

Papeles del Centro de Investigaciones

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

9

Aportes sobre la retroactividad
e irretroactividad de normas
tributarias desfavorables

CONTRIBUTIONS ON RETROACTIVITY
AND NON-RETROACTIVITY OF
ADVERSE TAX REGULATIONS

~ LUCIANO CARLOS REZZOAGLI ~

Publicación periódica · año 2 · 2012 · Santa Fe, República Argentina



9

Aportes sobre la retroactividad e irretroactividad de normas tributarias desfavorables

CONTRIBUTIONS ON RETROACTIVITY AND NON-RETROACTIVITY OF ADVERSE TAX REGULATIONS

~ LUCIANO CARLOS REZZOAGLI ~

Papeles del Centro de Investigaciones

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
UNIVERSIDAD NACIONAL DEL LITORAL

9

Aportes sobre la retroactividad
e irretroactividad de normas
tributarias desfavorables

CONTRIBUTIONS ON RETROACTIVITY
AND NON-RETROACTIVITY OF
ADVERSE TAX REGULATIONS

~ LUCIANO CARLOS REZZOAGLI ~



Publicación periódica · año 2 · Nº 9 · 2012 · ISSN 1853-2845
Santa Fe, República Argentina

Papeles del Centro de Investigaciones

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

UNIVERSIDAD NACIONAL DEL LITORAL

Publicación periódica · ISSN 1853-2845

Santa Fe · República Argentina

~

Director

Cósimo Gonzalo Sozzo

Secretaría de Redacción

Ayelén García Gastaldo

Julietta Rodeles Antonelli

Consejo Asesor

José Manuel Benvenuti

Javier Francisco Aga

Darío Macor

Pablo Salomón

José Mariano Anzini

Rezzoagli, Luciano Carlos

Aportes sobre la retroactividad e irretroactividad
de normas tributarias desfavorables.

1a ed. Santa Fe: Ediciones UNL, 2012.

28 pp; 21x15 cm.

ISBN 978-987-657-826-4

1. Derecho Tributario. I. Título

CDD 343.04


edicionesUNL

Universidad Nacional del Litoral

Santa Fe, República Argentina.

editorial@unl.edu.ar

www.unl.edu.ar/editorial

Impreso en Argentina

Printed in Argentina

OBJETIVOS DE LA REVISTA

- Publicar los resultados de investigación. Ello constituye un indicador largamente aceptado por la comunidad científica a la hora de la evaluación de los informes de avance de los proyectos de investigación, como también en los informes finales;
- Brindar un espacio accesible para la difusión de los primeros trabajos a los recursos humanos en formación en el marco de los proyectos de investigación;
- Divulgar trabajos de los mencionados proyectos de investigación y demás actividades que se llevan adelante en el Centro de Investigaciones de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, que en ocasiones se trata de productos de corto

alcance, de carácter preparatorio o que por su grado de desarrollo aún no resultan publicables en revistas científicas, pero cuya difusión es importante a los efectos de generar una sinergia entre los diferentes actores y eventualmente relaciones con otros institutos o centros de investigación;

- Realizar una de las actividades previstas en el mismo Reglamento del Centro de Investigaciones de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, cual es la de propender, en la medida de los medios disponibles, a la publicación de todos los estudios resultantes de la investigación, dando prioridad a los producidos con financiamiento de la Universidad Nacional del Litoral.

RESUMEN

Este escrito desarrolla las cuestiones relativas a la eficacia de las normas tributarias en el tiempo, apuntando principalmente a los regímenes promocionales temporales, las innumerables cuestiones relativas a los efectos que producen y cómo actúan en este ámbito los principios de seguridad jurídica e igualdad, así como las nociones de irretroactividad, retroactividad y ultractividad en los distintos supuestos de análisis. Es un estudio innovador y fuertemente propositivo que brinda claridad dogmática a una cuestión escasamente tratada.

PALABRAS CLAVE · Seguridad Jurídica · Retroactividad · Eficacia Temporal

ABSTRACT

This paper develops issues related to the effectiveness of tax rules over time, aiming primarily for temporary promotional schemes, the many issues relating to the effects they produce and how they act in this area the principles of legal certainty and equality, and notions of no retroactivity, retroactivity and ultractivity in different cases of analysis. It is a proactive and highly innovative study that offers clarity to an issue dogmatic treated poorly.

KEY WORDS · Legal Security · Retroactivity · Temporal efficiency

~

LUCIANO CARLOS REZZOAGLI

Doctor en Derecho por la Universidad de Salamanca (España), programa “Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, graduado con mención honorífica. Actualmente becario posdoctoral del Conicet; Investigador del IIETE (Instituto de Investigación de Estado, Territorio y Economía) y del “Centro de Investigaciones” de la FCJS (Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales) de la UNL (Universidad Nacional del Litoral); desarrolla un CAID tipo I relativo al replanteamiento del federalismo fiscal argentino.

1. Marco teórico

Las normas tributarias, como todo tipo de normas, tienen un período de vida. La doctrina suele identificar, con relación a la eficacia de las normas en la esfera temporal tres supuestos básicos: retroactividad, irretroactividad y ultractividad. El primero de estos supuestos consiste en que la ley nueva invade el dominio de la antigua,¹ aplicándose a hechos que se han producido antes de su entrada en vigor.

Puede distinguirse entre retroactividad auténtica o propia y retroactividad impropia, siendo más bien este último supuesto un caso de aplicación inmediata de la ley sobre actos imperfectos o no completos. En cuanto a la intensidad de la misma, es común referirse a retroactividad de grado máximo, de grado medio, o de grado mínimo, según que la vigencia de la nueva norma actúe sobre los efectos, consumados o no, o sobre la relación jurídica misma surgida al amparo de la legislación anterior. A principios del siglo XX, algunos autores quisieron ver en la retroactividad de las normas una *fictio iuris*,² empresa fracasada, pero que demuestra hasta que punto el concepto de retroactividad es, como destaca López Menudo, “el arquetipo mismo de la equivocidad, un concepto elástico y polémico como pocos”.³

En sentido contrario, la irretroactividad de las normas consiste, según el Diccionario de la Real Academia Española, en “el principio jurídico que rechaza el efecto retroactivo de las leyes”. Así, pudiera pensarse, como consecuencia de lo antes indicado, en una contraposición bipolar entre retroactividad e irretroactividad; ahora bien, en el Derecho, ni la una ni la otra se presentan habitualmente de forma absoluta, sino que se manifiestan en grados intermedios o en formas parciales.⁴

Analizando la Constitución Española de 1978, en su artículo 9.3, garantiza entre otros principios, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables

[1] TIPKE, K.: “La retroattività nel diritto tributario”, en *Trattato di diritto tributario, vol. I, Il diritto tributario e le sue fonti*, ed. CEDAM, Padova, 1994, pá g. 437.

[2] HELLWIG, K.: “Grenzen der Riscwirkung” en *Festschrifte fur die Juristische Fakultat in Giessen*, Giessen, 1907, pá g. 25 y 74; PUGLIATTI, S.: “Voz Finazione”, *Enciclopedia del diritto*, vol. XVII, ed. Giuffré, Milano, 1968, pá g. 658 – 673. Citados por SUAREZ COLLÍA, J. M.: *El principio de irretroactividad de las normas jurídicas*, segunda edición, ed. Actas, Madrid, 1994, pá g. 10.

