

TRATADO DE DERECHO TRIBUTARIO

Económico – Constitucional - Sustancial

Administrativo – Penal

OSVALDO H. SOLER

INDICE DE LA OBRA

PARTE I - EVOLUCION DE LA CIENCIA FINANCIERA

CAPÍTULO I - RESEÑA SINTÉTICA DEL PENSAMIENTO ECONÓMICO HASTA EL SIGLO XIX INCLUSIVE	Pag. 25
CAPITULO II - EL PENSAMIENTO ECONÓMICO PREVALECIENTE DURANTE EL SIGLO XX y COMIENZOS DEL SIGLO XXI	Pag. 35
1. Introducción	Pag. 35
2. Concepción económica de los impuestos	Pag. 38
2.1 Consideraciones generales	Pag. 38
2.2. Efectos de los impuestos	Pag. 41
2.3. Objetivos económicos y sociales de la política fiscal	Pag. 48
2.3.1. La imposición como herramienta de desarrollo	Pag. 48
2.3.2. La imposición como instrumento para la redistribución de la renta y el patrimonio	Pag. 52
2.3.3. La imposición como medio antiinflacionario	Pag. 53
3. Vuelta al Estado gendarme. Teoría monetarista	Pag. 56
4. La economía mundial a comienzos del siglo XXI	Pag. 59
CAPITULO III - HISTORIA DE LOS TRIBUTOS	Pag. 61
CAPITULO IV - LA CIENCIA DEL DERECHO TRIBUTARIO	Pag. 67
1. Su evolución, alcance y contenido	Pag. 67
2. Escenario actual. Contradicciones	Pag. 72
CAPITULO V - AUTONOMÍA DEL DERECHO TRIBUTARIO. ALCANCE	Pag. 76
1. Criterio predominante	Pag. 76
2. Nuestra opinión acerca de la autonomía del derecho tributario	Pag. 78
La autonomía en el derecho tributario nacional y en el provincial	Pag. 82

PARTE II - DERECHO TRIBUTARIO CONSTITUCIONAL

CAPITULO VI - LA CONSTITUCIÓN, LOS DERECHOS FUNDAMENTALES Y EL SISTEMA TRIBUTARIO	Pag. 90
1. Exégesis de la Constitución	Pag. 90
2. La teoría iusnaturalista	Pag. 92
2.1. Breve reseña histórica	Pag. 92
2.2. El iusnaturalismo y el Derecho Tributario	Pag. 93

2.3. Nuestra opinión	Pag. 96
3. Legalidad y legitimidad	Pag. 99
4. Los derechos fundamentales	Pag. 101
4.1. Los derechos fundamentales y el Estado de Derecho	Pag. 107
4.2. Los derechos fundamentales son definitivos e inalterables	Pag. 111
5. La Constitución y el derecho tributario	Pag. 118
CAPÍTULO VII - LA POTESTAD TRIBUTARIA - DISTRIBUCION DE LA POTESTAD TRIBUTARIA EN LA REPÚBLICA ARGENTINA	Pag. 123
I - La Potestad Tributaria	Pag. 123
II - Distribución de la Potestad Tributaria en la República Argentina	Pag. 125
1. Introducción	Pag. 125
2. Clasificación de los recursos tributarios	Pag. 126
3. Potestad tributaria del Estado Nacional y las Provincias	Pag. 128
4. La gravabilidad del comercio interjurisdiccional e internacional	Pag. 129
5. Régimen de coparticipación	Pag. 134
6. Convenio Multilateral	Pag. 121
7. Un caso emblemático. El Impuesto a la capacidad prestable de Entre Ríos. Su ilegitimidad.	Pag. 137
7.1. Reflexiones acerca del Impuesto a la capacidad prestable de Entre Ríos	Pag. 138
La gravabilidad del comercio interjurisdiccional en la Constitución Nacional	Pag. 141
8. Facultad tributaria municipal	Pag. 142
8.1. Tasas	Pag. 146
8.1.1. Ilegitimidad de las tasas municipales cuya base imponible son los ingresos brutos del contribuyente	Pag. 151
8.1.1.1. Fallo del 22/02/2011	Pag. 153
A. Antecedentes del caso	Pag. 153
B. Reflexiones acerca del Fallo comentado. Falta de transparencia. Lesión al principio de legalidad	Pag. 155
C. Conclusión	Pag. 159
8.1.2. Límites a la potestad municipal de gravar la operatoria con títulos públicos	Pag. 159
8.1.3. El fenómeno de la múltiple imposición interestadual	Pag. 162
9. Ciudad Autónoma de Buenos Aires	Pag. 164
CAPITULO VIII - PRINCIPIOS DE LA TRIBUTACIÓN INHERENTES AL DERECHO TRIBUTARIO SUSTANCIAL	Pag. 168
I. Principios constitucionales	Pag. 168
1. Principio de legalidad	Pag. 170

2. Principio de seguridad jurídica	Pag. 174
3. La libertad como límite al poder de imposición y valladar frente a leyes retroactivas	Pag. 176
3.1. La libertad y la Constitución	Pag. 176
3.2. La libertad y el Derecho Tributario	Pag. 178
3.3. La libertad como límite al poder de imposición	Pag. 181
3.4. La libertad como límite a la retroactividad de las leyes tributarias en los impuestos periódicos. Su relación con la integración del hecho imponible	Pag. 183
3.4.1. La doctrina prevaleciente en materia de retroactividad tributaria	Pag. 183
3.4.2. Nuestra posición	Pag. 185
3.4.2.1. El elemento temporal no integra el hecho imponible	Pag. 185
3.4.2.2. La libertad como valladar a la retroactividad fiscal	Pag. 190
4. Jerarquía normativa	Pag. 192
5. Principio de justicia. Capacidad contributiva	Pag. 193
5.1. Equidad	Pag. 201
5.2. La renta y el consumo como base imponible	Pag. 203
5.3. Elección de la base imponible	Pag. 205
5.4. La múltiple imposición es un fenómeno ilegítimo	Pag. 207
5.5. No confiscatoriedad	Pag. 210
5.6. Análisis de dos casos particulares	Pag. 211
5.6.1. La actividad de intermediación bancaria frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos. El spread como base imponible que legitima al tributo	Pag. 211
A. La actividad bancaria. Características. Intermediación financiera	Pag. 212
B. El spread bancario	Pag. 216
C. La causa del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la actividad financiera	Pag. 217
5.6.2. Los índices para el castigo de malos créditos en el Impuesto a las Ganancias. Sus alcances	Pag. 222
A. Introducción	Pag. 222
B. El principio de la capacidad contributiva como pauta para la deducción de los malos créditos en el balance impositivo	Pag. 223
C. Alcance de las prescripciones reglamentarias	Pag. 224
6. El principio de reserva (artículo 19°, Constitución Nacional). La elusión y la evasión. El principio de la realidad económica	Pag. 227
6.1. La realidad económica en la ley N° 11.683	Pag. 230
II. Principios no constitucionales	Pag. 236
1. Principios presupuestarios	Pag. 236
1. Suficiencia y adaptación de los ingresos fiscales	Pag. 236
2. Principios de técnica recaudatoria	Pag. 237
a) Economicidad	Pag. 237
b) Comodidad	Pag. 237

