

# EL MAESTRO DEL DERECHO TRIBUTARIO EN AMÉRICA LATINA

Homenaje al Dr. Carlos M. Giuliani Fonrouge \*

por el Académico DR. HORACIO A. GARCÍA BELSUNCE

El haber sido designado por resolución del Decano de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires para hacer uso de la palabra en el homenaje que acertadamente ha decidido rendirle al Dr. Carlos M. Giuliani Fonrouge, con motivo de la celebración del octogésimo aniversario de su nacimiento, significa para mí una alta distinción que conlleva importantes responsabilidades. A ello se agrega que el ejercicio de esa representación me permitirá cumplir con un deber personal y también proporcionarme una íntima satisfacción. A estos tres aspectos he de referirme.

El Dr. Carlos M. Giuliani Fonrouge, eximio egresado de esta Facultad, distinguido profesor integrante de sus claustros e investigador de renombre internacional en las ciencias jurídicas, ha cumplido este año —como diría Ramón J. Cárcano— sus primeros ochenta años. Bien aplicada está a él esta humorística frase, porque la lozanía de su personalidad y la infatigable actividad en que este aniversario lo sorprende, justifican que a él, mejor que a nadie, pueda vaticinársele una juvenil longevidad plena de realizaciones, ya que apabulla a las generaciones que le siguen con su continuo y renovado quehacer, que lo mantiene a la vanguar-

\* Discurso pronunciado en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires el 12 de noviembre de 1981.

dia, desde hace cincuenta años, entre los investigadores y especialistas de la materia de su predilección.

En nuestras buenas costumbres y tradiciones se cuenta la de homenajear a los hombres en ocasión del cumplimiento de sus ochenta años con la vida. Es motivo para recordar su largo y fecundo andar por ella, ponderar sus realizaciones, recordar sus enseñanzas, vivificar sus ejemplos; en algunos casos augurar un merecido retiro y en otros —como éste— alentar y predecir un constante quehacer.

Pero en este caso, quiero destacar, interpretando el pensamiento de las autoridades de la Facultad de Derecho, del claustro de sus profesores, de los colegas, ex alumnos y amigos del Dr. Giuliani Fonrouge aquí congregados, que la circunstancia biológica de haber cumplido sus ochenta años es sólo la oportunidad o motivo aparente del acto, pues la razón auténtica del mismo, que podría haber tenido lugar diez años atrás o equis años después, es la de rendir por parte de la Facultad de Derecho, como representación institucionalizada del mundo de la ciencia jurídica al que los aquí presentes pertenecemos, el homenaje que debemos a un hombre que ha hecho un culto de la ciencia jurídica y de su servicio a la misma, mediante la investigación, la doctrina y la enseñanza, objetivos principales y casi excluyentes de su acción en su larga y fecunda trayectoria.

Iniciado desde su graduación en el estudio y la práctica profesional de la legislación impositiva nacional y provincial, saltó rápidamente las barreras del positivismo para adentrarse en los principios científicos de orden político, económico y jurídico en que se entronca esa legislación. Era la década del 30, época en que había surgido en el continente europeo esa nueva rama del derecho que aparecía como un desprendimiento del derecho administrativo y que se llama derecho financiero, o derecho tributario o derecho fiscal, según la terminología adoptada por la legislación y la doctrina de los distintos países. Si tenemos presente que la primera obra orgánica sobre el derecho financiero es la del barón austriaco Myrbach von Rheinfeld del año 1906, a la que le sigue la del gran tributarista alemán Enno Becker de 1918; que en las décadas del 20 y del 30 aparecen las obras de Bühler y Hensel en Alemania, de Blumenstein en Suiza, de Trotabas, Allix y Lecerclé en Francia, de Griziotti, Giannini, Pugliese, Vanoni, Ingrosso y otros en Ita-

lia, para no nombrar sino los más conocidos, debe asombrarnos que Giuliani Fonrouge en la década del 30 ya profundizara sus estudios sobre el derecho financiero como género y el derecho tributario como especie, para elaborar en 1937 su primera obra titulada *Impuesto a la transmisión gratuita de bienes*, que fue entonces la primera que vio la Argentina sobre la materia y que, hasta el día de hoy —cuarenta y cinco años después—, no ha sido superada ni siquiera imitada por una obra equivalente sobre un impuesto que nació en la época de la Colonia y de nuestra emancipación y que tuvo vigencia hasta hace casi seis años.