[3] LÓPEZ MENUDO, F.: “El principio de irretroactividad de las normas en la Jurisprudencia Constitucional”, en *Estudios sobre la Cons titución Española. Homenaje al profesor García de Enterría*, tomo I, ed. Civitas, Madrid, 1991, pá g. 455.

[4] ALAS PUÑAMARO CIMA, A.: *El ámbito temporal de las leyes tributarias*, en *Estudios de Derecho Tributario*, vol. I, ed. I.E.F., Madrid, 1977, pá g. 401; CERVERA TORREJÓN, F.: “La retroactividad de la norma tributaria”, en *Civitas “REDF”* n° 10, 1976, pá g. 264; MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: “El fundamento jurídico de la irretroactividad tributaria”, en *Civitas “REDF”* n° 43, 1982, pá g. 626.

o restrictivas de derechos individuales y la seguridad jurídica.⁵ En el plano tributario, aunque los tributos estén sometidos al principio de legalidad, no les está vedado su carácter retroactivo siempre y cuando no lesionen algún principio de justicia, como el de Capacidad Contributiva,⁶ o el de Igualdad,⁷ por ejemplo. En Argentina, el artículo 18 de la Constitución Nacional hace referencia a la irretroactividad exclusivamente en cuestiones procesales.

[5] GAYA SICILIA, R.: *El principio de irretroactividad de las leyes en la jurisprudencia constitucional*, ed. Montecorvo, Madrid, 1987, pág. 72; LÓPEZ MENUDO, F.: *El principio de irretroactividad de las normas jurídico – administrativas*, ed. Civitas, Madrid, 1988, pág. 95. Trataremos el desarrollo doctrinal, legal y jurisprudencial de este precepto, en el apartado tercero (Tratamiento Jurisprudencial en España. Breve Referencia) del presente capítulo.

[6] Para Manzoni, la ley tributaria retroactiva obliga al contribuyente en relación a una situación (económica) pasada, independiente de su capacidad contributiva actual (o, por lo menos, en relación a una capacidad contributiva no necesariamente actual), se debe en consecuencia afirmar la ilegitimidad de este tipo de leyes por violación de dicho principio plasmado en el artículo 53 de la Constitución Italiana. MANZONI, I.: “Sul problema della costituzionalità delle legge retroattive”, en *Riv. Dir. Fin.* Vol. XXII, parte I, 1963, pág. 530; Micheli, por su parte, analizando algunas sentencias de la Corte Constitucional Italiana, estima que el principio de Irretroactividad no es en absoluto una norma constitucional si no se limita exclusivamente al ámbito penal, y una norma tributaria retroactiva no es en ningún sentido, por sí misma, contraria al artículo 53 de la Constitución Italiana si no viola, por sus efectos, el principio de capacidad contributiva (sentencia de la Corte Constitucional Italiana de 9 de marzo de 1959, n° 9). MICHELI, G. A.: Ossezioni in tema di manifesta infondatezza della questione relativa alla retroattività della legge tributarie”, en *Riv. Dir. Fin.* Vol. XXIII, parte II, 1964, pág. 158. Posteriormente el citado autor agrega “La ley tributaria retroactiva no viola necesariamente el principio de capacidad contributiva, aunque puede hacerlo debido a una inadecuada utilización... por consiguiente no puede considerarse inconstitucional una ley retroactiva por su solo contraste con el artículo 53 de la Constitución y con el principio de capacidad contributiva”, pág. 163; Schiavello, considera que “los límites a la retroactividad de las leyes en general derivan de los principios institucionales o funcionales del sistema constitucional... en el ámbito tributario dicho límite se manifiesta en el principio de capacidad contributiva”. SCHIAVELLO, L.: Sulla retroattività delle leggi tributarie”, en *Riv. Dir. Fin.* Vol. XXV, parte I, 1966, págs. 595 y 596; entre otros.

[7] Las construcciones de estos autores giran en torno a la individualización de elementos objetivos en cuyo centro se encuentra el concepto de arbitrariedad, lo cual tiene un fundamento central similar al que encontramos en la Seguridad Jurídica. El principio de Igualdad material implica la prohibición de emanar normas arbitrarias (donde pueden encontrarse las normas retroactivas que participen del mismo carácter). Entre otros, LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: “Aproximación al principio constitucional de Igualdad Tributaria”, en *Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario*, ed. Derecho Financiero, Madrid, 1980, págs 142 y 143. También su obra “L’Eguaglianza”, en *Trattato di diritto tributario*, vol. I, Il diritto tributario e le sue fonti, pág. 389; FICHERA, F.: *Le agevolazioni fiscali*, ed. CEDAM, Padova, 1992, págs. 200 y siguientes; LA ROSA, S.: *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, ed. Giuffrè, Milán, 1968, págs. 16 y siguientes; MARTÍN DELGADO:

Sabido es que en esta materia se ha ido forjando una larga tradición doctrinal destinada a argumentar acerca de la irretroactividad de las disposiciones fiscales, normalmente con base en intentos de formulación de una regla general que pudiera fundarse en una supuesta especialidad de la norma fiscal o en su posible equiparación a la norma penal, pero ha sido, sin duda, la eventual colisión de las disposiciones retroactivas en materia tributaria con el derecho del particular a la certeza lo que ha favorecido una teoría de la limitación de la retroactividad desde postulados genuinamente tributarios.⁸

De esta forma, como ha señalado Garrido Falla, el artículo 9.3 de la Constitución Española consagra, simultánea pero separadamente, la irretroactividad relativa de las leyes no favorables y el principio de seguridad jurídica.⁹ Ahora bien, los principios consignados en este artículo “no son compartimentos estancos, sino intercomunicables, cobrando cada uno de ellos valor en función de los demás y de ahí que pueda predicarse que la seguridad jurídica es suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción a la arbitrariedad”.¹⁰

A pesar de estas afirmaciones resulta claro, tal como señala González García, que dicho principio no puede erigirse como un valor absoluto, pues ello significaría la congelación del ordenamiento jurídico existente en un momento dado, ni debe entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal.¹¹ Fichera, establece que “no puede considerarse relevante un principio general de

“Los principios de capacidad económica e igualdad en la constitución española de 1978”, en *HPE* n°60, 1979, pág. 65 y 66; CASADO OLLERO, G.: “Los fines no fiscales de los tributos”, en *Civitas “REDF”* n° 32, 1981, pág. 473.

[8] GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, ed. Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 49 y siguientes.

[9] GARRIDO FALLA, F.: *Comentarios a la Constitución*, segunda edición, ed. Civitas, Madrid, 1985, pág. 169. Por su parte, Lago Montero, con buen criterio, al referirse a la función extrafiscal del tributo autonómico propio, considera que el legislador no puede diseñarlo al margen de los principios de Justicia Tributaria, pues estos resultan insoslayables para todo tributo (tengan o no, efecto retroactivo)* que no pueden ignorar los principios de igualdad y capacidad económica, aunque no sean estos sus criterios basilares. LAGO MONTERO, J. M.: *El poder tributario de las comunidades autónomas*, ed. Aranzadi, Navarra, 2000, pág. 120.

[10] Sentencia del Tribunal Constitucional (en adelante STC) 99/1987, de 11 de junio.