PARTE III - DERECHO TRIBUTARIO SUSTANCIAL

CAPITULO IX - LA RELACION JURIDICA TRIBUTARIA	Pag. 238
1. La relación jurídica	Pag. 238
2. Naturaleza de la obligación tributaria	Pag. 239
3. La nueva tendencia de la teoría tributaria	Pag. 240
4. Fuente de la obligación tributaria	Pag. 249
5. Causa de la obligación tributaria	Pag. 252
CAPITULO X - EL HECHO IMPONIBLE	Pag. 256
1. Introducción	Pag. 256
2. Características esenciales del hecho imponible	Pag. 258
2.1. Los impuestos a la circulación de riqueza o al tráfico. La compulsión legal y la obligación de contribuir	Pag. 261
2.2. Impuestos al tráfico jurídico. Actos no onerosos	Pag. 265
2.2.1. El impuesto a los débitos y créditos en cuentas bancarias	Pag. 266
3. Integración del hecho imponible	Pag. 267
3.1. Presupuestos simples y complejos	Pag. 268
3.2. Presupuestos complementarios o accesorios	Pag. 268
3.3. Presupuestos instantáneos y periódicos	Pag. 268
4. Aspectos temporales del hecho imponible	Pag. 269
4.1. Efectos del tiempo en el nacimiento de la obligación tributaria	Pag. 270
4.2. Efectos del tiempo respecto de la exigibilidad de la obligación tributaria	Pag. 271
4.3. Efectos del tiempo en la determinación del régimen impositivo aplicable	Pag. 272
5. Aspecto espacial del hecho imponible	Pag. 272
CAPITULO XI - EL ELEMENTO SUBJETIVO DEL HECHO IMPONIBLE	Pag. 275
1. Introducción	Pag. 275
2. Sujetos de la relación jurídico-tributaria	Pag. 276
3. Responsables por deuda tributaria propia	Pag. 277
4. Responsables por deuda tributaria ajena	Pag. 279
4.1. Responsables solidarios	Pag. 279
Solidaridad. Nociones generales	Pag. 279
Artículo 6° de la Ley N° 11.683	Pag. 281
a) Representantes legales o convencionales	Pag. 283
b) Agentes de retención y de percepción	Pag. 283
5. El fiduciario como responsable tributario	Pag. 284
6. Alcance de la responsabilidad de los administradores de patrimonios ajenos. Diferencias respecto del fiduciario	Pag. 286
7. Responsable sustituto	Pag. 287
7.1. Fallo de la Corte Suprema de la Nación	Pag. 291

7.1.2. Conclusión	Pag. 292
8. Responsabilidad de terceros	Pag. 293
9. Responsables por los subordinados	Pag. 298
CAPÍTULO XII - PRESUNCIONES Y FICCIONES	Pag. 303
I - Presunciones	Pag. 303
1. Consideraciones generales	Pag. 303
2. Tipos de presunciones	Pag. 303
2.1. Presunciones legales	Pag. 303
2.2. Presunciones humanas	Pag. 304
I.1. Presunciones en el Derecho Tributario	Pag. 304
II - Ficciones	Pag. 307
II.1. Ficciones en el Derecho Tributario	Pag. 307
CAPITULO XIII - EXENCIONES	Pag. 310
1. Consideraciones Generales	Pag. 310
2. Las exenciones frente al principio de generalidad tributaria	Pag. 311
3. Beneficios e incentivos fiscales	Pag. 312
4. Exenciones. Descripción genérica	Pag. 313
5. El principio de reserva de ley	Pag. 315
6. Exenciones subjetivas. Acreditación de la condición de sujeto exento	Pag. 316
7. Interpretación de las exenciones conforme a la finalidad de la ley	Pag. 321
CAPITULO XIV - EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA	Pag. 323
1. Pago	Pag. 323
1.1. Concepto	Pag. 323
1.2. Forma de pago	Pag. 324
1.3. Lugar de pago	Pag. 324
1.4. Imputación	Pag. 324
1.5. Sujetos del pago	Pag. 324
a) Pago efectuado por el deudor o contribuyente	Pag. 324
b) Pago efectuado por los responsables por deuda ajena	Pag. 325
c) Pago por terceros	Pag. 325
1.6. Los efectos del pago	Pag. 325
1.7. Repetición de impuestos considerados ilegales	Pag. 326
1.8. Reliquidación de gravámenes cuando el error es imputable al Fisco	Pag. 327
2. Compensación	Pag. 329
3. Dación en pago	Pag. 330
4. Confusión	Pag. 330
5. Condonación	Pag. 331
6. Prescripción	Pag. 331
7. Transacción	Pag. 333

PARTE IV - DERECHO TRIBUTARIO ADMINISTRATIVO

CAPÍTULO XV - DERECHO ADMINISTRATIVO	Pag. 335
1. Consideraciones generales	Pag. 335
2. Acto administrativo. Publicidad	Pag. 336
3. Silencio de la Administración	Pag. 338
4. Presunción de legitimidad y fuerza ejecutoria	Pag. 338
5. Actividad reglada y discrecional de la Administración Pública	Pag. 339
6. Procedimiento administrativo	Pag. 340
7. Principios del procedimiento administrativo	Pag. 341
8. Responsabilidad del Estado por acto lícito dañoso	Pag. 343
CAPITULO XVI - LA ACTIVIDAD DE VIGILANCIA Y CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	Pag. 344
1. Consideraciones Generales	Pag. 344
2. Reflexiones finales	Pag. 347
CAPÍTULO XVII - EL DEBER DE COLABORACIÓN TRIBUTARIA - NATURALEZA JURÍDICA	Pag. 351
1. Naturaleza jurídica.Carga pública	Pag. 351
2. El principio de legalidad de la carga pública	Pag. 352
3. El principio de igualdad de la carga pública	Pag. 353
4. Temporalidad de la carga pública y el principio de razonabilidad	Pag. 354
CAPÍTULO XVIII - EL DEBER DE COLABORACIÓN TRIBUTARIA - AGENTES DE RETENCIÓN Y DE PERCEPCIÓN	Pag. 357
1. Consideraciones generales	Pag. 357
2. Límites del Estado para la designación de agentes de retención y de percepción	Pag. 360
2.1. Sujetos que pueden ser designados agente de retención o de percepción	Pag. 360
2.1.1. Responsabilidad Solidaria	Pag. 363
2.2. La incompatibilidad de las tasas municipales con los regímenes de retención y de percepción	Pag. 364
2.3. El principio de territorialidad frente la designación de los agentes	Pag. 365
2.3.1. El caso particular del sistema de tarjetas de crédito	Pag. 368
3. Cuestionamiento de la justificación jurídica de los regímenes de retención	Pag. 369
3.1. Potestad del Estado y derecho del Estado. Ámbitos diferenciados	Pag. 369
3.2. La retención y el derecho	Pag. 370
3.3. La retención y el derecho tributario desde un enfoque conforme a la teoría prevaleciente en cuanto a la configuración del hecho imponible	Pag. 371
3.4. La retención y el derecho tributario desde el punto de vista de nuestro criterio acerca de la configuración del hecho imponible	Pag. 373
3.5. Incongruencia en el escenario tributario	Pag. 373

4. Cuestionamiento de la justificación jurídica de los regímenes de percepción. La percepción en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos	Pag. 374
5. Cuestionamiento de los regímenes establecidos mediante delegación de facultades	Pag. 375
6. Vicios incurridos en la designación de los agentes	Pag. 375
7. Análisis crítico de sendos regímenes provinciales de recaudación	Pag. 377
7.1. Regímenes provinciales de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos sobre créditos en cuentas bancarias	Pag. 377
Análisis crítico	Pag. 378
7.2. Regímenes de percepción del impuesto sobre ingresos brutos aplicables sobre importaciones	Pag. 382
Análisis crítico	Pag. 382
8. Conclusión	Pag. 385
CAPITULO XIX - EL DEBER DE COLABORACIÓN TRIBUTARIA - EL DEBER DE INFORMAR	Pag. 386
1. Introducción	Pag. 386
2. Derecho a la intimidad	Pag. 388
3. La información tributaria desde el punto de vista constitucional	Pag. 389
3.1. La información tributaria	Pag. 389
3.2. La intimidad como derecho fundamental	Pag. 390
3.3. El derecho a la intimidad y la actuación estatal en materia tributaria	Pag. 392
3.4. La obligación de registrar la huella dactilar de los contribuyentes y responsables	Pag. 396
3.5. El derecho a la intimidad y las personas jurídicas	Pag. 398
3.6. El secreto profesional	Pag. 399
3.7. El secreto, como deber-derecho, emana de la Constitución y, por ello, no requiere de una ley formal que lo establezca	Pag. 401
3.8. Los requerimientos de información individualizados	Pag. 402
4. El deber de informar. El interés individual frente al interés social	Pag. 404
4.1. Introducción	Pag. 404
4.2. Conflicto de intereses	Pag. 405
4.3. La solidaridad es un deber general que compromete a los ciudadanos y a los poderes públicos	Pag. 407
4.4. La tutela de los derechos individuales es inseparable del interés de la colectividad	Pag. 413
5. El deber de informar. Armonía entre el interés social y el interés individual. El principio de proporcionalidad	Pag. 415
5.1. El principio de proporcionalidad	Pag. 415
5.2. Únicamente el inicio de la fiscalización de rito legitima el requerimiento de información	Pag. 417
5.3. La justa dimensión del principio de proporcionalidad	Pag. 420
CAPITULO XX - EL DEBER DE COLABORACIÓN TRIBUTARIA - EL PRINCIPIO DE QUE NADIE PUEDE SER OBLIGADO A DECLARAR CONTRA SÍ MISMO	Pag. 425
1. Incoercibilidad del imputado como órgano de prueba	Pag. 425
2. El principio de inmunidad de la declaración frente a las consecuencias civiles y a las penales. Diferencia según sea la consecuencia	Pag. 427
3. Reflexiones finales	Pag. 430

