procesal, Derecho tributario Penal y Derecho Tributario Internacional no perfilan microsistemas dentro del Derecho Tributario como rama. Cada una de esas subdivisiones pertenece a su rama respectiva, es decir que, por ejemplo, el Derecho Tributario Constitucional pertenece a la rama jurídica Derecho Constitucional, el Derecho Tributario Formal pertenece a la rama jurídica Derecho Administrativo, etc. La razón del estudio de estas subdivisiones de manera conjunta se justifica por el objeto que tienen muchas de sus normas, es decir el objeto tributario. Cuando se habla de que existen normas que tienen como materia o asunto al objeto tributario se alude a que tienen en común al tributo como referencia objetiva y sustancial. El conjunto de esas subdivisiones, puede denominarse, por su unidad, Derecho Tributario, aunque dicho carácter unitario no sea suficiente para considerarla como rama autónoma. Sin embargo, no debe olvidarse que, para Jarach (1982), si bien no niega la existencia de las subdivisiones entiende que, como rama autónoma, solamente existe el Derecho Tributario Sustantivo y no el resto de los mencionados. Así, solo interesan aquellas normas que disciplinan la obligación tributaria principal y las relaciones jurídicas accesorias a ella. Tiene dicho que lo que interesan son *“las normas en que se prevén los hechos que dan lugar al nacimiento de la relación jurídica principal, los sujetos obligados y el monto de la obligación tributaria, es decir, las normas que constituyen el titulado derecho tributario material”*(Jarach, 1982: 30). Aquí subyace la idea de autonomía estructural del Derecho tributario. Es decir la existencia de un conjunto de normas unitarias que crean las relaciones jurídicas tributarias entre un sujeto activo, el Estado, y un sujeto pasivo, los particulares, que surgen al verificarse un presupuesto de hecho conocido como hecho imponible. Estas normas crean institutos jurídicos, como la relación jurídica tributaria, con su propia estructura.

Con respecto a la autonomía dogmática, Jarach (1982) entiende que la misma se configura, al igual que la autonomía estructural, en el Derecho Tributario Sustantivo. Sostiene que crea, de una manera independiente ciertos conceptos con los cuales difiere del Derecho Privado.

Para concluir, siguiendo la teoría sistémica, vemos que Jarach (1982) tiene en cuenta el aspecto estructural del subsistema Derecho tributario prescindiendo de su aspecto funcional. Por tanto, su teoría acerca de la autonomía

del Derecho no reconoce una función especial de esta rama jurídica de manera expresa.

Por otro lado, Villegas (2017) considera que el Derecho Tributario cuenta sólo con autonomía didáctica y funcional; la primera se evidencia cuando, por orden práctico o de enseñanza, es conveniente el estudio separado de un conjunto de normas que tienen en común el mismo objeto y han adquirido un volumen relevante; la segunda se presenta cuando “ese conjunto de normas está dotado de homogeneidad, y funciona como un grupo orgánico y singularizado” (Villegas, 2017: 170). Vale aclarar que aquí la autonomía funcional es tratada de manera diferente a la que abordamos en el apartado correspondiente a las autonomías de las ramas jurídicas. El autor aclara que no puede existir una autonomía estructural y dogmática del Derecho Tributario. La estructura de las instituciones y sus conceptos fueron creadas cronológicamente antes por el Derecho Privado. Las ramas que nacieron con posterioridad pueden, en gran medida, apartarse de aquellas instituciones y conceptos y establecer ciertos cambios legales o interpretativos. Ahora bien, si no se establece expresamente la variante modificatoria se va a considerar la estructura y el concepto tal como lo establece el Derecho común. Así, por ejemplo, si el Derecho Tributario no da su propia variante del concepto de venta se entenderá el término de compraventa utilizado en el Derecho Privado.

#### **4. Autonomía material del Derecho Tributario: su visión trialista**

Es momento ahora de abordar un concepto de Derecho Tributario que evidencie, en su composición, las tres dimensiones del Derecho. Es por eso que se puede decir que es:

*Un conjunto de casos, predominantemente de carácter autoritario; captados los mismos por normas que crean relaciones jurídicas tributarias; valorados, casos y normas, por una especial exigencia de justicia que consiste en la protección del contribuyente (Ciuro Caldani, 2009: 166) .*

Decimos que en el Derecho Tributario predominan repartos autoritarios porque los repartidores, en este caso los legisladores, reparten sin preocuparse de la conformidad o disconformidad de los beneficiarios. En cuanto al orden de esos repartos se puede hablar de plan de gobierno en marcha, ya que los mismos están ordenados bajo un plan general de los supremos repartidores los

cuales, a su vez, tienen también criterios supremos de repartos (Goldschmidt, 2005).