El joven investigador de aquel entonces se incorporó en esta Facultad al Centro de Investigación Permanente de Derecho Financiero y en el mismo, junto a otros pocos pero distinguidos especialistas que le acompañaban, sobresalió notoriamente por la versación, profundidad y facilidad con que manejaba los conceptos de esta nueva rama del derecho.

Fue en su quehacer en el mencionado Centro de Investigación que Giuliani Fonrouge produjo una de sus más importantes obras. Me refiero al Anteproyecto de Código Fiscal que elaborara en 1942. Obviamente, nadie que trabaje en la materia ignora la existencia de ese Anteproyecto, pero la mayoría cree que se trata de un mero articulado, desconociendo que el así llamado Anteproyecto es un libro de más de quinientas páginas, precedido de un estudio sobre el derecho tributario procesal y el derecho tributario penal en la legislación argentina y comparada, complementado con el proyecto citado, que abarca todos los tributos, inclusive el aduanero, y que ha constituido, en buena parte, la base del Modelo de Código Tributario para América Latina, que en 1967 elaborara este ilustre jurista argentino junto con los maestros del derecho tributario de San Pablo, Rubens Gomes de Sousa, y de Montevideo, Ramón Valdés Costa.

De ahí en más, Giuliani Fonrouge fue inundando nuestra bibliografía con trabajos dispersos sobre distintos temas del derecho financiero, y particularmente de su especie el derecho tributario, relacionados con los aspectos generales que hacen al derecho sustantivo o al administrativo o al procesal o al penal o al internacional o también a los intrincados y complejos problemas de los ordenamientos tributarios en el orden nacional y provincial.

Las revistas jurídicas, como "Jurisprudencia Argentina" y "La Ley" y las especializadas como "Impuestos" y "Derecho Fiscal", cuentan en sus páginas con las lecciones orientadoras y rectoras del Dr. Giuliani Fonrouge en todos y cualesquiera de los problemas de la temática del derecho financiero y tributario.

Con la experiencia y madurez de décadas de estudio, de investigación, de centenares de publicaciones en la materia, en 1962 Giuliani Fonrouge da a la luz su tratado de *Derecho Financiero*, que no sólo fue el primero en el tiempo en la Argentina y en América Latina, sino que al día de hoy, a casi veinte años de su aparición y en su tercera edición, sigue siendo el primero en la materia en el continente latinoamericano.

Recuerdo que con justicia, en ocasión de una reunión internacional, el mencionado profesor de la Universidad de Montevideo y dilecto amigo nuestro, Dr. Ramón Valdés Costa, calificó a Giuliani Fonrouge como el "padre del derecho tributario en América Latina". Justiciero reconocimiento a quien para ese entonces llevaba más de treinta años enseñando la incipiente materia en su país y en América, como enseñan los verdaderos maestros, a través del libro, de la investigación sistemática y profunda, a la luz de las fuentes auténticas y no de la transcripciones fáciles.

El citado tratado arranca del punto de partida que en el orden científico sistematizado corresponde, esto es, del análisis y exposición de la actividad financiera del Estado, fenómeno complejo y plural según las enseñanzas de Griziotti, integrado por elementos de naturaleza política, económica, jurídica y técnica. Se adentra como objeto de la obra en la investigación del aspecto jurídico del fenómeno financiero, que es lo mismo que decir el aspecto jurídico de las finanzas públicas. Desarrolla con acopio de la doctrina y la jurisprudencia nacional y extranjera, los distintos capítulos que integran los dos grandes rubros del derecho financiero: los recursos públicos y los gastos públicos. Particular dedicación, la mayor parte de su obra, destina a ese recurso que en la calificación científica de las ramas del derecho público conocemos como derecho tributario, especie dentro del derecho financiero, analizándolo en su aspecto sustancial o de fondo, en el administrativo o formal, en el orden infraccional o penal, en sus aspectos procesales y en

los conflictos legislativos que dan origen al derecho tributario internacional.