CAPÍTULO XXI - DEBER DE COLABORACIÓN TRIBUTARIA - SUJECCIÓN AL ESPÍRITU CONSTITUCIONAL	Pag. 433
1. La actitud del Estado frente a la resistencia fiscal	Pag. 433
2. Reflexiones finales acerca del deber de colaboración tributaria	Pag. 435
3. Los regímenes de retención	Pag. 436
4. Los regímenes de información y los requerimientos sectoriales e individualizados	Pag. 438
CAPITULO XXII - LA DETERMINACION TRIBUTARIA	Pag. 443
1. Introducción	Pag. 443
2. Autoliquidación	Pag. 445
Anticipos a cuenta	Pag. 449
CAPITULO XXIII - FACULTADES DE VERIFICACION Y CONTROL DEL ORGANISMO FISCAL - LAS INSPECCIONES DE LA AFIP EN EL MARCO DE LA LEY N° 11.683 Y DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA	Pag. 455
1. El poder de policía del Estado	Pag. 455
La potestad administrativa	Pag. 456
2. El accionar de la AFIP	Pag. 458
3. Las normas aplicables	Pag. 463
4. Notificaciones. Artículo 100°, Ley N° 11.683 (t.o.1998)	Pag. 469
5. Instrucción preparatoria de la determinación de oficio	Pag. 471
5.1. Información obtenida por relevamiento efectuado por imagen satelital	Pag. 476
5.1.1. El derecho a la intimidad frente a la información satelital	Pag. 476
5.1.2. Ineficacia del acto administrativo por carecer de publicidad	Pag. 477
5.2. Inicio de la inspección	Pag. 478
5.3. El "agente fiscalizador encubierto"	Pag. 478
5.4. Acceso de los inspectores al domicilio del inspeccionado	Pag. 479
5.5. Facultades de los inspectores y deberes del contribuyente o responsable	Pag. 480
5.6. La obligación de suministrar a la AFIP copia de los soportes magnéticos	Pag. 483
5.7. El principio de que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo	Pag. 484
5.7.1. La inmunidad de declaración también se aplica a las infracciones de la ley N° 11.683 y a las tipificadas en los Códigos Fiscales provinciales y de la Ciudad de Buenos Aires	Pag. 487
5.7.2. Inspecciones de rito que derivan solamente en consecuencias civiles	Pag. 488
5.8. Allanamiento de domicilios. Casos en que resulta procedente	Pag. 489
5.8.1. Ejecución del allanamiento	Pag. 491
5.8.2. Allanamientos ilegales	Pag. 492
5.8.3. Pretendida utilización de pruebas provenientes de allanamientos declarados nulos	Pag. 492
5.9. Inspecciones oculares	Pag. 494
5.10. Requisa personal	Pag. 495
5.11. Interrogatorio de testigos	Pag. 495
5.12. Secuestro de documentación	Pag. 496
5.13. Intercepción de correspondencia	Pag. 497
5.14. Intervención de comunicaciones telefónicas	Pag. 497
5.15. Otros límites a la actuación de la inspección	Pag. 498

5.15.1. Información vinculada con terceros	Pag. 498
5.15.2. Datos que no tienen trascendencia tributaria	Pag. 499
5.16. Vista de las actuaciones	Pag. 500
5.17. Clausura de locales	Pag. 501
5.18. Culminación de la Inspección	Pag. 501
6. La detención por delitos tributarios	Pag. 502
7. Efectos del cierre de la inspección sin interés fiscal	Pag. 505
CAPITULO XXIV - NUEVA ESTRATEGIA DE FISCALIZACIÓN. INTELIGENCIA FISCAL	Pag. 509
1. Introducción	Pag. 509
2. Fiscalización especializada	Pag. 511
3. Fiscalización electrónica	Pag. 520
3.1. Introducción	Pag. 520
3.2. Notificación del Inicio de la inspección y consecuencias por no poder practicarla	Pag. 521
3.3. Contenido de la notificación del inicio de la inspección y marco jurídico de los requerimientos efectuados por la AFIP	Pag. 523
3.4. Carácter de “declaración jurada” del suministro de la información por parte del inspeccionado	Pag. 523
3.5. Plazo y forma para contestar el “Requerimiento Fiscal Electrónico”	Pag. 523
3.6. Consecuencias por Incumplimiento del “Requerimiento Fiscal Electrónico”	Pag. 524
4. Reflexiones acerca de la fiscalización especializada	Pag. 525
CAPITULO XXV - PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE OFICIO	Pag. 530
1. Inicio del procedimiento de determinación de oficio. Vista	Pag. 530
1.1. Desestimación de la prueba ofrecida. Limitaciones constitucionales a su rechazo en sede administrativa	Pag. 531
1.2. Clara afrenta al derecho de defensa en la Ciudad Autónoma de la Ciudad de Buenos Aires, con relación al Impuesto de Sellos	Pag. 536
1.3. Efectos de la determinación de oficio	Pag. 541
1.4. Instancia de acuerdo conclusivo voluntario	Pag. 543
2. El sumario en sede administrativa	Pag. 545
2.1. Secreto del sumario	Pag. 546
2.2. Simultaneidad de determinación de deuda y sanciones en el mismo acto	Pag. 546
3. La medida cautelar del embargo preventivo en materia fiscal	Pag. 547
3.1. Embargos preventivos	Pag. 547
3.2. Embargos sin intervención judicial	Pag. 551
Ejecución fiscal	Pag. 553
4. Prescripción de la acción del Fisco con relación a obligaciones tributarias	Pag. 556
4.1. Prescripción	Pag. 556
4.2. Punto en crisis	Pag. 556

A. Jurisprudencia de la Corte Suprema	Pag. 557
B. Nuestra opinión	Pag. 558
C. El nuevo Código Civil y Comercial	Pag. 561

CAPÍTULO XXVI - LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS Pag. 563

1. Recursos	Pag. 563
2. En la Ley N° 11.683	Pag. 565
2.1. Artículo 74° del Decreto Reglamentario de la Ley N° 11.683	Pag. 567
3. En la Ciudad Autónoma de la Ciudad de Buenos Aires	Pag. 567
3.1. Recurso de reconsideración	Pag. 567
3.2. Recurso Jerárquico	Pag. 568

CAPÍTULO XXVII - EL SECRETO FISCAL Pag. 576

1. Ley 11.683 con la reforma de la Ley 27.430 del 27/12/2017 y Disposición de la AFIP N° 98/09 modificada por la Disposición N° 124/2018 del mismo organismo fiscal	Pag. 576
2. Nociones generales acerca del secreto fiscal	Pag. 582
3. Limitación arbitraria del secreto fiscal	Pag. 584
3.1. Sanción encubierta	Pag. 587

PARTE V - EL DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA. LÍMITACIÓN INCONSTITUCIONAL

CAPÍTULO XXVIII - SOLVE ET REPETE Pag. 590

1. Solve et repete	Pag. 590
2. La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación	Pag. 592
3. El principio de legitimidad del acto administrativo. Sus límites	Pag. 593
4. El acceso a la justicia como derecho fundamental	Pag. 594
5. Principio de proporcionalidad	Pag. 594

PARTE VI - SANCIÓN Y REMEDIO A LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS IRREGULARES

CAPÍTULO XXIX - LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS IRREGULARES Y LOS EXCESOS DE LOS FUNCIONARIOS DURANTE SU ACTUACIÓN. LOS REMEDIOS PROCESALES FRENTE A LOS MISMOS Pag. 596

I. Los actos administrativos irregulares	Pag. 596
1. Nulidades en el procedimiento administrativo	Pag. 596
2. Requisitos esenciales del acto administrativo. Vicios	Pag. 597
II. Los excesos de los funcionarios que constituyen delitos	Pag. 600
1. Delitos contra la libertad síquica	Pag. 601
1.1. Amenazas y coacciones	Pag. 601
1.2. Vejaciones y apremios ilegales	Pag. 601