Es importante, en este punto, destacar el origen de los repartos propios del Derecho Tributario. Los repartidores no reparten de una manera aislada y abstracta sino que tienen en cuenta una plataforma fáctica para ello. Es decir que, se analiza primeramente la realidad social para luego fijar cuales son los repartos que se realizarán. Tal es así que, por ejemplo, para que un legislador decida realizar el reparto de gravar las ganancias debe, primero, tener en cuenta la situación fáctica que acontece socialmente para luego emprender su decisión (Ciuro Caldani, 1976).

En el Derecho Tributario el origen de los repartos puede estar en distribuciones del azar, por ejemplo en obtener un premio; en hechos de la naturaleza, por ejemplo en la muerte de una persona; y en repartos autónomos, por ejemplo en contratos que se dan entre los particulares. No obstante, de esos hechos, los repartidores se interesan por su aspecto o significación económica. Es decir, consideran relevantes a todas aquellas adjudicaciones que revelan capacidad contributiva o, dicho de otra manera, capacidad para contribuir al sostenimiento de las funciones estatales (Spisso, 2000).

Con respecto a las normas que captan los repartos cabe tener en cuenta que siempre deben ser normas provenientes de fuentes formales, específicamente leyes<sup>4</sup>. Por mandato constitucional, de los arts. 4, 17 y 19 de la CN, la relación jurídica tributaria solo puede ser creada por ley; de conformidad con el principio de legalidad tributaria, el cual ha sido desarrollado y mantenido por la doctrina tributarista y por jurisprudencia de la CSJN (CSJN, “Video Club Dreams c/ Instituto Nacional de Cinematografía y otro s/Amparo”, Fallos: 318:1154).

Una de las particularidades de las normas que crean las relaciones jurídicas tributarias- que pone de realce su autonomía- subyace en la idea de que la estructura de la obligación nacida con ellas es distinta a las obligaciones del Derecho Privado. Las relaciones jurídicas tributarias son obligaciones que surgen legalmente, pero unidas a que en la realidad se verifique un presupuesto de hecho, denominado hecho imponible, del cual importa solo su contenido económico. Otra de las especificidades que se dan en las normas que crean estas relaciones jurídicas se presenta en el hecho de que ellas mismas crean conceptos autónomos de ciertos institutos. Tal es así que, por ejemplo, la ley

---

<sup>4</sup> Entendemos que es aplicable aquí el concepto de ley que definió la Corte IDH en la Opinión Consultiva Nro. 6 solicitada por el Gobierno de Uruguay como aquella norma de carácter general y obligatoria dictada por el órgano constitucionalmente facultado para ello y democráticamente elegido. Disponible en: [http://www.corteidh.or.cr/docs/opiniones/seriea\\_06\\_esp.pdf](http://www.corteidh.or.cr/docs/opiniones/seriea_06_esp.pdf).



de impuesto a las ganancias considera como sujeto pasivo de ese tributo a las sucesiones indivisas, cuestión completamente ajena al Derecho Privado el cual le niega dicho carácter<sup>5</sup>.

Relacionado con esto último, aunque vinculado más estrechamente con el funcionamiento de la norma, nos encontramos con la interpretación de las normas que crean las relaciones jurídicas tributarias. El art. 1 de la ley 11.683 habla del principio de interpretación y aplicación de las leyes que dan nacimiento a las relaciones jurídicas tributarias. Así establece que: *“En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado”*.

Las normas tributarias requieren ser interpretadas con el fin de desentrañar el significado de sus palabras. Ahora bien, la tarea de interpretación de los operadores debe ser realizada mediante métodos jurídicos, tales como el histórico, sistemático, lógico, literal, entre otros. No obstante, es dable tener en cuenta que, cuando existe una norma que determine cómo debe ser realizada dicha actividad, los operadores deben atenerse a ella y cumplirla.

Excede los límites de esta exposición analizar si es útil o conveniente que el legislador prevea cómo deben ser interpretadas las normas jurídicas. Pues, sólo nos interesa aquí poder afirmar que el art. 1 de la ley 11683, al tener en cuenta la significación económica de sus términos, evidencia, de algún modo, el carácter de las normas tributarias de crear conceptos propios y de establecer institutos distintos a los regulados por el Derecho Privado. Aquí es en donde subyace, en gran medida, la autonomía material del Derecho tributario desde su punto de vista nomológico.