Más adelante me referiré a algunos aspectos especiales de la obra de Giuliani Fonrouge, en los que ha asentado opinión personal en temas de la mayor importancia y gravitación.

No podría dejar de terminar las referencias que acabo de hacer a esta obra, sin decir que su aparición enriqueció la enseñanza del derecho tributario en la Argentina. Su inmediata incorporación como libro básico en la enseñanza en nuestra cátedra, nos ayudó a profundizar nuestras lecciones como docentes y a los alumnos a tener una obra sólida, seria y completa, superando los tiempos en que se extraviaban en varios libros de difícil acceso para ellos o en múltiples trabajos sueltos para poder completar el extenso programa en que la materia se desarrolla. Por eso es que en este homenaje no vengo solamente a ponderar a un jurista y a elogiar y calificar sus obras. Vengo en nombre de las cátedras de finanzas y derecho tributario de esta Facultad, las que integro desde hace casi veintiséis años, a agradecerle, Dr. Giuliani Fonrouge, todo lo que le debemos los que desde una posición o de otra, estamos comprometidos con la enseñanza del derecho financiero y del derecho tributario en esta Casa de Estudios. Gracias a usted hemos aprendido y nos hemos formado en esta disciplina, y como fieles intérpretes suyos hemos podido transmitir sus enseñanzas a las generaciones que por nuestras aulas han desfilado. Usted ha sido de nosotros y de ellas el maestro. Nosotros, sólo sus intérpretes.

Luego de una obra integral, que por la modestia que caracteriza a su autor no antepuso a su título el vocablo "tratado", porque tiene todas las características que lo configuran, siguió dedicando su actividad publicística a la investigación, siempre con riguroso método científico y profusa información doctrinal y jurisprudencial, sobre distintos impuestos que integran nuestra legislación positiva.

Así, en 1969 apareció su libro *Sellos*; en 1973, un grueso volumen sobre el *Impuesto a la renta*, desgraciadamente en el momento en que este gravamen desaparecía para ser sustituido por el nuevo impuesto a las ganancias. Tal adversidad editorial no amilanó a su autor, quien ya a principios de 1976 lanzaba, con iguales características y

extensión, su libro *Impuesto a las ganancias*, de cuyo rotundo éxito habla a las claras que al presente ya ha publicado su segunda edición. En 1979 publica su libro sobre *Procedimiento tributario*, nueva versión del *Procedimiento impositivo* que en 1963 elaborara con el Dr. Juan Eduardo Bello, cuya segunda edición, actualizada y aumentada, constituye un nuevo éxito editorial de 1981. En 1978 nos ofrece su *Procedimiento Tributario Municipal de la Ciudad de Buenos Aires* y en 1980 el *Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires*. Ahora, en estos días, después de cumplir, como dije, sus primeros ochenta años, ha aparecido su último libro titulado *Ley de sellos. Impuesto a la circulación económica*.

Sobre estos libros, referidos a la legislación positiva cabe hacer dos acotaciones: que si la legislación tributaria argentina —nacional y provincial— tiene como característica patológica su inestabilidad o transitoriedad, felizmente encuentra en el Dr. Giuliani Fonrouge una estabilidad a toda prueba para enfrentar, sin acusar claudicación ni hartazgo, los embates de tales innovaciones. La otra, es que todos estos libros han sido hechos en colaboración, como autora, con la doctora Susana Navarrine, su dilecta alumna, que lo siguió más allá de la cátedra, aprendió a su lado las lecciones del maestro y lo acompañó en acción decidida y solidaria en su actividad publicística.