2. Delitos contra la libertad física	Pag. 602
2.1. Incomunicación indebida y abuso de autoridad	Pag. 602
2.2. Privación abusiva de libertad	Pag. 602
3. Violación de domicilio	Pag. 603
4. Concordancia de los principios del derecho penal con los que informan al derecho administrativo	Pag. 603
III. Los remedios procesales frente a actos irregulares y excesos de los funcionarios	Pag. 604
1. Impugnación de los actos administrativos	Pag. 604
2. Acción de Amparo	Pag. 605
3. El hábeas data	Pag. 606
4. El hábeas corpus	Pag. 608

PARTE VII - DERECHO TRIBUTARIO PENAL

CAPITULO XXX - UBICACION CIENTIFICA DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS	Pag. 611
1. Introducción	Pag. 611
2. Naturaleza del derecho represivo fiscal	Pag. 614
3. Delitos y contravenciones	Pag. 617
4. Consecuencias civiles y penales por el incumplimiento de las normas legales	Pag. 620
CAPITULO XXXI - LAS GARANTIAS PARA EL IMPUTADO	Pag. 623
1. Introducción	Pag. 623
2. Principios constitucionales	Pag. 624
2.1. El principio de legalidad en materia penal	Pag. 624
2.2. Principio del debido proceso	Pag. 629
a) Derecho a ser oído	Pag. 630
b) Incoercibilidad del imputado como órgano de prueba	Pag. 631
c) Correlación entre la imputación y la sentencia	Pag. 631
d) Inadmisibilidad del juicio contra ausentes	Pag. 631
2.3. Estado de inocencia	Pag. 631
2.4. "Non bis in idem" o inadmisibilidad de la persecución penal múltiple	Pag. 633
2.5. Aplicación de la ley más benigna	Pag. 635
3. Formas accesorias de coerción	Pag. 636
CAPITULO XXXII - TEORÍA DEL DELITO	Pag. 637
1. Introducción a la teoría del delito	Pag. 637
1.1. Los elementos objetivos del delito	Pag. 637
1.1.1 Acción. Antijuridicidad. Tipicidad	Pag. 637
1.1.2. Extensiones del tipo. Tentativa	Pag. 638
1.1.3. Delitos de daño y de peligro	Pag. 639
1.1.4. Delitos de omisión	Pag. 640
1.1.5. Interrelación de los tipos penales	Pag. 640

1.1.6. Unidad y pluralidad de delitos	Pag. 642
1.1.6.1. Concurso ideal	Pag. 643
1.1.6.2. Concurso real	Pag. 643
1.1.6.3. Delito continuado	Pag. 643
1.1.7. Los casos de justificación. Estado de necesidad	Pag. 646
1.1.7.1. Pago de impuestos vs. pago de sueldos	Pag. 648
1.1.7.2. Pago de impuestos vs. pago de otros insumos esenciales para la continuidad de la empresa	Pag. 649
1.1.8. Consecuencias civiles	Pag. 649
1.2. Los aspectos subjetivos del delito	Pag. 650
1.2.1. Imputabilidad	Pag. 651
1.2.2. Culpabilidad	Pag. 652
1.2.2.1. Formas de la culpabilidad. Dolo	Pag. 652
1.2.2.2. Formas de la culpabilidad. Culpa	Pag. 653
1.2.3. Causales de inculpabilidad	Pag. 654
1.2.3.1. Que afectan la comprensión. Error	Pag. 654
1.2.3.2. Que no afectan la comprensión	Pag. 655
1.3. Subjetividad de la infracción fiscal	Pag. 655
2. Los responsables de las infracciones tributarias	Pag. 656
2.1. Contribuyentes y responsables infractores	Pag. 656
2.2. Responsabilidad de las personas jurídicas	Pag. 658
2.3. Responsabilidad de los directores y representantes legales de las personas jurídicas	Pag. 662
2.4. Concurrencia de sujetos en la comisión del delito	Pag. 663
2.5. Agravación de las sanciones por las condiciones personales del autor del delito	Pag. 666
2.6. El asesor impositivo frente a los delitos y contravenciones tributarios	Pag. 668
CAPITULO XXXIII - EL SISTEMA LEGISLATIVO PENAL	Pag. 670
1. Ámbito de validez espacial de la ley penal tributaria	Pag. 671
2. Exención de responsabilidad penal	Pag. 673
3. Elevación de los topes a partir de los cuales se configura el delito	Pag. 675
4. Los importes mínimos y la regla de aplicación de la ley penal más benigna	Pag. 676
5. Formulación de denuncia penal por parte del Fisco	Pag. 678
CAPÍTULO XXXIV - LAS CONTRAVENCIONES FISCALES	Pag. 680
1. OMISIÓN DE PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES JURADAS	Pag. 680
2. LAS INFRACCIONES FORMALES GENÉRICAS	Pag. 681
3. INCUMPLIMIENTO DE LOS DEBERES DE INFORMACIÓN	Pag. 684
4. LA SANCIÓN DE CLAUSURA	Pag. 687
4.1. Introducción	Pag. 687
4.2. Las normas legales anteriores a la reforma introducida por la Ley N° 25.795	Pag. 687
4.3. Modificaciones introducidas por la Ley N° 25.795	Pag. 689
4.4. Modificaciones introducidas por la Ley N° 27.430	Pag. 689
4.5. Análisis crítico de la sanción de clausura	Pag. 690

4.6. Las infracciones punibles	Pag. 693
No emisión de facturas	Pag. 693
4.7. Procedimientos para la aplicación de la clausura sancionatoria	Pag. 697
4.7.1. Etapa administrativa	Pag. 697
4.7.2. Etapa judicial	Pag. 699
5. CLAUSURAS PREVENTIVAS	Pag. 699
5.1. Ley N° 11.683	Pag. 699
5.1.1. Procedimiento para la aplicación de la clausura preventiva	Pag. 702
5.2. Previsional	Pag. 703
6. VIOLACIÓN DE CLAUSURA. VIOLACIÓN DE SELLOS	Pag. 704
7. RESPONSABILIDAD DEL CONSUMIDOR FINAL	Pag. 704
CAPITULO XXXV - LA EVASION TRIBUTARIA	Pag. 708
1. La evasión. Su ubicación sistemática	Pag. 708
2. El delito de evasión	Pag. 710
2.1. Elementos constitutivos	Pag. 710
2.2. Idoneidad del ardid	Pag. 712
2.3. La finalidad perseguida	Pag. 714
2.4. La elusión	Pag. 715
2.5. Determinación de la cuantía de la evasión	Pag. 715
3. La evasión agravada	Pag. 716
4. Evasión Previsional	Pag. 720
4.1. Evasión simple	Pag. 720
4.2. Evasión Agravada	Pag. 721
5. La defraudación en la Ley 11.683	Pag. 721
CAPÍTULO XXXVI - LA “ASOCIACIÓN ILÍCITA” COMO DELITO AUTÓNOMO EN MATERIA TRIBUTARIA	Pag. 725
CAPITULO XXXVII - LA OMISION DE IMPUESTOS	Pag. 731
1. La omisión de los contribuyentes y responsables en general	Pag. 731
2. La omisión de los agentes de retención o percepción	Pag. 734
CAPITULO XXXVIII - LA RETENCION INDEBIDA	Pag. 735
1. Apropiación indebida de tributos	Pag. 735
2. Apropiación indebida de recursos de la seguridad social	Pag. 737
CAPITULO XXXIX - APROVECHAMIENTO INDEBIDO DE SUBSIDIOS Y OBTENCIÓN FRAUDULENTO DE BENEFICIOS FISCALES	Pag. 739
1. Aprovechamiento indebido de subsidios	Pag. 739
2. Obtención fraudulenta de beneficios fiscales	Pag. 740