[11] Para González García, “la interdicción a la arbitrariedad constituye, desde un punto de vista formal, el instrumento más adecuado para garantizar la seguridad jurídica y, simultáneamente, impedir la arbitrariedad de los órganos del Estado, tanto en el desarrollo de funciones normativas como cuando se dirigen a aplicar el derecho vigente... aunque esto no debe llevar a pensar que desconocemos o marginamos el papel que en esta lucha corresponde a los principios generales del derecho”. GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “El principio de legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978”,

Irretroactividad en el ámbito constitucional, pues sólo puede limitarse al ámbito penal de la ley más favorable, por lo cual una ley tributaria retroactiva no es inconstitucional como tal, sino cuando viola algún principio constitucional".¹² Por consiguiente, no existe una prohibición Constitucional de retroactividad de las leyes fiscales, estas leyes sólo serán inconstitucionales si contravienen entre otros, el principio de Seguridad Jurídica, y dentro del mismo, para algunos autores, en especial, la protección de la confianza legítima.¹³

Con respecto a este supuesto (la protección de la confianza legítima), creemos que puede existir el peligro de que los Tribunales limiten en demasía el cumplimiento del principio de Seguridad Jurídica, pues deben permitir la actuación del legislador encaminada a modificar la legislación tributaria que sea precisa según las exigencias de cada momento, en este sentido la Corte de Justicia de la Nación ha utilizado frecuentemente la alusión a la Razonabilidad.

Dado que el impuesto no deja de ser un instrumento para actuar en la política económica, convertir este principio en un valor absoluto podría llegar a provocar la congelación y petrificación del ordenamiento jurídico. De esta forma, el grado de retroactivi-

en *Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario*, ed. Derecho Financiero, Madrid, 1980, pág. 78; Por su parte, Lejeune Valcárcel considera que "pronunciarse sobre la arbitrariedad o no arbitrariedad de las normas, sobre la existencia o no de un fundamento objetivo de los posibles tratamientos jurídicos diferenciados que el legislador pueda establecer, será, por tanto, la vía para el control de la constitucionalidad de las normas jurídicas desde el punto de vista del principio de Igualdad". LEJEUNE VALCÁRCCEL, E.: "Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria", en *Seis estudios sobre el derecho constitucional e internacional tributario*, ed. Derecho Financiero, Madrid, 1980, pág. 142.

[12] FICHERA, F.: *Le agevolazioni fiscali*, ed. CEDAM, Padova, 1992, pág. 200. Estas sólo serán En referencia a este tema y demás cuestiones que pueden suscitar la aplicación de beneficios fiscales, el autor mencionado, considera que el principal mecanismo de control a esta figura está dado por el principio de Igualdad, destinado a establecer si existe o no arbitrariedad legislativa en su formulación y desarrollo, págs. 132 y siguientes.

[13] García Frías, entiende que "el ciudadano tiene que poder prever la actuación del Estado en el que él sea destinatario y de este modo poder obrar en consecuencia; tiene que poder confiar en el conocimiento de las consecuencias jurídicas derivadas de la realización de una determinada conducta realizada a de acuerdo con el derecho vigente. Se vulnerará la confianza del ciudadano cuando el legislador otorgue a hechos ya concluidos unas consecuencias jurídicas mas desfavorables que las existente cuando el ciudadano tomó una determinada decisión. Para este l a seguridad jurídica significa primordialmente PROTECCIÓN DE LA CONFIANZA". GARCÍA FRÍAS, A.: *Sobre la problemática constitucional de las leyes tributarias retroactivas*, proyecto docente de la Universidad de Barcelona, Barcelona, 2001, pág. 34; Véase también la obra de GAYA SICILIA, R.: *El principio de irretroactividad de las leyes en la jurisprudencia constitucional*, págs. 419 y siguientes.

dad de la norma cuestionada, así como las circunstancias específicas que concurren en cada caso, se convierten en elementos claves para el enjuiciamiento de su presunta inconstitucionalidad. El planteamiento de la confianza legítima aún no existe o es al extremo incipiente en Argentina, sin embargo, se introdujo en Europa por una clara influencia del Tribunal Constitucional Alemán. Aunque en Alemania no existe una prohibición expresa de retroactividad en la Constitución, las sentencias del Tribunal Constitucional deducen la aplicación de la mencionada prohibición del principio de Estado de Derecho, puesto que consideran que las leyes tributarias retroactivas son normalmente incompatibles con el mismo. Uno de los elementos esenciales de este principio es la seguridad jurídica que se haya en íntima conexión con la confianza legítima.

El primer pronunciamiento del Tribunal Constitucional Alemán, en este ámbito, fue la sentencia de 24/07/1957 (BverfGE 7,89) donde sienta las bases para el posterior desarrollo de su doctrina sobre la prohibición de retroactividad. Establece fundamentalmente que para examinar la constitucionalidad de una norma retroactiva es preciso determinar si esta sobrepasa los límites de un Estado de Derecho, especialmente el de seguridad jurídica; es preciso también atender a la justicia material, establecer si el cambio normativo era previsible o si se establece un período de tiempo razonable y suficiente para ajustar la planeación fiscal a dicho cambio, así como la importancia de la medida.

En otras sentencias posteriores, la de 14/11/1961 (BverfGE 13, 206), por ejemplo, retoma las ideas y se muestra más preciso y contundente respecto a la prohibición de retroactividad basado en un rompimiento de la confianza que colocan los ciudadanos a la protección que debe brindar el legislador en un Estado de Derecho.¹⁴ No es suficiente con que los particulares demuestren la existencia de un posible daño en sus patrimonios, sino, y principalmente, se debe demostrar que dicho daño es consecuencia de una violación constitucional, por lo que el simple efecto retroactivo desfavorable no es suficiente.

En virtud de lo anterior, resulta relevante la distinción entre aquellas disposiciones legales que pretenden anular efectos a situaciones de hecho producidas, desarrolladas y finalizadas con anterioridad a la nueva ley, y las que pretenden incidir sobre situaciones o relaciones jurídicas actuales aún no concluidas. En el primer supuesto, retroactividad auténtica o propiamente dicha, la prohibición operaría plenamente y sólo

[14] Para un estudio más profundo de esta evolución, ver: CERVERA TORREJÓN, F.: “La retroactividad de la norma tributaria”, en *Civitas “REDF”* n°10, 1976, pág. 260 y siguientes; YEBRA MARTUL – ORTEGA, P.: “Los principios del derecho financiero y tributario en la Ley Fundamental de Bonn”, en *RDFHP* n° 207, 1990, pág. 493, entre otros.

exigencias cualificadas de bien común (no exentas de discusión) podrían imponerse excepcionalmente a tal principio; en el segundo caso, retroactividad impropia, la licitud o ilicitud de la disposición resultaría, de una ponderación de bienes, llevada a cabo para cada supuesto, teniendo en cuenta la Seguridad Jurídica, la Igualdad, y las circunstancias concretas que concurren en esos casos.