La labor de Giuliani Fonrouge concretada en sus libros, folletos, artículos y conferencias, trascendió al plano internacional, no sólo por la divulgación de esas obras en otros medios científicos y universitarios, sino también por su acción personal y directa. En muchas universidades europeas y americanas nos ha representado dictando cursos o conferencias, contribuyendo así a prestigiar la doctrina jurídica nacional, con el aditamento que le da la autoridad de sus conocimientos y la simpatía y calidez humana que caracteriza su personalidad.

Después de cumplir la comisión docente que el Decanato me ha encomendado, permítaseme que agregue a este acto algunos matices de carácter personal, algunos estrictamente así calificables, otros que lo trascienden porque hacen a mi labor universitaria y a mi modesta trayectoria en la materia.

Fue en el mes de octubre de 1955, cuando leyendo el diario un domingo a la mañana, me enteré de que en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de La Plata se habían designado los profesores que habrían de integrar su claustro, renovado como consecuencia de la Revolución Libertadora de septiembre de 1955. En ella aparecía el nombre del Dr. Giuliani Fonrouge como titular de finanzas públicas y el del que habla como adjunto en esa cátedra. Casi simultáneamente el Dr. Giuliani Fonrouge era designado también titular interino de la cátedra de finanzas públicas en esta Facultad y pocos meses después, el Interventor en ella, Dr. Alberto Padilla, me honraba designándome profesor adjunto del Dr. Giuliani Fonrouge. Con la responsabilidad que siempre lo caracterizó, no quiso hacerse responsable de dos cátedras y al ser designado en esta Facultad, renunció a la de La Plata, en cuya titularidad interina me correspondió prematuramente sucederle.

Fue así cómo se han cumplido ya veintiséis años en que inicié mi carrera docente al lado del Dr. Giuliani Fonrouge, lo que lleva aparejado que hoy sea el profesor más antiguo en la materia en esta Facultad. Ha sido un honor y un compromiso ser adjunto de un titular de tales quilates. Este es mi homenaje personal, Dr. Giuliani Fonrouge, decir públicamente que a usted debo cuanto aprendí en aquel entonces y también después, retirado usted de la cátedra, en instituciones en las que juntos actuamos, en congresos a los que juntos asistimos y siempre y hasta el día de hoy, en la permanente enseñanza que de usted recibo a través de sus libros y publicaciones.

No puedo dejar de recordar la profundidad de sus enseñanzas en la cátedra, la renovación total que hizo del enfoque de la materia, la autoridad y sensación de justicia que imponía en las mesas examinadoras que presidía. Tampoco puedo omitir que con nuestro homenajeado fuimos en representación de esta Facultad a las Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario que se celebraron en Montevideo en 1956 por inspiración del profesor Dr. Ramón Valdés Costa. Que allí nos constituimos en miembros fundadores del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, cuyos veinticinco años de existencia acaban de celebrarse en Quito. Que también juntos fuimos en 1958, en más reducida representación, a las Segundas Jornadas que se celebraron en la ciudad de México y así también segui-

mos en las Terceras Jornadas en San Pablo y en las Cuartas en Buenos Aires, que tuve el honor de presidir. En éstas y en sucesivas jornadas latinoamericanas, como en las jornadas hispano-luso-americanas o en otras de la International Fiscal Association, la palabra de Giuliani Fonrouge ha sido siempre esperada con expectativa por los tributarios en ellas congregados. Era la palabra del maestro, siempre medida y precisa, para arribar a una solución justa y equidistante entre las posiciones divergentes o para imponer la que él creía correcta, cuando alguna o todas las divergencias parecían divagar sin acertar al objetivo. Su presencia enaltecía todas las reuniones internacionales a las que concurrió y es por ello que ahora, en que por razones personales no ha podido asistir a las últimas, se siente un vacío irremplazable en ellas. Con estas palabras me lo manifestaba hace muy pocos días el Dr. Ramón Valdés Costa, en camino hacia la reunión de Quito.