CAPITULO XL - INSOLVENCIA FISCAL FRAUDULENTA	Pag. 742
1. Hecho punible	Pag. 742
2. Contratos en fraude de los acreedores	Pag. 746
2.1. Advertencia preliminar	Pag. 746
2.2. Régimen del Código Civil y Comercial	Pag. 747
3. El fideicomiso y el fraude	Pag. 749
3.1. El fideicomiso frente a la acción pauliana del Código Civil y Comercial y a la ley penal	Pag. 752
3.1.1. La transferencia fiduciaria y el perjuicio de los acreedores	Pag. 753
3.1.2. El fideicomiso y la insolvencia fiscal fraudulenta	Pag. 754
CAPITULO XLI - DELITOS DE PELIGRO - SIMULACIÓN DOLOSA DE PAGO y ALTERACIÓN DOLOSA DE REGISTROS	Pag. 756
1. Simulación dolosa de pago	Pag. 756
2. Alteración dolosa de registros	Pag. 757
 PARTE VIII - CUESTIONES PROCESALES PENALES	
CAPITULO XLII - DERECHO PROCESAL PENAL	Pag. 760
1. Introducción	Pag. 760
2. Derecho Procesal Penal	Pag. 760
3. El respeto a las garantías individuales y la coerción procesal	Pag. 762
CAPITULO XLIII - ORGANIZACION DE LA JUSTICIA PENAL	Pag. 765
1. Consideraciones generales	Pag. 765
2. Tribunales Nacionales con competencia penal	Pag. 766
3. Jueces competentes en materia penal	Pag. 768
4. La justicia penal dentro del ámbito de la Ciudad de Buenos Aires	Pag. 769
5. El fuero Penal Tributario	Pag. 770
CAPÍTULO XLIV - EL SUMARIO EN SEDE PENAL	Pag. 771
1. Introducción	Pag. 771
2. Iniciación del sumario	Pag. 772
3. Derechos del imputado	Pag. 774
4. La Declaración Indagatoria	Pag. 774
5. El Procesamiento	Pag. 776
CAPÍTULO XLV - LA PRISIÓN PREVENTIVA Y LA LIBERTAD AMBULATORIA DURANTE EL PROCESO PENAL TRIBUTARIO	Pag. 777
1. Cuestiones generales	Pag. 777
2. La prisión preventiva	Pag. 777
3. Libertad por falta de mérito	Pag. 778
4. Exención de prisión y excarcelación	Pag. 778
4.1. Exención de prisión	Pag. 778

4.2. Excarcelación Pag. 779

CAPÍTULO XLVI - EXTINCIÓN DE LAS ACCIONES Y LAS PENAS Pag. 780

1. Extinción de las acciones nacidas de la Ley Penal Tributaria Pag. 780

2. Extinción de las acciones nacida de la Ley N° 11.683 Pag. 784

3. Extinción de las penas en la Ley Penal Tributaria Pag. 786

4. Extinción de las penas de la Ley N° 11.683 Pag. 786

5. Eximición y reducción de sanciones Pag. 787

PARTE IX - INTERPRETACIÓN Y COMPRENSIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO

CAPITULO XLVII - INTERPRETACIÓN Y COMPRENSIÓN DE LA CUESTIÓN TRIBUTARIA Pag. 789

1. Introducción Pag. 789

2. Criterios de interpretación del alcance del hecho imponible Pag. 790

2.1. Importancia de la exposición de motivos del proyecto de elevación a la Legislatura. El principio de legalidad Pag. 799

3. interpretación de la ley penal Pag. 800

3.1. Los métodos interpretativos Pag. 800

3.2. El principio "in dubio pro reo" Pag. 801

3.3. Interpretación progresiva Pag. 802

4. Principios que rigen la comprensión tributaria por fuera de lo relacionado con la definición y alcance del hecho imponible Pag. 802

CAPITULO XLVIII - EPÍLOGO - ESENCIA Y POSTULADO DE LA OBRA Pag. 805

PALABRAS FINALES Pag. 809

PREFACIO

Este Tratado de Derecho Tributario de mi autoría ha sido editado por el Estudio Osvaldo H. Soler y Asociados en formato digital. En efecto, habiendo concluido mi relación con la Editorial que hasta el presente ha venido editando mis obras, he resuelto difundir el contenido del libro con las actualizaciones pertinentes con base en la Ley N° 27.430 del 27 de diciembre de 2017, la que introdujo importantes reformas a la legislación tributaria, en particular a la Ley N° 11.683 y a la Ley Penal Tributaria. He agregado, además, nuevos aportes doctrinarios producto de mi investigación académica.

Se trata de una obra destinada a todos los que están interesados en la materia tributaria.

La misma ha sido redactada con un enfoque académico y, al mismo tiempo, práctico. En ella encontrará el lector la más actualizada teoría de la tributación al lado de soluciones pragmáticas concretas. Estas últimas, producto del desarrollo científico que las justifican.

El Derecho Constitucional, el Administrativo, el Procesal Administrativo, el Penal, el Procesal Penal, concurren a disciplinar al Derecho Tributario para dotarlo del contenido que actualmente éste último exhibe y que se integra con los Principios Fundamentales de la disciplina tributaria que constituyen la base científica sobre la cual se edifican las correctas decisiones.

Este Tratado es de interés para los Contadores Públicos que se ocupan diariamente en asesorar a sus clientes (contribuyentes o responsables) en todo aquello que los conecte con el Fisco y que transite el trámite administrativo por imperio de la Ley N° 11.683 o cualquier otra a nivel provincial o municipal de procedimiento tributario, ya que todas las potestades fiscales, de cualquier nivel, se apoyan y están reguladas, en general, con fundamento en los mismos principios jurídicos.

La obra también es de interés para los abogados, abocados a la tarea de defender a sus clientes ante situaciones de conflicto con los organismos fiscales y cuya intervención es más palmaria cuando deben asumir la tarea de discutir el punto en crisis ante la Justicia.

En suma, toda la relación con el Fisco que ocurre desde el nacimiento de la obligación tributaria o de la carga pública no dineraria impuesta por el Estado está plasmada en el Tratado, tanto en cuanto respecta al ámbito administrativo, cuanto en lo que atañe a los puntos de conflicto que traspasan dicho ámbito para instalarse en el campo del Derecho Contencioso Administrativo o Tributario Penal.

Una norma legal puede o no adecuarse a una directriz de rango constitucional, o la actuación del Fisco puede o no acomodarse a los mandatos de la ley o, finalmente, la conducta del particular puede o no conformarse al precepto jurídico. Para formarse convicción acerca de la legitimidad de la norma o de la conducta del Fisco y la de los particulares es menester confrontar a esa norma o a las conductas correspondientes, con el sistema de valores esenciales que forman parte del sistema que posibilita la coexistencia de cada uno con los demás, lo que impone la necesidad de recurrir a los principios rectores desarrollados por la doctrina especializada elaborada con base en los preceptos consagrados por la Constitución Nacional.

Uno de los propósitos de la obra es, precisamente, exhibir los principios jurídicos que avalan la legitimidad de las normas jurídicas más allá de su legalidad, y también de las conductas del Estado y los particulares, para que el lector esté en condiciones de evaluar si dichas normas o conductas encuadran efectivamente en el mandato constitucional.

La sanción de una ley formal, es decir, la emanada del Congreso Nacional o de las Legislaturas locales, no es necesariamente indicio de "legitimidad". El precepto normativo plasmado en ella será legal si se cumplen los procedimientos formales que la Constitución prevé para su sanción; pero la legitimidad es otra cosa.

La legalidad tiene que ver con la forma empleada para crear la norma, en cambio la "legitimidad" la encontraremos en el fondo o en la esencia del precepto normativo.

La legitimidad depende de criterios valorativos "éticos" que conducen a la noción de "justicia" en un sentido universal y permanente y a la que, desde el punto de vista axiomático, se la ha ubicado por encima de la ley positiva.

La legitimidad también depende de la aceptación social, es decir, de la conciencia colectiva que tenga la sociedad acerca de los valores éticos a los cuales está dispuesta a someterse.

En este escenario jurídico, la legitimidad consiste en que la ley formal o las conductas mencionadas precedentemente se ajusten al mandato constitucional y, por lo tanto, que sus preceptos no violen los derechos reconocidos por la Carta Fundamental. Caso contrario, la ley formal o la conducta sería arbitraria y, por lo tanto, ilegítima.

La supremacía constitucional deviene de la estrictez y rigidez que cabe atribuir a la constitución escrita la cual deriva de un poder constituyente. En dicho contexto los actos opuestos a la constitución deben reputarse de privados de validez. Para que dicha supremacía resulte eficaz se impone la existencia de un sistema garantista dirigido a la defensa de la constitución y al control amplio de constitucionalidad, el cual, en la Argentina está a cargo del Poder Judicial.

El contenido de la obra es un recorrido por el camino de la cuestión tributaria en toda su extensión, en el cual las respuestas a los múltiples puntos de conflicto están resueltas con base en el fundamento teórico que las avalan.