## 5. Vínculos entre el Derecho Tributario y el Derecho de la Vejez

En este apartado nos dedicaremos a analizar las relaciones que se entablan entre el Derecho Tributario y el Derecho de la Vejez, considerada esta última como área jurídica autónoma. Es dable advertir que esta nueva rama se

---

<sup>5</sup> El art. 33 de la ley 20.628 dispone que *“Las sucesiones indivisas son contribuyentes por las ganancias que obtengan hasta la fecha que se dicte declaratoria de herederos o se haya declarado válido el testamento que cumpla la misma finalidad, estando sujetas al pago del impuesto, previo cómputo de las deducciones a que hubiere tenido derecho el causante, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 23 y con las limitaciones impuestas por el mismo.*

encuentra dentro del grupo de las llamadas ramas jurídicas transversales. Estas últimas pueden ser caracterizadas, desde la teoría sistémica, como subsistemas, dentro del sistema Derecho, que tienen puntos de contacto con el resto de las ramas o, mejor dicho, que atraviesan a todas ellas. El surgimiento de nuevas ramas se plantea fundamentalmente a partir del avance de la economía y del surgimiento de la era de la información, acontecimientos que generan rupturas con en las respuestas de las ramas jurídicas tradicionales. Estos nuevos subsistemas jurídicos vienen a enriquecer, con rasgos propios, las características de las áreas típicas del Derecho; considerando que los escenarios complejos y entrecruzados reflejados por las ramas clásicas requieren de una mirada respetuosa de las nuevas exigencias de justicia (Ciuro Caldani, 2007).

El Derecho de la Vejez puede definirse como *“el estudio de los derechos fundamentales de autonomía, participación, y de crédito, que pueden serles atribuidos a las personas que han comenzado a transitar la última etapa de sus vidas”* (Dabove-Prunotto, 2006: 22). Está dirigida a fortalecer a los adultos mayores en su autonomía plena (Nawojczyk, 2009). Desde un enfoque trialista se la puede conceptualizar como aquella agrupación de casos gerontológicos (dimensión sociológica) que están contenidos en fuentes y métodos normativos especiales (dimensión normológica), y son legitimados, los casos y las normas, por el reconocimiento del envejecimiento y la vejez como un dato axiológico relevante (Dabove, 2018):

Es importante destacar las razones que se han dado para el surgimiento de esta rama transversal. Ellas mismas pueden clasificarse en razones materiales, razones lógico-normativas y valorativas. Las primeras están dadas por hechos, situaciones reales y datos. Dentro de esta rama importan aquellas informaciones que ofrece la Demografía. Así se ha afirmado que, desde la segunda mitad del siglo XX, el hilo del incremento de la esperanza de vida, sumado al descenso de la natalidad, han generado un envejecimiento global de la población, llevando a la amplitud de sectores sociales comprendidos dentro del grupo de personas mayores. También se han dado cambios dentro de la estructura de las familias (monoparentales, trabajo de la mujer, familias con dos generaciones de jubilados) que impactan en la capacidad de las familias de hacerse cargo del cuidado de los adultos. Con respecto a las razones lógico-normativas es dable sostener que, para fortalecer el reconocimiento de los derechos de las personas mayores, es necesario calificar la vejez como una diferencia relevante. Entre las razones valorativas se encuentra el requerimiento de una especial exigencia de justicia que obliga a diferenciar la condición de mayores del resto del mundo jurídico (Dabove, 2002).

Las relaciones que se pueden dar entre el Derecho de la vejez y el Derecho Tributario son, esencialmente, relaciones de coadyuvancia, es decir vínculos en donde una de las ramas, el Derecho de la Vejez, colabora con otra

de las ramas, el Derecho Tributario, de manera legítima. Esta colaboración se va a dar en un plano horizontal por conjunción. La conjunción significa, en este aspecto, el hecho de que una de las ramas se une al destino de otra rama de su mismo nivel; aquí el Derecho de la Vejez lo hace con el Derecho Tributario para asegurar su cumplimiento (Ciuro Caldani, 1992).

Desde la dimensión nomológica es aceptable el complemento que pueda dar una rama transversal a otra rama tradicional del Derecho. Especialmente esto se va a dar en las tareas del funcionamiento de las normas, en donde la especificidad va a cumplir un rol importante en la correcta determinación, interpretación, elaboración y aplicación de las normas de la rama tradicional. Aquí es dable preguntarse: ¿las normas que crean relaciones jurídicas tributarias deben funcionar igual para las personas comprendidas dentro de la categoría vejez? ¿O deben funcionar de una manera diferente? (Ciuro Caldani, 1996).