Otra contribución del Dr. Giuliani Fonrouge al perfeccionamiento del derecho tributario es su Anteproyecto de Código Tributario Nacional que le fuera encargado por decreto N° 1232 del mes de febrero de 1963. Me hago un deber en esta oportunidad en recordar y agradecer una vez más al Dr. Giuliani Fonrouge esa contribución a la codificación del derecho tributario y lo hago, porque fui entonces el responsable de la idea y de su concreción y consecuentemente, de la importante e infructuosa tarea que el Dr. Giuliani Fonrouge realizó al entregar el anteproyecto en el mes de mayo siguiente, el que pasó a examen de la comisión consultora honoraria prevista para su revisión en el decreto antes citado. Razones inexplicables han hecho que desde entonces ese anteproyecto no mereciera consideración por el Poder Ejecutivo Nacional y vaya a saber en qué cajón de algún funcionario ha quedado olvidado. Como lo he hecho en otras oportunidades y por esa misma responsabilidad a que he aludido, no puedo dejar en este acto, en que se hace la semblanza y la biografía del Dr. Giuliani Fonrouge al servicio de las instituciones financieras, de recordar ese trabajo.

Por último, debemos destacar la labor que el Dr. Giuliani Fonrouge viene cumpliendo en los últimos años en la dirección de la revista "Impuestos", publicación decana en la materia, fundada en 1942, que constituye otro medio más de expresión de las opiniones de nuestro maestro, a través

de artículos o notas de corta extensión pero de significativa importancia.

Cumplo así, señoras y señores, con rendir el homenaje para el que fui designado; con dejar constancia expresa en este acto de que las cátedras de finanzas se han nutrido y se siguen nutriendo con las enseñanzas del Dr. Giuliani Fonrouge, a quien evocamos diariamente en nuestras lecciones y cuyo nombre es familiar para las jóvenes generaciones que tienen que soportarnos año tras año. Por todo ello, la Facultad le debe, Dr. Giuliani Fonrouge, este sencillo pero cálido y elocuente homenaje. Sencillo, porque los grandes hombres no necesitan de fastuosidades para enaltecer su personalidad ni tampoco los actos que a ella se refieren y elocuente porque en esta sala están congregados no los que colman actos por compromiso, sino quienes saben muy bien quién es Giuliani Fonrouge, cuánto le debe la ciencia jurídica argentina y cuánto ha hecho para lograr la penetración, la evolución y la formación de un pensamiento doctrinario en el derecho tributario que ha gravitado más allá de nuestras fronteras.

Siendo este homenaje un acto académico no puede limitarse a una ponderación de las virtudes y la acción del homenajeado en su labor publicística, docente y profesional. Corresponde pasar a analizar sus aportes al derecho financiero y al derecho tributario, entendiendo por tales aquellos aspectos en los cuales ha asentado una opinión definitiva, quizás independiente de la que siguen la mayoría de los autores y que por ello pesa con enorme gravitación y, en los casos en que no la compartimos, es mayor aún la responsabilidad que implica el disentir.

En materia tan controvertida como es la autonomía de esta rama del derecho, Giuliani Fonrouge se ha pronunciado en favor de la autonomía del derecho financiero, en disidencia con quienes sostenemos que la autonomía corresponde únicamente a la especie que es el derecho tributario.

En aquella posición sigue la opinión de D'Amelio, Vannoni, Tesoro, Pugliese, Griziotti y particularmente Ingrosso, sosteniendo que el derecho financiero es autónomo porque tiene autonomía teleológica o de fines y autonomía conceptual, esto es, conceptos propios y diferentes de los de las otras ramas del derecho y contestando al argumento de los que le negamos autonomía al derecho financiero, porque no

cabe reconocerle autonomía orgánica o estructural, atento a que las instituciones que integran su contenido no son uniformes en cuanto a su naturaleza jurídica, que es diferente y proviene de otras ramas del derecho, nos contesta, siguiendo a Ingrosso, que la heterogeneidad no es una característica del derecho financiero ni tampoco del derecho administrativo y aun del derecho privado.