Oswaldo H. Soler

PRÓLOGO

Como bien lo expresa la presentación de esta Obra, el Dr. Osvaldo H. Soler se ha dedicado profundamente no sólo a la investigación sino a la práctica del Derecho Tributario. Ejerce la docencia mediante conferencias, seminarios, charlas y cursos en diferentes foros, ha redactado más de 200 artículos publicados en diferentes medios especializados. Es autor y coautor de importantes Libros, entre ellos, y por mencionar sólo algunos, *“Régimen Penal Tributario”* -año 1.990-, *“Derecho Tributario (Teoría General)”* -año 1.993-, *“Derechos y defensas del contribuyente frente al Fisco”* -año 2.001-.

En mi trayectoria como tributarista he escrito gran cantidad de prólogos de autores que han tenido la deferencia de solicitarme tal tarea. Es algo que tomé con entusiasmo cuando las obras me complacieron lo suficiente como para que les dedicara mi tiempo disponible -el cual no es demasiado-. Le dije al Dr. Soler que me enviara el trabajo para evaluarlo y decidir si la prologaría o no.

Al adentrarme en la obra recibí una enorme satisfacción debido a que el autor se movía con gran soltura dentro de la ciencia del derecho tributario, no esquivaba los tópicos más espinosos y complicados de la materia, manejaba en prominente volumen la doctrina existente sobre el tema y demostraba un acertado criterio propio. Su forma de escribir tornaba fáciles los temas difíciles y los hacía claramente comprensibles para los usuarios, sin que ello "signifique" disminuir la calidad del tratamiento.

En cuanto a su contenido, la presente Obra procura sistematizar el estudio de la disciplina en seis partes claramente distinguidas:

La primera denominada *“EVOLUCIÓN DE LA CIENCIA FINANCIERA”*, la segunda incursiona en el *“DERECHO TRIBUTARIO CONSTITUCIONAL”*, relativo a la potestad tributaria en la Argentina y a los principios inherentes al Derecho Tributario Sustancial. Este es un tópico sumamente importante, y en pocas palabras puedo expresar que el Derecho Constitucional Tributario estudia las normas fundamentales que disciplinan el ejercicio del poder tributario y que se encuentran en las cartas constitucionales de los Estados de derecho. Incluye en su estudio, las normas que delimitan y coordinan los poderes tributarios o estatales entre las diferentes esferas de poder en los países con régimen federal de gobierno.

La tercera parte abarca el *“DERECHO TRIBUTARIO SUSTANCIAL”*, que se ocupa básicamente del hecho imponible y todas las consecuencias jurídicas que de él emanan. El derecho tributario material tiene la misión de regular la relación jurídica que unirá al acreedor Estado y a los deudores contribuyentes durante el lapso que transcurra entre la creación de un tributo dirigido a ciertas personas y su pago.

La cuarta parte se ocupa del *“DERECHO TRIBUTARIO ADMINISTRATIVO”*, con un sólido estudio de aspectos relevantes como por ejemplo: el deber de informar, la determinación tributaria, el procedimiento de determinación de oficio, las facultades de verificación y control del Organismo Fiscal, entre otros.

La quinta se refiere al “*DERECHO TRIBUTARIO PENAL*”, el cual, y según lo expuse en mi “*Curso de Finanzas, Derecho financiero y tributario*”, 8ª edición, se aboca a la regulación jurídica de todo lo atinente a la infracción y a la sanción tributaria.

Y, finaliza el Dr. Soler, con una sexta parte dedicada a la “*INTERPRETACIÓN Y COMPRENSIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO*”, a partir de un enfoque diferente dirigido a distinguir los criterios de interpretación sobre el alcance del hecho imponible, de lo que podemos denominar la comprensión de todo aquello no relacionado directamente con el hecho imponible.

No voy a hablar del contenido específico de la obra, ya que no lo creo necesario. El lenguaje tan claro y preciso en que está escrita me releva de hacerlo.

El juicio que me merece es óptimo. Todas las opiniones que se vierten están sólidamente fundadas y el autor no elude los juicios propios, aún cuando los mismos se emiten luego de evaluar con razonabilidad y sentido común todo lo más importante que se ha escrito de cada tema.

Como no podía ser de otra manera, disiento con alguno de sus enfoques, pero ello no debe preocupar al autor porque es cosa habitual entre los abogados y más común aún entre los autores.

No obstante lo anterior, el disenso se ubica en la esencia del derecho, por lo tanto, si el autor que prologo está convencido de sus tesis, debe mantenerlas y dotarlas cada vez de mejores basamentos.

En definitiva, el libro que me honro en prologar, es digno de elogio: exploró en profundidad gran cantidad de aspectos relevantes, investigó todo lo investigable, aportó sus juicios propios y produjo una obra a la cual auguro gran éxito como tarea de elaboración científica. Merece ser estimulado y agradezco al autor el honor que me ha conferido al poder prologar su obra.

Celebro que mi nombre vaya unido al del Dr. Osvaldo Soler al momento de publicarse este Libro, para el cual deseo un enorme y merecido éxito.

HÉCTOR B. VILLEGAS

Córdoba, 15 de Octubre de 2002

INTRODUCCIÓN A LA OBRA

El Derecho Tributario está integrado por normas jurídicas dictadas con el propósito específico de regular una relación jurídica en la que el Estado (nacional, provincial o municipal) como sujeto activo y los particulares (contribuyentes o responsables) como sujetos pasivos, se relacionan en razón del nacimiento de una obligación tributaria que no nace de la voluntad privada sino por la voluntad de la ley. Por imperio de disposiciones normativas creadoras de tributos, pues, surgen entre el Estado y los contribuyentes derechos y deberes recíprocos constitutivos de una relación especial denominada "relación jurídica tributaria".

Para que la obligación surgida de la realización del hecho imponible que da lugar al nacimiento de aquella relación jurídica tributaria, sea eficaz, y, por lo tanto, para que el deudor se vea constreñido al pago, es necesario una actividad por parte de la autoridad tributaria, dirigida al reconocimiento y a la calificación del hecho imponible. Esta actividad de vigilancia y control de la Administración tributaria, como una emanación del poder de policía, se manifiesta a través de las potestades de efectuar pesquisas y los correlativos deberes a cargo de los administrados de soportar dicho control exhibiendo sus libros de contabilidad y documentos que den soporte a los mismos, o compareciendo ante la autoridad tributaria. Todo ello, con el propósito de preservar a la comunidad, representada por el Estado, del daño originado en la falta de cumplimiento de las obligaciones fiscales.

El derecho tributario es el conjunto de normas que regulan la relación jurídica tributaria y la realización de las pretensiones y obligaciones que de ella derivan. A pesar de la reconocida autonomía del derecho tributario, ello no obsta a que la universalidad y unidad del derecho imponga la necesidad de admitir la complementación de sus normas con las consagradas en otras ramas del derecho. En efecto, los principios fundamentales de la materia tributaria no se hallan normalmente definidos en la legislación impositiva, ya que ellos son el resultado de la sistematización de institutos o enseñanzas recogidas de fuentes diversas.

Así, el derecho constitucional fija el marco jurídico dentro del cual el poder del Estado para crear tributos encuentra limitaciones para su ejercicio; el derecho civil complementa la noción acerca de la naturaleza de la obligación tributaria, su nacimiento y extinción; la filosofía en general y, más concretamente, la filosofía del derecho, arroja luz sobre el método correcto de interpretación de las normas tributarias; la sociología y la psicología explican la conducta de los particulares frente a los impuestos y su relación con la resistencia fiscal; el derecho penal ilustra acerca de los principios generales que comprenden también a los ilícitos tributarios y asimismo el derecho procesal aporta nociones básicas pues, aun cuando el procedimiento tributario es una disciplina que presenta caracteres propios, se nutre del derecho procesal civil, del derecho procesal administrativo y del derecho procesal penal. El análisis y la aplicación de la normativa tributaria se completa con el concurso, además, de la materia económica y la técnica contable.

En la presente obra hemos procurado sistematizar el estudio de la disciplina en nueve partes diferenciadas entre sí.