En el ámbito de las leyes ordinarias, también situándonos en Europa, similar sentido acoge el Código Civil Español que, en su artículo 2.3, opta por acoger el principio *tempus regit actum*, al disponer que las leyes no tendrán efecto retroactivo si no dispusieren lo contrario, con lo que se establece una presunción *iuris tantum* de irretroactividad de las leyes o, en opinión de Diez Picazo, se impone la prohibición de presumir que las leyes posean efecto retroactivo.¹⁵

Igual sentido acoge el Código Civil Argentino en su artículo 3 donde se dispone que las leyes no tengan efecto retroactivo, salvo disposición en contrario. La retroactividad en ningún caso podrá afectar derechos amparados por garantías constitucionales. En consecuencia, dichos Códigos no se proponen imponer una limitación al legislador (estableciendo una regla que sólo tiene por destinatarios a los jueces como aplicadores de la ley) que podrá dotar de eficacia retroactiva a las normas que así lo considere en aras del bien común, o de aquellas otras cuya retroactividad se deduzca por vía interpretativa.¹⁶

Antiguamente, se ha sostenido la conveniencia de dar al criterio de irretroactividad jerarquía constitucional. Es así como esta garantía se ha visto formalmente incorporada, a través del tiempo, en las Constituciones de Bolivia (art. 31), Costa Rica (art. 26), Cuba (art. 22 y 23), Honduras (art. 54), México (art. 14), Nicaragua (art. 43), Paraguay (art. 26), Perú (art. 25) y Colombia (art. 36.3). Fuera de estos países latinoamericanos, ninguna otra Constitución contemporánea contiene el "principio" de irretroactividad total de las leyes, con la única excepción de Noruega (art. 97).

[15] DIEZ PICAZO, L. M. Y PONCE DE LEÓN, L.: *La derogación de las leyes*, ed. Civitas, Madrid, 1990. "Existe, en consecuencia, en el Derecho Español, un principio general de rango subconstitucional, de presunción de no retroactividad. Este principio, no obstante, es claramente distinto del consagrado en el artículo 9.3 CE, este último, en efecto, establece una condición indispensable para el legislador dado el rango constitucional del precepto, de ciertas modalidades de retroactividad, mientras que el primero tan solo impone la carga de que la irretroactividad sea expresamente prevista. De ahí, el error de afirmar, sobre la base del 9.3 CE, que existe un principio general de irretroactividad, con la carga valorativa que ello supone. En el Derecho Español, únicamente hay un principio de no presunción de retroactividad", pág. 204. En igual sentido se expresa el mencionado autor en su obra *La derogación de las leyes*, ed. Civitas, Madrid, 1990, pág. 204.

[16] SUÁREZ COLLÍA, J. M.: *El principio de irretroactividad de las normas jurídicas*, ed. Actas, Madrid, 1994, pág. 29.

Es interesante observar que esta garantía constitucional sólo se ha difundido, salvo el caso de Noruega, en los países latinoamericanos que precisamente no son ajenos a la inestabilidad político-jurídica. Sin duda alguna, contra la inseguridad derivada de los cambios políticos, se ha sentido la necesidad de dar a este principio jerarquía de orden superior.

La vida del Derecho ha demostrado que una regla rígida sobre este punto trae aparejado graves inconvenientes, que el legislador no podrá menos que desconocerla; y los jueces obligados a admitir ciertas excepciones, se ven precisados a abrir en el principio una brecha por la que pronto pasa todo género de leyes retroactivas¹⁷. Creemos que la protección de la no retroactividad alcanza sólo a los derechos consolidados, asumidos, integrados en el patrimonio del sujeto, a situaciones ya agotadas o perfectas, y no a expectativas jurídicas, a derechos pendientes, futuros o condicionados. En definitiva, aunque exista una presunción de no retroactividad de las leyes tributarias esta será permitida en tanto y en cuanto no entre en colisión con principios constitucionales erigiéndose así en una medida arbitraria.¹⁸

En última instancia, y para concluir este breve análisis, nos queda el supuesto de la Ultractividad, la cual constituye el supuesto opuesto de la retroactividad. Existe cuando una ley es aplicada, aún después de ser derogada por otra, a hechos que se producen tras la entrada en vigor de esta última; por consiguiente, encierra una invasión por la ley vieja del dominio de la nueva. Ejemplo típico de ultractividad lo constituyen las leyes temporales que incluso después de haber perdido su validez, por caducidad, siguen siendo aplicadas a nuevos sucesos.

[17] BORDA, G. A.: *Retroactividad de la ley y derechos adquiridos*, ed. Perrot, Buenos Aires, 1951, pág. 25 *in fine*.

[18] Para Spisso, la facultad del legislador de dictar normas retroactivas reconoce dos limitaciones: la primera en materia penal (art. 18 Constitución de la Nación Argentina) y la segunda cuando se priva a una persona de un derecho incorporado a su patrimonio, o se viola otro derecho de raigambre constitucional. En este último caso, el principio de irretroactividad se confunde con el de inviolabilidad de la propiedad, en el sentido que le dio la Corte (fallos, 133-216, 137-294, 140-38, 143-203, entre otros). SPISSO, R.: *Derecho constitucional tributario*, segunda edición, ed. Depalma, Buenos Aires, 2000, pág. 303.

Para Falcón y Tella, sólo podrá tacharse de inconstitucional una ley tributaria retroactiva cuando entre en colisión con el principio de Seguridad Jurídica. ZORNOZA PÉREZ, J. Y FALCÓN Y TELLA, R.: "La retroactividad de las normas tributarias; especial referencia a las no rmas interpretativas", en *Civitas "REDF"* n° 43, 1984, pág. 448.

2. Desarrollo de la problemática

No tenemos conocimiento de impugnaciones concernientes a normas que retroactivamente introduzcan beneficios o que amplíen el ámbito de aplicación de los mismos, y tampoco respecto de las normas que incrementan la cuantía de una minoración o de un incentivo tributario.¹⁹ En todo caso, la cuestión se presenta como una de las proyecciones del problema de la eficacia de las normas en el tiempo, y, por lo tanto, estamos ante un tema que requiere establecer y precisar el alcance y los límites que la actuación legislativa puede encontrar a la hora de suprimir o alterar una de estas figuras. Ligado especialmente a este tema, encontramos la figura de la Retroactividad, toda vez que la modificación normativa involucra y afecta situaciones que se han originado con anterioridad.

Cabe destacar que la noción de Beneficios Fiscales como la de cualquier elemento o figura que afecte a los tributos se relaciona con la de Hecho Imponible, estando indisolublemente unida al mismo, el cual constituye la *conditio sine qua non* para su nacimiento.²⁰ Comprendemos que parece lógico que aquella persona que goza de un beneficio fiscal, por ejemplo, para cuyo disfrute se ha fijado un determinado número de años, puede alegar un derecho a agotar dicho plazo, pero frente a este razonamiento, puede oponerse que el beneficio sin plazo tiene, inicialmente, una vocación de perpetuidad, mientras que el temporal ya tiene mermada su duración *ab origine*, y, por consiguiente, si tal norma es derogada, debe afectar tal derogación no sólo al beneficio originalmente perpetuo, sino también, y casi con mayor razón, al que tenía sus días contados.

Pese a estas afirmaciones, debemos admitir que aquellas personas “lanzadas” al desarrollo de una determinada actividad, fomentada por el legislador, confiadas en el goce de los beneficios tributarios recibidos, de forma permanente o principalmente de manera temporal, se verían, posiblemente, afectadas económicamente, y, segura-

[19] Debido a esta situación planteada, el desarrollo del artículo de aquí en adelante centrará su atención a la supresión o modificación anticipada de incentivos o minoraciones temporales que venían gozando cierto grupo de particulares (régimenes ambientales, industriales, etc.).