En cuanto a la naturaleza jurídica del presupuesto, no obstante ser un problema meramente teórico, Giuliani Fonrouge se inclina por la posición de considerar que el presupuesto es una ley. Parte para ello de la no aceptación del criterio de dividir las leyes en materiales y formales, que es la base de la posición de quienes sostienen que el presupuesto no es una ley material con contenido jurídico, sino meramente una ley formal que no crea, modifica ni extingue derechos o un acto administrativo de autorización para recaudar y gastar.

Giuliani Fonrouge sostiene, en cambio, que el presupuesto es una ley en el sentido integral del concepto, no sólo porque como dije antes no admite la división entre leyes formales y materiales, sino porque la ley de presupuesto es un todo unitario, dictada por el poder legislativo en ejercicio de su función con plenitud y no meramente autorizando; que la dicta en una acción que le es normal, primordial y básica y que no reconoce limitaciones, pues puede modificar el proyecto enviado por el poder ejecutivo aumentando o disminuyendo gastos e inclusive modificando recursos. Sigue en este tema la opinión de Myrbach von Rheifeld y de Ingrosso y se apoya en los conceptos de Salvador Oría quien considera que esta discusión se ha utilizado en exceso, oscureciendo conceptos diáfanos y persiguiendo con ello propósitos políticos más que jurídicos.

Uno de los grandes temas doctrinarios que ha dividido la opinión en materia de derecho tributario sustantivo, es el de cuál es la causa de la obligación jurídica tributaria. Cierta doctrina adhiere a los conceptos de causa en derecho privado, la que es sumamente discutible en el ámbito de éste. Otros, como Griziotti, Jarach, Pugliese, Vanoni, consideran que la causa de la obligación tributaria es la capacidad contributiva, para no citar sino las opiniones más importantes. Por el contrario, Giuliani Fonrouge, siguiendo a Ingrosso y a Giannini y junto con Berliri, Perulles, Pei-

rano Facio y Baleeiro, se ubica en la posición llamada anti-causalista, en el sentido de que la obligación jurídica tributaria no tiene causa, fundándose en que los causalistas confunden la causa-fuente del tributo, que es siempre la ley dictada en base a las normas constitucionales, con la causa del tributo (aspecto prejurídico). Sostiene Giuliani Fonrouge que la obligación tributaria existe con prescindencia de la causa y que ésta carece de relevancia jurídica ya que "la necesidad de reunir los medios económicos para afrontar los gastos producidos para el cumplimiento de los servicios públicos indivisibles, constituye el motivo (prejurídico) de la imposición, no la causa (jurídica) del impuesto".

Acerca de si los poderes impositivos municipales son de carácter originario o delegado, Giuliani Fonrouge también se ha pronunciado en forma categórica en oposición a la mayor parte de la doctrina y de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, pues el Alto Tribunal sostiene que las municipalidades no son más que entidades administrativas descentralizadas, delegaciones provinciales, circunscriptas a fines y límites administrativos que la Constitución ha previsto como entidades del régimen provincial. Sobre la base de la opinión de que el municipio es autárquico y no autónomo, como deriva de esa doctrina jurisprudencial y de las tesis sostenidas al respecto por Bielsa, Adrogué, Jarach, Luqui y el que habla, los tribunales, en particular la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, han considerado que los poderes impositivos de los municipios son delegados y no originarios.

Giuliani Fonrouge, sin entrar en el tema de si las municipalidades son entes autárquicos o autónomos (la autonomía es sostenida por Alberdi y Alcides Greca en particular), considera que los poderes impositivos municipales son originarios porque la facultad de imponer es consecuencia de la facultad de gobernar y es una facultad inherente que no reconoce limitaciones de categoría sino de grado. Para él, todos los órganos de gobierno tienen igual categoría institucional. Los poderes impositivos —sostiene— pueden clasificarse en poderes amplios como los que tienen las provincias, o poderes restringidos como los que corresponden a los gobiernos nacional y municipales, pero todos son originarios o inherentes. Parte para ello de la disposición del artículo 5° de la Constitución Nacional, encontrando en la misma el origen constitucional de tales poderes municipales.