La primera atiende al desarrollo de la ciencia financiera, partiendo de la evolución histórica del pensamiento económico, la que nos instruye acerca de la manera en que las antiguas civilizaciones utilizaron el instrumento tributario con el objeto de satisfacer sus necesidades crecientes de recursos y del rol que le tocó actuar al Estado y a los particulares para resolver el problema de su supervivencia y cómo aquél hizo uso de los tributos para alcanzar tal finalidad. Hemos incursionado en la economía a fin de comprender cómo inciden los impuestos en las decisiones de los factores de la producción y como pueden emplearse para favorecer la redistribución de la renta y el patrimonio y la manera de utilizarlos como herramienta de desarrollo y como instrumento antiinflacionario. La especial situación económica por la que atraviesa la Argentina, nos ha impulsado a ensayar un diagnóstico sobre las causas de la crisis que soporta el país, contando para ello con la opinión publicitada por distinguidos economistas. Si de examinar a los tributos desde un punto de vista económico se trata, su utilización como instrumento de política económica, si no se los quiere circunscribir a un mero recurso recaudatorio, conduce necesariamente a la investigación del fenómeno macroeconómico y, con ello, a la necesaria consecuencia del estudio de las causas que impidieron a la Argentina insertarse en el mundo globalizado con mejores resultados.

La segunda parte del libro, referida al derecho tributario constitucional, se integra con varios capítulos. En el primero se hace una exégesis de la Constitución Nacional y en el segundo un estudio acerca de los derechos fundamentales, con el objeto de establecer el marco jurídico en el que debe desarrollarse la relación del Estado con los particulares y en donde los derechos individuales vienen a limitar el Poder Estatal, de manera que dicha relación transite un camino en el cual se imponga un delicado equilibrio entre el interés común, representado por la recaudación tributaria, y el interés individual. Otro capítulo está dedicado a la potestad tributaria interestadual y concluye esta segunda parte con el estudio de los principios constitucionales inherentes al derecho tributario sustancial, con la salvedad de que ello no obsta a la existencia de otros muchos principios que con idéntica virtualidad jurídica también integran la base sustentadora de la teoría de la tributación, cuyo desarrollo didáctico se efectúa en el resto de la obra.

En efecto, los principios jurídicos que sustentan al derecho tributario, en la mayoría de los casos son adaptaciones de directrices recogidas de otras ramas del derecho y se encuentran consagrados explícita o implícitamente en la Constitución Nacional. Algunos, directamente relacionados con el hecho imponible (como instituto fundamental del denominado derecho tributario sustancial), quedando encuadrados dentro de esta categoría principios tales como el de legalidad o de reserva de ley (artículo 19 de la Constitución Nacional), el de seguridad jurídica, el de libertad, el de jerarquía normativa, el de justicia (identificado con la capacidad contributiva). Otros, también incluidos en forma expresa o implícitamente en la Carta Fundamental, nacidos del principio de la soberanía popular y de la forma republicana de gobierno, cuya virtualidad abarca un terreno mucho más amplio y que irradian su influencia, asimismo, sobre la disciplina tributaria. Estos transmiten su autoridad sobre el ancho campo de las relaciones interpersonales y del Estado con los particulares, con el objeto de incorporar al ordenamiento jurídico el sistema de valores esenciales que posibilite la coexistencia de cada uno con los demás.

Estos otros principios integran también, con idéntica virtualidad jurídica, la base sustentadora de la teoría de la tributación. Es por ello que todo el desarrollo de esta obra está estrechamente vinculado con directrices de rango constitucional. Ello nos permite afirmar que la teoría de la imposición fue recogiendo y adaptando de acuerdo a sus necesidades los preceptos desarrollados por otras ramas del derecho, en un proceso interdisciplinario que captó e hizo suyo los hitos fundamentales elaborados por la doctrina administrativista, penalista, etc., las que a su vez, habían receptado los mandatos

constitucionales, en razón de que todo el desarrollo dogmático de esas directrices se construyó mediante la sistematización de los preceptos consagrados por la Constitución Nacional, como ley suprema de la Nación.

La tercera parte, atiende al derecho tributario sustancial, estudiando en sendos capítulos a la relación jurídica tributaria, al hecho imponible, a los sujetos de aquella relación y a la extinción de la obligación tributaria. La importancia de este pasaje de la obra viene dada por la circunstancia de que la obligación tributaria es el centro de la disciplina en razón de que las demás situaciones jurídicas se desarrollan en el ámbito de la imposición sólo porque existen obligaciones tributarias.

La cuarta, incursiona en el derecho tributario administrativo con una visión detallada de las atribuciones del organismo fiscal y los límites de su actuación discrecional, con la pretensión de ubicar la frontera que separa a la “discrecionalidad” del acto administrativo que, por principio es legítimo, de la “arbitrariedad” del acto, que, en cambio, es siempre ilegítima. Las facultades del organismo fiscal terminan exactamente en donde empiezan a tener virtualidad los derechos de los particulares y es, precisamente, a detectar el punto de equilibrio de la relación Fisco-contribuyente hacia donde dirigimos nuestro esfuerzo.

En la quinta parte nos ocupamos de la regla del *solve et repete* en virtud de la cual se exige el pago previo de la obligación tributaria como condición para la revisión amplia de la determinación administrativa y, en ella, desarrollamos los argumentos que nos permiten sostener una posición contraria a la aplicación de este instituto, con fundamento en la garantía del debido proceso, de rango constitucional.

En la sexta describimos los actos administrativos irregulares y los excesos de los funcionarios durante su actuación y los remedios procesales idóneos frente a los mismos.

La séptima, ha quedado reservada al derecho tributario penal y en ella incursionamos, en primer lugar, en la denominada parte general del derecho penal a partir del examen de los principios constitucionales que lo informan y del estudio de la teoría del delito, con el objeto de sentar las bases dogmáticas del derecho penal aplicable a los ilícitos tributarios. Luego nos abocamos al análisis de las infracciones tributarias en particular, tanto de aquellas que están tipificadas en la ley penal tributaria N° 24.769 cuanto de las que se encuentran reprimidas por la Ley N° 11.683.

En la octava parte describimos cuestiones procesales que integran el derecho procesal penal, cuyo objeto de estudio más importante es el proceso y la materia principal a la cual atiende es la infracción penal considerada en abstracto.

La novena y última parte atiende a la comprensión del derecho tributario, a partir de un enfoque diferenciador dirigido a distinguir a los *criterios de interpretación sobre el alcance del hecho imponible*, cuestión esta fundamental para el especialista a la hora de definir si el hecho fáctico resulta comprendido por el hecho generador previsto en la ley fiscal, de lo que podemos denominar la *comprensión de todo aquello no relacionado directamente con el hecho imponible* y que requiere, para su correcta elucidación, el conocimiento de las directrices que informan la teoría general de la tributación. En este ancho segmento del campo fiscal pueden generarse conflictos de todo tipo quedando ello demostrado a poco que se advierta la compleja red de relaciones que suelen tejerse por imperio de iniciativas privadas o del Fisco, y la regulación a la que están sometidas mediante el ordenamiento jurídico garantizador.

Desde el punto de vista de lo que hemos denominado “comprensión” del derecho tributario, para diferenciarlo de los métodos de interpretación, nos parece que el enfoque del intérprete no pasa tanto por el método a utilizar, sino por el conocimiento de los principios que nutren la teoría y la elección de aquellos que resulten de aplicación al caso bajo análisis. Así, una norma legal puede o no adecuarse a una directriz de rango constitucional, o la actuación del Fisco puede o no acomodarse a los mandatos de la ley o, finalmente, la conducta del particular puede o no conformarse al precepto jurídico. Para formarse convicción acerca de la legitimidad de la norma o de la conducta del Fisco y la de los particulares, es menester confrontar a la norma o a las conductas correspondientes con el sistema de valores esenciales, que forman parte del régimen que posibilita la coexistencia de cada uno con los demás.

Hemos creído conveniente, pues, dividir el estudio de este tema en consonancia con lo expresado, comenzando por exponer los criterios de interpretación sobre el alcance del hecho imponible y de la ley penal en sendos puntos, los que, en nuestra opinión, constituyen verdaderos métodos interpretativos, para finalizar con una somera indicación de lo que consideramos comprendido dentro de la “comprensión” del derecho tributario con el alcance conceptual que hemos definido precedentemente, y que por la índole y naturaleza de los temas involucrados requiere la necesaria aprehensión de los conceptos y definiciones desarrollados en el resto de la obra. La teoría del derecho tributario ofrece los fundamentos que condicionan el marco jurídico dentro del cual opera la potestad tributaria estatal para crear impuestos y el poder discrecional de su actividad de contralor, estableciendo los límites que no deben ser rebasados sin caer en la arbitrariedad, que es siempre ilegítima. Este campo jurídico tributario se nutre de los principios consagrados en otras ramas del derecho, y ellos vienen a incorporarse a la teoría de la tributación para darle su fundamento y sistematización.