[20] GIANNINI, A. D.: *Instituciones de Derecho Tributario*, traducción y estudio preliminar por Sainz De Bujanda, F., ed. Derecho Financiero, Madrid, 1956, págs. 67 y siguientes; HENSEL, A.: *Diritto tributario*, ed. Giuffré, Milán, 1956, págs. 71 y siguientes; JARACH, D.: *El hecho imponible*, segunda edición, ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1943, págs. 73 y siguientes; PIQUERAS BAUTISTA, A.: “Duración de las exenciones y derechos adquiridos: El artículo 15 de la Ley General Tributaria”, en *Estudios de derecho tributario*, vol. I, ed. I.E.F., Madrid, 1977, pág. 309.

mente, defraudadas en sus expectativas en los casos de una derogación demasiado pronta de tales regímenes.²¹

Creemos, que la protección de la retroactividad alcanza sólo a derechos consolidados, situaciones agotadas o perfectas, y no a meras expectativas jurídicas. Sin embargo, la tesis sostenida por un amplio sector doctrinal, de los derechos adquiridos en materia de beneficios fiscales, principalmente en aquellos de naturaleza temporal, nos obliga a tratar este tema con más detenimiento y precisión. Tal como establecía Borda, varios años atrás pero sin duda todavía hoy vigente, “uno de los temas más apasionantes del derecho actual es el relativo a la irretroactividad de la ley y a los derechos adquiridos. Los juristas del mundo entero se han ocupado de él, empeñándose en desentrañar un sistema práctico y justo; empero, es necesario decir que hasta la fecha, el más completo fracaso ha acompañado esos esfuerzos. Ha sido imposible ponerse de acuerdo sobre lo que es un derecho adquirido y en que casos la ley tiene efectos retroactivos. Cuando un concepto ha resistido el análisis de los más agudos espíritus; cuando los más sabios juristas no han podido precisar su alcance y contenido, es necesario desconfiar de él y pensar que hay algo radicalmente falso en lo que tan esquivo se nos muestra para revelarnos su verdad (...). Por mi parte, no dudo que este es nuestro caso”,²²

La doctrina clásica identifica el principio de irretroactividad de la ley, con la lesión de los derechos adquiridos; en otros términos, la ley será considerada retroactiva si sus disposiciones afectan derechos adquiridos al amparo de la legislación anterior.²³ De más está decir que partiendo de semejante punto de vista, es indispensable precisar, aunque sea de forma básica, que es un derecho adquirido, pues ello nos permitirá saber cuándo una ley es retroactiva. Se suele considerar canónica la identificación de los derechos adquiridos como “aquellos que son consecuencia de un hecho idóneo, al producirlos en virtud de una ley vigente en el tiempo en que el hecho se ha realizado, y que se han incorporado al patrimonio de la persona aún cuando la ocasión de ejercer-

[21] Así, García Novoa entiende que es difícil determinar los casos en que la confianza del ciudadano en la legislación vigente es susceptible de protección frente a los cambios normativos posteriores, por lo que deriva dicha protección a lo razonable o irrazonable que pueda resultar dicho cambio. GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de Seguridad jurídica en materia tributaria*, ed. Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 177.

[22] BORDA, G.: *Retroactividad de la ley y derechos adquiridos*, ed. Perrot, Buenos Aires, 1951, pág. 2.

[23] Para visualizar y analizar los distintos criterios doctrinales (teoría clásica, devengo, leyes incentivo, etc.) y los criterios jurisprudenciales, vid. Rezzoagli, L.: *Beneficios tributarios y derechos adquiridos*, ed. Cárdenas, México, 2006.

los se presente únicamente bajo la ley nueva”, de acuerdo con las tantas veces repetida fórmula de Gabba.²⁴

Si bien la doctrina de los derechos adquiridos fue introducida por el Derecho Canónico (siglo XIII) y desarrollada más tarde por los glosadores y postglosadores (siglo XIII y XIV),²⁵ había que esperar las obras de Gabba²⁶ y Lasalle²⁷ para conocer la formulación moderna de este controvertido concepto. Más tarde, y a consecuencia de las severas críticas que se le efectuaron, sería reformulada primero por Savigny²⁸ y posteriormente por la Escuela Realista de Burdeos (Duguit y Jéze),²⁹ sin olvidar intentos como el criterio de la accionabilidad de Carbonier,³⁰ entre otros.

El gran inconveniente de esta teoría, así como las de sus variantes (tesis de Savigny, Duguit, Jéze, etc.), es la determinación exacta de qué debe entenderse por derecho adquirido, pues si bien la doctrina ha intentado una definición del mismo, lo cierto es que el concepto resulta demasiado nebuloso, aplicándose, en palabras de Piqueras Bautista, “como simple etiqueta jurídica a situaciones dispares, según la conveniencia de cada caso”.³¹

Es capital distinguir, siguiendo a Duguit, entre situaciones jurídicas objetivas y situaciones jurídicas subjetivas. Las situaciones objetivas, legales o reglamentarias, son

[24] GABBA, C. F.: *Teoria della retroattività delle leggi*, tercera edición, ed. UTET, Torino, 1891, pág. 191.

[25] VILLAR PALASÍ, J. L.: *Apuntes de derecho administrativo*, tomo I, ed. UNED, Madrid, 1974, pág. 567.

[26] GABBA, C. F.: *Teoria della retroattività delle leggi*, tercera edición, ed. UTET, Torino, 1891.

[27] LASALLE, F.: *Théorie systématique des droits acquis*, vol. I, traducción francesa de la segunda edición alemana, ed. “Giard & E. Brière, París, 1904.

[28] SAVIGNY, F.: *El sistema del derecho romano actual*, ed. Góngora, Madrid, 1879. Este autor sólo admite los derechos adquiridos como límites a las normas de adquisición de los derechos; en cuanto que todas las disposiciones de derecho público pueden tener alcance retroactivo. Citado por HERRERA MOLINA, P.: *La exención tributaria*, ed: Colex, Madrid, 1990, nota al pie 40, pág. 178.

[29] DUGUIT, L.: *Traité de droit constitutionnel*, vol. II, ed. Librairie, París, 1927. Tanto Duguit como su discípulo Jéze, hacen del concepto de “situación” el eje de su sistema, distinguiendo entre situaciones objetivas y subjetivas. Las primeras, individuales, producto de la voluntad de los sujetos privados, resultan inmodificables por ley nueva, incluso hacia el futuro; las segundas, generales e impersonales, derivadas de la ley, siguen sus vicisitudes, resultando así susceptibles de reforma por esta. Citados por CASÁS, J. O.: *El principio de reserva de ley en materia tributaria*, tomo II, Universidad de Buenos Aires, 2000, pág. 719.

[30] CARBONIER, J.: *Derecho Civil*, vol. I, tomo I, Barcelona, 1960.

[31] PIQUERAS BAUTISTA, J. A.: “Duración de las exenciones y derechos adquiridos: El artículo 15 de la Ley General Tributaria”, en *Estudios de Derecho Tributario*, vol. I, ed. IEF, Madrid, 1979, pág. 350.

generales y configuran el *status* jurídico de todas las personas a las que se refieren y no constituyen efecto de un acto eventualmente existente, acto que no es más que una condición de aplicación de la ley misma. Son ejemplos de estas situaciones las relativas al estado y la capacidad de las personas, a la nacionalidad, etc. Las situaciones jurídicas subjetivas son, por el contrario, situaciones individuales y especiales. Su extensión y su alcance son determinadas por un acto o negocio jurídico, no directamente por la ley; este negocio singular e individual no puede ser afectado por la norma posterior.³²

García de Enterría proclama que “basta tener alguna experiencia judicial para comprender, sin vacilaciones, que los recurrentes defienden lo que vívidamente entienden ser sus derechos (...) y no la legalidad abstracta”.³³ Sin embargo, no es menos cierto que el legislador no puede permanecer atado de pies y manos para proceder a la reforma del ordenamiento jurídico cuando la *repute* idónea simplemente porque deba respetar el disfrute de unos beneficios concedidos en otro tiempo y quizás con otra óptica, dicho en palabras de Martín Queralt, “el reto que se plantea es hacer compatible el disfrute de las bonificaciones tributarias con la posibilidad de que las modificaciones del ordenamiento jurídico no queden paralizadas por el resto de aquel disfrute, y viceversa, que las modificaciones que se produzcan en el ordenamiento no supongan una innovación arbitraria en el *status* que viene aplicándose a una determinada bonificación tributaria”.³⁴

3. Consideraciones finales

Tal como manifestamos precedentemente, el análisis de los derechos adquiridos en lo concerniente a beneficios fiscales de manera particular no puede apartarse de la panorámica general, y se traduce, en última instancia, en determinar cuál debe ser el límite de actuación en el tiempo de aquellas normas que supriman o modifiquen el disfrute de los mismos.