En un tema de renovada actualidad, ante la inminencia de nuevas leyes que al introducir modificaciones al régimen penal tributario toman posición en la controversia acerca de la naturaleza de las infracciones y sanciones tributarias, Giuliani Fonrouge ha adoptado una posición claramente definida en varias de sus publicaciones y que ha concretado en los dos anteproyectos de código tributario nacional que ha elaborado.

Es conocido que sobre este tema de la naturaleza jurídica del ilícito tributario existen varias doctrinas al respecto. Unos consideran que el ilícito tributario debe adscribirse al derecho penal como un capítulo del mismo o del que algunos llaman derecho penal especial o derecho penal económico, pero que, en sustancia, las infracciones tributarias y las sanciones que las reprimen son de naturaleza penal y por ende, rigen a su respecto los principios del derecho penal y más aún las garantías del debido proceso adjetivo, que regula el artículo 18 de la Constitución Nacional. Otros autores sostienen el carácter penal-administrativo de las infracciones tributarias, particularmente en la doctrina alemana James y Roberto Goldschmidt, en Italia tributaristas como Zanobini y Celentano y penalistas como Mazzini y Florián y en Argentina Núñez y Andreozzi.

Hay también opiniones dualistas que consideran que según el bien jurídico protegido las infracciones tributarias se califican en penales o administrativas. Así, distinguen entre el delito tributario de naturaleza penal, cuando el bien protegido es el orden jurídico, y la contravención tributaria de naturaleza administrativa, cuando el bien jurídico protegido es el accionar de la administración en el ejercicio de su actividad financiera. Esta es la posición de autores italianos como Secchi, Carbone, Giuliani y Giorgetti. Una tercera teoría es la autonomista, que considera que el ilícito tributario es un capítulo del derecho tributario. Que éste no es ni civil ni administrativo ni penal, sino de naturaleza específica y por ende, el ilícito tributario puede tipificarse como conducta antijurídica, con conceptos y caracteres independientes del derecho penal y tener también sanciones independientes de las de éste. Tal es la posición de Giuliani Fonrouge, sostenida por Gomes de Souza, Posadas Belgrano, Perulles, Amorós Rica, Pérez de Ayala, Dematteis, entre otros.

Excedería el tiempo que corresponde a estas palabras analizar otras concepciones o doctrinas particulares y relevantes de la obra del Dr. Giuliani Fonrouge. Ese análisis, sea para su crítica o para su seguimiento, es materia diaria de toda la doctrina y la jurisprudencia.

En nombre de la Facultad de Derecho, de la Universidad de Buenos Aires que a través de esta Casa de Estudios indirectamente represento, de la cátedra de finanzas y derecho financiero como antes se la denominaba en la época en que usted la honró con su titularidad y de las cátedras de finanzas y derecho tributario como ahora se las llama, de sus docentes en todos los niveles y de los alumnos que son parte integrante de las mismas, de todos los especialistas en derecho tributario que han aprendido de usted las bases esenciales de esta disciplina, reciba las expresiones de nuestro profundo y sincero agradecimiento por lo mucho que le debemos y quiera Dios que le sigamos debiendo mucho más en el futuro, deseo éste, en el que va implícito el de nuestras congratulaciones por tan feliz celebración y nuestros mejores votos para que la Divina Providencia lo acompañe, sea en la continuación de su actividad de maestro o en el retiro y el merecido descanso el día en que usted decida que llegue. Ese día, hágalo con la conciencia y la satisfacción de que ha prestado enormes e invaluable servicios al país que tiene el privilegio de contarle entre sus hijos directos.

Más allá del homenaje al maestro y al científico, reciba el abrazo cálido y emocionado de sus amigos que aquí se han reunido para acompañarlo y testimoniarle un invariable afecto, porque si nos enseñó derecho, también nos inculcó con el ejemplo de su vida las virtudes morales que tipifican a un hombre de bien: sobriedad, modestia, tolerancia y generosidad intelectual.