La especial exigencia de justicia del Derecho de la Vejez refuerza la protección de las personas mayores en su carácter de contribuyentes, permitiendo una mirada especial y respetuosa de sus derechos humanos. Nos interesa en este punto destacar la coadyuvancia del Derecho de la Vejez en el Derecho Tributario en materia de principios normativos. La doctrina clásica tributarista ha elaborado ciertos principios, emergentes de normas constitucionales, que deben reflejarse en las normas tributarias propiamente dichas. Resta determinar cómo son afectados, o como deben ser analizados, desde su relación con el Derecho de la Vejez. De estos principios tiene relevancia el de igualdad. Una de las acepciones de este último, sostiene Spisso (2000), es el de igualdad ante la ley o igualdad formal. El mismo puede ser entendido como la inadmisión, de las normas tributarias, de realizar diferencias con fundamento en la raza, nacionalidad, religión, orientación sexual, ideología política, etc. Otra de las acepciones que se encuentran en este principio, en materia tributaria, es el de la igualdad relativa, material o real. Según Bidart Campos (1997), puede entenderse a esta última como la actividad encaminada a que el Estado remueva los obstáculos de tipo social, cultural, político y económico, que limitan 'de hecho' la libertad y la igualdad de todos los hombres; b) que mediante esa remoción exista un orden social y económico justo, y se igualen las posibilidades de todos los hombres para el desarrollo integral de su personalidad.

No debe olvidarse, además, lo establecido en el art. 75 inc. 23 de la carta magna al tratarse las atribuciones del Congreso de la Nación: *“Corresponde al Congreso: Legislar y promover medidas de acción positiva que garanticen la igualdad real de oportunidades y de trato, y el pleno goce y ejercicio de los derechos reconocidos por esta Constitución y por los tratados internacionales vigentes sobre derechos humanos, en particular respecto de los niños, las mujeres, los ancianos y las personas con discapacidad”*.

En lo relativo a la materia impositiva, es relevante destacar que, de acuerdo al art. 75 inc. 2 de la Constitución Nacional, la coparticipación tributaria “*será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional*”.

Es en el concepto de igualdad material, que deben reflejar las normas tributarias, en donde se produce la “colaboración” del Derecho de la Vejez en el Derecho Tributario. Dice Isolina Davobe que la igualdad material o relativa

*permite entender por igualdad la no discriminación de hecho, o sea la eliminación fáctica de las diferencias específicas valorativamente indeseables. Desde este sentido de igualdad se pretende (...) asegurar que todos los individuos puedan contar con las mismas oportunidades de partida y de llegada, para el desarrollo de sus potencialidades (Dabove, 2002: 58).*

Con ella se persigue remediar una desigualdad física: la desigualdad en la satisfacción de necesidades básicas. En este sentido un precepto sería discriminatorio cuando no se escuchan las necesidades o cuando no son satisfechas. Pensemos en el impuesto a las ganancias que, de acuerdo al art. 79 inc. c de la ley 20.628, establece como alcanzadas a dicho tributo a las jubilaciones y pensiones. Este precepto, que trata de manera matemáticamente igual a personas en actividad que a personas que han alcanzado la pasividad, ¿resulta materialmente discriminatorio? ¿Tiene en cuenta las necesidades de las personas mayores: sus gastos de salud, medicación, cuidado? ¿Deben, las personas mayores, tener un trato diferenciado para que tengan las mismas oportunidades que el resto de la sociedad?.

Otro de los principios, íntimamente ligado al de la igualdad, es el de capacidad contributiva. Este revela la aptitud de una persona de contribuir al sostenimiento de los gastos estatales. Por lo dicho, la capacidad contributiva va más allá que la capacidad económica. Para que se dé la primera, debe existir una potencia económica que supere el mínimo que posibilite un nivel de vida digno por parte del contribuyente y su familia (Spisso, 2000). ¿Podemos sostener que los contribuyentes, dentro del grupo de personas mayores, poseen capacidad contributiva? En caso afirmativo, ¿debe ser tomada de la misma manera que al resto de los contribuyentes? Si existe una desigualdad en el acceso a las necesidades básicas, ¿se les puede exigir el mismo grado de contribución al sostenimiento de los gastos estatales?.