No es infrecuente encontrar afirmaciones en el sentido de que el titular de un beneficio fiscal es titular de un derecho subjetivo pleno, de contenido patrimonial, frente a

[32] MARTÍN QUERALT, J. M.: “La irretroactividad de las normas tributarias y la penetración del concepto de derechos adquiridos en materia de exenciones y bonificaciones tributarias”, en *Jurisprudencia financiera y tributaria del Tribunal Constitucional*, tomo I, 1983, pág. 272.

[33] GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: “Sobre los derechos públicos subjetivos”, en “*REDA*” n°6, 1975, pág. 438.

[34] MARTÍN QUERALT, J. M.: “La irretroactividad de las normas tributarias y la penetración del concepto de derechos adquiridos en materia de exenciones y bonificaciones tributarias”, en *jurisprudencia financiera y tributaria del Tribunal Constitucional*, tomo I, ed. Civitas, Madrid, 1983, págs 266 y 267.

la hacienda pública, en virtud del cual la administración queda vinculada a no ejercer su potestad de imposición. Ello constituiría la base para comprender que una vez adquirida esa titularidad por la realización del hecho fáctico que le da origen, aunque luego haya una concesión administrativa meramente declarativa, la posición jurídica del beneficiario es inatacable por una ley que modificare o suprimiere tal incentivo, pues ello supondría atentar contra el derecho adquirido al mismo. Por consiguiente, seguidores de esta teoría consideran que los beneficios fiscales generan en sus titulares derechos adquiridos frente al legislador durante el plazo por el cual se concedieron; esto sucede porque los mismos crean auténticas situaciones jurídicas individualizadas para sus beneficiarios y, a partir de ello, se aplica casi de manera automática la tesis de los “iura quaesita” o derechos adquiridos a la materia que nos ocupa.

No es nuestra intención afirmar lo adecuado o inadecuado que resulta el planteamiento expuesto, sino que, basta destacar que el tema de los derechos adquiridos en este ámbito, se refiere exclusivamente a la búsqueda de criterios, cada vez más específicos y concretos, que impidan la utilización de leyes, por el legislador, en forma retroactiva, por lo que puede integrarse perfectamente como parte o fundamento del criterio de Irretroactividad de las disposiciones no favorables o restrictivas de derechos individuales.

El sistema tributario se integra por un conjunto de normas que abarcan, no sólo aquellas que establecen ciertos hechos a los que les asocia el deber de ingresar una suma de dinero al ente público, sino también, entre otras, a aquéllas que modulan ese nivel de ingreso, reduciéndolo e incluso suprimiéndolo, pero que pueden determinar unos deberes formales y que, en todo caso, definen y delimitan igualmente la posición del ciudadano como sujeto a un deber de contribuir.

En definitiva, es importante destacar que en el ámbito tributario lo determinante es la realización del hecho imponible del tributo, y sólo a partir de ese momento podrán operar toda serie de institutos minorativos y beneficios previstos por el legislador (esto es lo que marca grandes y notables diferencias entre esta rama del derecho con las restantes). Para esto será necesario que, junto a lo anterior, se den las circunstancias legitimadoras, pues sólo con la concurrencia de ambos presupuestos, en cada período fiscal, es posible liquidar correctamente el tributo en los términos previstos por la normativa correspondiente.

No puede concebirse un derecho autónomo a una exención o a la perpetuación de minoraciones extrafiscales, pues se constituyen en elementos de la obligación tributaria, su nacimiento depende de que se produzca el hecho imponible del tributo en cada período impositivo. ¿Puedo afirmar que tengo un derecho a gozar de un incentivo en un período fiscal futuro si el propio tributo aún no ha nacido?, ¿puede nacer un hecho

legitimador a 10 o 5 años cuando el hecho imponible del tributo (si es de tracto sucesivo) tiene una duración máxima de un año?

Creemos que, hasta que no se devengue el hecho imponible con el hecho legitimador del incentivo en cada ejercicio fiscal, estaremos en presencia de situaciones jurídicas objetivas; sólo en aquellos períodos devengados, agotados o perfectos la obligación tributaria se considerará realizada (así como los elementos que la componen) y por consiguiente irrepetible, naciendo el derecho subjetivo del particular por haberla incorporado a su patrimonio con una legislación vigente y un hecho idóneo gozando del amparo del principio de seguridad jurídica y de los que se encuentran íntimamente ligado al mismo, como el de equidad y el de certeza.

En lo que respecta a la modificación o supresión de esta figura por normas posteriores a las que le dieron vida, los efectos de la nueva ley no podrán afectar a los beneficios acaecidos en períodos anteriores y por consiguiente agotados, pues se incurriría en una flagrante arbitrariedad legislativa que está proscrita por el principio de seguridad jurídica (el cual posee en su seno el criterio de Irretroactividad de las disposiciones arbitrarias). Sin embargo, tratándose de modificaciones referentes a períodos impositivos futuros, tendrán plena validez dichas modificaciones pues se trataría de hechos que nacen tras la entrada en vigor de la nueva normativa, aunque no se haya agotado el período de tiempo de vigencia que la anterior ley establecía, pues no pueden devengarse los beneficios de una sola vez, sino que el hecho imponible y el hecho legitimador deben repetirse período a período.

Puede sostenerse, sin incurrir en exageraciones, que el respeto a los derechos adquiridos, contrariamente a lo que tiempo atrás se ha entendido en el ámbito tributario, no constituye un principio de salvaguarda frente a la retroactividad de las normas, sino todo lo contrario, pues permite y establece casos claros de ultractividad de leyes que han sido derogadas pero que se mantienen en vigencia para períodos impositivos futuros, afectando hechos imponibles nacidos con posterioridad a su derogación.