---

## 6. Conclusión

El Derecho Tributario, desde una construcción tridimensional, puede definirse, tal como dijimos, como un conjunto de casos, predominantemente de carácter autoritario; captados los mismos por normas que crean relaciones jurídicas tributarias; valorados, casos y normas, por una especial exigencia de justicia que consiste en la protección del contribuyente. Este se presenta como un subsistema jurídico, materialmente autónomo, con características sociológicas, nomológicas y dikelógicas propias. La consideración de esto último, a fin de lograr una complejidad pura del estudio del Derecho, no puede prescindir del vínculo que se entabla entre esta rama y los otros subsistemas que conforman el fenómeno jurídico. Con esto se quiere significar que es una rama autónoma pero no soberana. Las especiales exigencias de justicia que se presentan en las diferentes ramas deben tenerse como complementarias para lograr, todas ellas, el fin último del Derecho, el cual consiste en lograr el máximo ámbito de libertad que posibilite la personalidad del individuo. Por tanto, existen vínculos con diversas ramas clásicas, pero también con las que han surgido con el desarrollo de la posmodernidad, denominadas transversales. Dentro de estas últimas se haya el Derecho de la Vejez, la cual se conforma, como ya afirmamos, por una agrupación de casos gerontológicos (dimensión sociológica) que están contenidos en fuentes y métodos normativos especiales (dimensión nomológica), y son legitimados, los casos y las normas, por el reconocimiento del envejecimiento y la vejez como un dato axiológico relevante (Dabove, 2018).

El Derecho de la Vejez reclama que el análisis de los casos tributaristas debe ser realizado de una manera diferente cuando en alguno de ellos se presenta un elemento gerontológico; ocurre de manera igual en lo relativo al origen de los mismos. De idéntica forma, el funcionamiento de las normas tributarias debe adaptarse a la especial exigencia de justicia del Derecho de la Vejez, cuando las mismas se apliquen a personas mayores.

### Referencias bibliográficas

BIDART CAMPOS, Germán (1997): *Manual de la Constitución Reformada*, T. I. Buenos Aires: Ediar.

CIURO CALDANI, Miguel A. (2009): Nuevas reflexiones sobre la complejidad de las autonomías jurídicas. En *Introducción al Derecho* (166). Buenos Aires: La Ley.

(2001). “La teoría General del Derecho ante la filosofía del Derecho”, *Revista del Centro de Investigaciones en Filosofía Jurídica y Filosofía Social*, N° 25, Facultad de Derecho, UNR, p. 49-58.

(2002): “Perspectivas de la Teoría General del Derecho”, *Investigación y Docencia*, N° 35, Facultad de Derecho, UNR, p. 29-31.

(1992): “Las relaciones entre las ramas del mundo jurídico”, *Investigación y Docencia*, N° 21, Facultad de Derecho, UNR, p. 51-54.

(1976): *Derecho y Política*, Buenos Aires: Depalma

(2007): Necesidad de un complejo de ramas del mundo jurídico para un nuevo tiempo, *Investigación y Docencia*, N° 40, Facultad de Derecho, UNR, p. 114-115.

(1996): Jornadas de Teoría General del Derecho, “Nuevas fronteras de la juridicidad. Notas de la disertación de apertura: “eclipse” y “emersión” de las ramas jurídicas, *Revista del Centro de Investigaciones en Filosofía Jurídica y Filosofía Social*, N° 21, Facultad de Derecho, UNR, p. 91-95

DAVOBE, María Isolina-PRUNOTTO LABORDE Adolfo (2006): *Derecho de la Ancianidad, Perspectiva Interdisciplinaria*. Rosario: Juris.

DAVOBE, María Isolina (2018): *Derecho de la vejez*, Buenos Aires: Astrea.

(2002): *Los Derechos de los Ancianos*, Buenos Aires- Madrid: Ciudad Argentina.

GOLDSCHMIDHT, Werner (2005): *Introducción Filosófica al Derecho: La Teoría Trialista del Mundo Jurídico y sus Horizontes*. Buenos Aires.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. (1993): *Derecho Financiero*, Buenos Aires: Depalma

GRUN, Ernesto (2006): *Una visión sistémica y Cibernética del Derecho en el mundo globalizado del S. XXI*, Buenos Aires: LexisNexis. .

JARACH, Dino (1982). *El Hecho Imponible*. Buenos Aires: Abeledo- Perrot. Pág. 21.

(1996). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.

NAWOJCZYK Érica (2009): *Derecho de la Ancianidad. Reflexiones sobre la construcción de esta nueva rama jurídica a partir de la dikelogía trialista*, *Revista del Centro de Investigaciones en Filosofía Jurídica y Filosofía Social*, N° 32, Facultad de Derecho, UNR, p. 77.

---

SPISSO, Rodolfo R. (2000): *Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires: Depalma.

VILLEGAS, Héctor B. (2017): *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires: Astrea.