Para terminar, debemos mencionar que el único criterio que encontramos válido para empatar un posible daño patrimonial, que pueden sufrir por la supresión o modificación de dichos regímenes promocionales las personas que se encontraban sujetas a estos en períodos pasados y con expectativas de seguir gozando de los mismos en períodos futuros, con alguna supuesta vulneración constitucional, es el criterio de confianza legítima, precedentemente analizado, en virtud de la concepción de previsión o de período razonable (razonabilidad) y adecuado para establecer el cambio o la supresión, pero no existe retroactividad alguna en estos supuestos, y, por consiguiente, no puede proclamarse bajo ningún concepto o razonamiento la vulneración de derechos adquiridos. ~

Bibliografía

- ALAS PUÑAMARO CIMA, A.** (1977). “El ámbito temporal de las leyes tributarias”, en *Estudios de Derecho Tributario*, vol. I. Madrid: ed. I.E.F.
- ALBIÑANA GARCÍA, QUINTANA, C.** (1979). “La interpretación económica de las leyes tributarias”, en *RDFHP* n° 144.
- ALTERINI, A.** (1993). *La inseguridad jurídica*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- ASOREY, R.O.** (1990). “El principio de seguridad jurídica en el derecho tributario”, en *Civitas REDF* n°66.
- BORDA, G.A.** (1951). *Retroactividad de la ley y derechos adquiridos*. Buenos Aires: Perrot
- CALVO ORTEGA, R.** (2000). *Curso de derecho financiero y tributario I. Parte General*. Madrid: Civitas.
- CASADO OLLERO, G.** (1981). “Los fines no fiscales de los tributos”, en *Civitas REDF* n° 32, 1981.
- (2000). *El principio de reserva de ley en materia tributaria*, tomo II. Universidad de Buenos Aires.
- (2001). “Seguridad jurídica, legalidad y legitimidad en la imposición tributaria”, en *Revista latinoamericana de derecho tributario* n° 6, 1998; “Seguridad jurídica y tributación”, en *Revista jurídica de Buenos Aires*: Abeledo Perrot.
- CAZORLA PRIETO, L.M.** (2000). *Derecho financiero y tributario. Parte general*. Pamplona: Aranzadi.
- CERVERA TORREJÓN, F.** (1976). “La retroactividad de la norma tributaria”, en *Civitas REDF* n° 10.
- CHECA GONZÁLEZ, C.** (1985). “Los incentivos tributarios a la inversión. Análisis de su viabilidad constitucional y problemática de los derechos adquiridos” en *Impuestos* n° 12.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. Y MARTÍN DELGADO, J.M.** (1987). *Ordenamiento tributario español I*. Madrid: Civitas.
- D’AMATTI, N.** (1962). “Nacimiento de la obligación tributaria y función dinámica de la seguridad jurídica”, en *RDFHP* n° 47.
- DIEZ PICAZO, L.M. Y PONCE DE LEÓN, L.** (1990). *La derogación de las leyes*. Madrid: Civitas.
- FALCÓN Y TELLA, R.** (1995). “Interpretación económica y seguridad jurídica”, en *CT* n° 68, 1993; “La administración tributaria ¿aplicar la ley o legislar?”, en *QF* n° 10.
- FICHERA, F.** (1992). *Le agevolazioni fiscali*. Padova: CEDAM.
- GABBA, C.F.** (1891). *Teoria della retroattività delle leggi*, tercera edición. Torino: UTET.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E.** (1975). “Sobre los derechos públicos subjetivos”, en *REDA* n° 6.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. Y FERNÁNDEZ, T.** (1982). *Curso de derecho administrativo I*. Madrid: Civitas.
- GARCÍA FRÍAS, A.** (2001). *Sobre la problemática constitucional de las leyes tributarias retroactivas*, proyecto docente de la Universidad de Barcelona, Barcelona.
- GARCÍA NOVOA, C.** (2000). *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons.

- GAYA SICILIA, R.** (1987). *El principio de irretroactividad de las leyes en la jurisprudencia constitucional*. Madrid: Montecorvo.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E.** (1993). “El principio de seguridad jurídica”, *XVI Jornadas latinoamericanas de derecho tributario*, Lima.
- (2000). Prólogo a GARCÍA NOVOA, C., *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons. pág. 15.
- (1980). “El principio de legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978”, en *Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario*. Madrid: Derecho Financiero.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E. y LEJEUNE VALCÁRCCEL, E.** (2000). *Derecho tributario I*. Salamanca: Plaza Universitaria.
- GARRIDO FALLA, F.** (1985). *Comentarios a la Constitución*, segunda edición. Madrid: Civitas.
- HENSEL, A.** (1956). *Diritto tributario*. Milán: Giuffré.
- HERRERA MOLINA, P.** (1990). *La exención tributaria*. Madrid: Colex.
- JARACH, D.** (1943). *El hecho imponible*, segunda edición. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- (1998). *Estudios de derecho tributario*. Buenos Aires: Cima Profesional.
- LAGO MONTERO, J.M.** (1993). “Aplicación administrativa de los tributos y seguridad jurídica (actas previas y liquidaciones provisionales complementarias)”, en *CT* n° 65.
- LAGO MONTERO, J.M.** (2000). *El poder tributario de las comunidades autónomas*. Navarra: Aranzadi.
- LA ROSA, S.** (1968). *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*. Milán: Giuffré.
- LEJEUNE VALCÁRCCEL, E.** (1980). “Aproximación al principio constitucional de Igualdad Tributaria”, en *Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario*. Madrid: Derecho Financiero.
- LÓPEZ MENDUO, F.** (1991). “El principio de irretroactividad de las normas en la Jurisprudencia Constitucional”, en *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al profesor García de Enterría*, tomo I. Madrid: Civitas.
- LOZANO SERRANO, C.** (1975). “Intervencionismo y derecho financiero”, en *Civitas REDF* n° 55, 1987; YEBRA MARTUL – ORTEGA, P.: “Comentarios sobre un precepto olvidado: El artículo 4 de la ley general tributaria”, en *HPE* n° 32.
- MANZONI, I.** (1963). “Sul problema della costituzionalità delle legge retroattive”, en *Riv. Dir. Fin.* Vol. XXII, parte I.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A.** (1982). “El fundamento jurídico de la irretroactividad tributaria”, en *Civitas REDF* n° 43, pág. 626.
- MARTÍN DELGADO** (1979). “Los principios de capacidad económica e igualdad en la constitución española de 1978”, en *HPE* n°60.
- MARTÍN QUERALT, J.** (1983). “La irretroactividad de las normas tributarias y la penetración del concepto de derechos adquiridos en materia de exenciones y bonificaciones tributarias”, en *Jurisprudencia financiera y tributaria del Tribunal Constitucional*, tomo I. Madrid: Civitas.

- MARTÍN QUERALT, J. M., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y VILLEGAS, H.** (1992). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, quinta edición. Buenos Aires: Depalma.
- MICHELI, G.A.** (1964). Ossezazioni in tema di manifesta infondatezza della questione relativa alla retroattività della legge tributarie”, en *Riv. Dir. Fin.* Vol. XXIII, parte II.
- PALAO TABOADA, C.** (1976). “La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales y los Decretos – Leyes en materia tributaria”, en *CT* n° 43, 1982; “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, en *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro*. Madrid: Tecnos.
- PÉREZ DE AYALA, J. L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.** (1994). *Derecho tributario*, vol. I. Salamanca: Plaza Universitaria.
- PIQUERAS BAUTISTA, A.** (1977). “Duración de las exenciones y derechos adquiridos: El artículo 15 de la Ley General Tributaria”, en *Estudios de derecho tributario*, vol. I. Madrid: ed. I.E.F.
- PÉREZ ROYO, F.** (2000). *Derecho financiero y tributario. Parte general*. Madrid: Civitas.
- TIPKE, K.** (1994). “La retroactividad nel diritto tributario”, en *Trattato di diritto tributario*, vol. I, *Il diritto tributario e le sue fonti*. Padova: CEDAM.
- VALDÉS COSTA, R.** (1996). *Curso de derecho tributario*. Buenos Aires: Marcial Pons.
- VELARDE ARAMAYO, M.S.** (1997). *Beneficios y minoraciones en derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons.
- VILLAR PALASÍ, J.L.** (1974). *Apuntes de derecho administrativo*, tomo I, pág. 567. Madrid: UNED.
- SCHIAVELLO, L.** (1966). Sulla retroattività delle leggi tributarie”, en *Riv. Dir. Fin.* Vol. XXV, parte I.
- SUAREZ COLLÍA, J.M.** (1994). *El principio de irretroactividad de las normas jurídicas*, segunda edición. Madrid: Actas.
- SPISSO, R.** (2000). *Derecho constitucional tributario*, segunda edición. Buenos Aires: Depalma.
- TEJERIZO LÓPEZ J.M.** (1997). *Curso de derecho financiero y tributario*, octava edición. Madrid: Tecnos.
- YEBRA MARTUL, ORTEGA, P.** (1990). “Los principios del derecho financiero y tributario en la Ley Fundamental de Bonn”, en *RDFHP* n° 207.
- ZORNOZA PÉREZ, J. Y FALCÓN Y TELLA, R.** (1984). “La retroactividad de las normas tributarias, especial referencia a las normas interpretativas”, en *Civitas “REDF”* n° 43.

REGISTRO BIBLIOGRÁFICO

LUCIANO CARLOS REZZOAGLI

“Aportes sobre la retroactividad e irretroactividad de normas tributarias desfavorables”, en *Papeles del Centro de Investigaciones*, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, UNL, publicación periódica, año 2, N° 9, Santa Fe, República Argentina, 2012, pp. 7-24.

Normas de estilo y modos de presentación y publicación

Los trabajos con pedido de publicación deben observar las siguientes normas de estilo:

1. Sobre la presentación del texto

a) Formato

- *Procesador*: Microsoft Word o RTF para Windows
- *Fuente*: Times New Roman 12
- *Párrafo*: interlineado simple. Justificado. Sangría a partir del segundo párrafo. No habrá sangría en el primer párrafo después de un epígrafe, pero sí a partir de los siguientes. Cada párrafo deberá separarse del siguiente con un espacio.
- *Márgenes*: izquierdo y derecho 3cm. Superior e inferior 2,5 cm.
- *Destacados*: se evitará el uso de la negrita, del subrayado o de la cursiva para resaltar palabras o ideas, y se limitará el uso de la cursiva a las palabras extranjeras que no tengan traducción al castellano.
- *Páginas*: se numerarán al pie y se imprimirán a simple faz.

b) Organización

- *Orden a tener en cuenta en la presentación del trabajo*: título de la publicación en mayúscula, primero en español y seguidamente en inglés, resumen en español, palabras clave en español, resumen en inglés, palabras clave en inglés, texto completo en español, referencias bibliográficas.
- *Títulos*: el título del trabajo se escribirá en mayúscula, sin subrayar y en negrita sobre el margen izquierdo. Establecer jerarquías de títulos y subtítulos con numeración correlativa:

HISTORIA ARGENTINA

1. El contexto nacional

1.1. Historia

1.1.1. De las provincias

Es recomendable que la jerarquía de los subtítulos no supere los 4 niveles.

- *Uso de los epígrafes y subepígrafes, párrafos*: se recomienda no abusar de los párrafos excesivamente largos. La manera de emplear los epígrafes y subepígrafes es la siguiente:

1. Título del epígrafe

No se dejará espacio entre el epígrafe y el párrafo, pero sí se dejará un espacio entre un epígrafe y un subepígrafe.

1.1. Título del subepígrafe

No habrá espacio entre el subepígrafe y el párrafo.

c) Citas bibliográficas y notas al pie

- Se citará a pie de página y se añadirán al final del texto todas las referencias bibliográficas.
- Las notas al pie de página serán en TNR 10, interlineado sencillo y justificado. Se enumerarán correlativamente con numeración arábiga, justo después de la palabra sin espacio, siempre antes del signo de puntuación.
- La primera nota se realizará sobre el nombre del autor/es y contendrá los datos personales que se consideren relevantes a los efectos de la publicación.
- La bibliografía será en TNR 12, interlineado sencillo, justificado y estará ordenada alfabéticamente, o por orden cronológico, si de un mismo autor existe más de una obra (de la más antigua a la más reciente).

Cómo citar un libro¹

APELLIDO(S), Nombre, *Título del Libro en Cursiva*, Editorial, Lugar de edición, Año.

Cómo citar un artículo de revista²

APELLIDO(S), Nombre, "Título artículo entre comillas" en *Nombre de la revista en cursiva*, vol., n^o, fecha, p. o pp.

Cómo citar un capítulo de libro³

APELLIDO(S), Nombre, "Título del capítulo entre comillas" en APELLIDOS, Nombre (ed., dir. o coord.), *Título del libro en cursiva*, Editorial, Lugar, Año, Edición, p. o pp.

Vínculo Web⁴

Indicar el link completo, el día de consulta, y si es posible la institución que lo "edita".

¹ LORENZETTI, Ricardo Luis, *Tratado de los Contratos, Parte General*, Rubinzal-Culzoni Editores, Buenos Aires, 2004.

² CAFFERATTA, Néstor, "El principio de prevención en el derecho ambiental" en *Revista de Derecho Ambiental*, n^o o, pp. 9-49.

³ BULL, Hedley, "The theory of international politics" en PORTER, Brian (ed.), *The Aberystwyth Papers. International Politics*, Oxford University Press, Londres, 1972.

⁴ www.uam.es/centros/derecho/cpolitica.html [Consultado el 26 de marzo de 2011].

2. Sobre el contenido de los artículos

- Los trabajos deberán tener una extensión máxima de 50.000 caracteres con espacios incluidos.
- Los trabajos deberán ser inéditos y no haber sido enviados, de manera simultánea, a otras revistas o plataformas. Recibirán una valoración ciega, a través de un sistema de referato con el fin de preservar la calidad y el rigor científicos.
- Todos los artículos han de tener un resumen y palabras clave en español e inglés. El resumen tendrá un máximo de 200 palabras, y 5 palabras clave en cada idioma.
- Los cuadros y gráficos deberán estar insertos en el texto en Word. Las imágenes, incluidas también en el texto, deberán estar en archivos independientes en formato .jpg o .gif; todas con una resolución mínima de 300 dpi.
- Esta publicación no se hace responsable por los trabajos no publicados ni se obliga a mantener correspondencia con los autores sobre las decisiones de selección.

3. Anexo

- Se deberán presentar dos copias en versión impresa, tamaño A4. El original deberá estar firmado por el o los autores.
- La copia no incluirá los nombres de los autores.
- Las copias deben ser enviadas por correo postal a “Cándido Pujato 2751, 1er piso (CP3000) Santa Fe, República Argentina” con referencia al Centro de Investigaciones de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.
- Se deberá presentar una tercera copia en formato digital (soporte CD o DVD) que podrá enviarse al correo electrónico de la publicación: papelesdelcentro@fcjs.unl.edu.ar
- El original irá acompañado de una hoja adjunta en la que constarán: los datos personales completos del autor o los autores (número de documento, domicilio postal, teléfono y dirección de correo electrónico), un breve *curriculum vitae*, fecha de envío del manuscrito y las aclaraciones que se consideren necesarias para la correcta publicación del trabajo.

Papeles del Centro
de Investigaciones 9

Se terminó de imprimir en
Imprenta UNL, 9 de Julio 2866,
Santa Fe, República Argentina,
noviembre de 2012