Todo el desarrollo jurídico de la teoría del derecho tributario es una búsqueda permanente del punto de equilibrio que debe gobernar la relación del Estado con los particulares. Nos ha guiado, pues, no sólo el propósito de ofrecer una obra sistemática que facilite el estudio de la disciplina sino, además, continuando con nuestro afán de detectar y poner de resalto esos puntos sensibles de contacto de la relación fisco-contribuyente, la intención de hacer un aporte en favor del principio republicano de sometimiento pleno del Estado y los particulares al orden jurídico, con total desvinculación de la idea de poder o de sujeción en la que sólo el Estado tiene derechos y los particulares sólo obligaciones.

PARTE I

EVOLUCION DE LA CIENCIA FINANCIERA

CAPÍTULO I

RESEÑA SINTÉTICA DEL PENSAMIENTO ECONÓMICO HASTA EL SIGLO XIX INCLUSIVE

La forma en que el hombre se ha organizado en sociedad cambia con el transcurso de los siglos, variando, en consecuencia, la asignación de las tareas que a él le han correspondido para resolver el problema de su supervivencia.

Esta apreciación ha permitido a Heilbroner¹ distinguir tres sistemas de organización claramente diferenciados:

- a) la "tradición", según el que las recompensas que cada cual recibe y las tareas que desempeña le vienen asignadas de generación en generación,
- b) el "mandato autoritario", bajo cuyo influjo las decisiones esenciales para la supervivencia de la sociedad son adoptadas por una autoridad central (vg. el faraón, en el antiguo Egipto, o los sistemas de economía centralmente planificada, en épocas recientes) y,
- c) el "sistema de mercado", en el cual la guía para las acciones de cada hombre consiste en hacer lo que le proporcione mayor ventaja monetaria. En este sistema, aunque cada individuo goza de libertad para encaminarse hacia donde le lleva su interés, la acción recíproca de unos sobre otros trae como consecuencia el que se realicen las tareas necesarias para la sociedad.

A pesar de que en épocas remotas y particularmente en el Medioevo existieron mercados y ferias ambulantes, no se conocía el "sistema de mercado" con las características que hoy se le reconocen, en razón de que aún no se habían desarrollado los elementos de la producción: tierra, capital y trabajo, con el sentido moderno que la teoría económica les ha dado al influjo de la revolución operada a partir del Siglo XVIII, abonada por una serie de inventos que tuvieron lugar inmediatamente antes de la época capitalista, como el de la imprenta y el reloj mecánico, entre otros, que alimentaron el apetito hacia la investigación y la innovación.

El "sistema de mercado" fue evolucionando a partir del cambio en la concepción que la sociedad fue formándose acerca del papel del hombre y su supervivencia, surgiendo,

¹ HEILBRONER, ROBERT L., "Vida y doctrina de los grandes economistas", I, p. 25 y sigs. Ed. Orbis S.A., Madrid, 1983.

como novedad, el “hombre económico” que procura el lucro como algo natural, siendo, entonces, la ganancia un objetivo central que no está en pugna con valores morales.

La revolución se fue forjando, además, con el cambio en la actitud de los hombres a partir del protestantismo, el Renacimiento y el crecimiento del interés por la ciencia.

El acicate del lucro aumenta la intensidad del comercio, al lado del reconocimiento generalizado a los valores de igualdad y libertad, entendida ésta como el bien aventajadísimo de la naturaleza y propio, únicamente, de los que gozan de inteligencia y razón. Es ella la que da al hombre la dignidad de estar en manos de su propio consejo y tener la potestad de sus acciones, es, en suma, la facultad de elegir lo conveniente a nuestros propósitos².

Heilbroner³ recuerda que el nacimiento de la ciencia económica como “estudio” coincide con el nacimiento del sistema de mercado, apuntando que éste necesita la movilidad de la tierra, el capital y el trabajo, en respuesta a las oportunidades de beneficio, y éstas no existían en la Europa medieval, donde su utilización estaba prescrita por la costumbre y la tradición. Por consiguiente, prosigue, hasta que la tradición fue derrocada como guía para las acciones de los hombres no hubo necesidad de que los economistas explicaran porqué las cosas sucedían de la manera que acontecían.

La evolución de la ciencia financiera está íntimamente ligada a la historia de la economía política. Así, su desenvolvimiento se va operando a través de cambiantes condiciones socioeconómicas, partiendo del Estado absolutista bajo la autoridad del príncipe y la tutela mercantilista, pasando por el Estado cameralista y administrativo del despotismo ilustrado, el Estado liberal del Siglo XIX, llegando, finalmente, al Estado administrativo y social del siglo XX.

Gerloff⁴ escribe que para los antiguos cameralistas, la ciencia financiera era una disciplina orientada sobre la base de la economía privada. El cameralismo, cuya denominación deriva del vocablo “Kammer” que significa Cámara o Gabinete real, fue desarrollado por un grupo de científicos alemanes de los Siglos XVII y XVIII comprendiendo estudios sobre administración y gobierno, economía, política económica y finanzas públicas.

Al decir del autor citado, la ciencia cameralista tuvo fuerte influencia en los investigadores de la ciencia financiera del Siglo XIX en base a principios según los cuales los ingresos del príncipe y del Estado deben ser obtenidos y empleados en favor de ambos.

Así, Wagner, ha podido manifestar que la doctrina sobre el presupuesto del Estado, llamada ciencia financiera, tiene por objeto, conforme a los principios del derecho general del Estado y de acuerdo a las leyes de la economía nacional, desarrolladas por la ciencia económica, fijar la legalidad de las necesidades del Estado y la influencia de la obtención de recursos, por el Estado, sobre la economía nacional, así como pronunciarse sobre el método correcto de proporcionarle ingresos.

² LEON XIII, “Libertas”, 20 de junio de 1888. Encíclica sobre la libertad humana. Colección de encíclicas y cartas pontificias, Ed. Poblet, Buenos Aires, 1946.

³ Op. cit. en nota (1) p. 54.

⁴ GERLOFF, WILHELM, “Naturaleza y finalidad de la Ciencia Financiera”, en el “Tratado de Finanzas”, Ed. El Ateneo, Buenos Aires, 1961, T. I., p. 2 y sigs.

Para Justi, el gran objeto de la ciencia cameralista o financiera propiamente dicha, es la mayor riqueza del Estado, definiéndola como la del suficiente conocimiento y habilidad en los negocios, por cuyo medio la mayor riqueza del Estado esté bien y económicamente administrada, para fomentar la felicidad colectiva.

Adviértase que en la época en que esta corriente científica se desarrolló, la "razón" avanzaba resueltamente sobre el espíritu religioso influyendo decididamente en la concepción que se tenía del Estado, que ya no era obra de Dios sino de la razón, y nace del consentimiento, explícito o no, de los individuos para darle vida legal, sirviendo de base para que Rousseau, acentuando la tesis del contrato social, sostuviese que la soberanía es ilimitada e indivisible consecuencia de la voluntad general de darse un gobierno, y de la naturaleza de la libertad, que no es la falta de restricciones sino el consentimiento para someterse a las que fueren necesarias para lograr el fin común ⁵.

El Siglo XVIII vio surgir, como reacción a la doctrina mercantilista, que significó un eficaz instrumento para la diferenciación política de las nacionalidades a las que dotó de sentido económico a partir de una acción centralizada de gobierno que organizara los medios de producción y el comercio en pos del bienestar general, una nueva doctrina económica, la fisiocracia, basada en el orden natural y en virtud del cual las relaciones nacen, se desarrollan y entrelazan como fruto del impulso que los seres humanos dan a su personalidad. En este orden de ideas, las ventajas individuales obtenidas a partir del libre impulso, sumadas, darán como resultado la mayor ventaja social.

El Estado, en este sistema, poca ingerencia ha de tener, reservando sus funciones a dar seguridad a los derechos individuales, y a eliminar los entorpecimientos reglamentarios que atenten contra la libertad y la propiedad.

Para los fisiócratas, el producto neto, entendido como la diferencia entre el ingreso y los gastos en bienes y servicios incurridos para obtenerlo, era exclusivamente fruto de la agricultura, porque es el único caso en que la riqueza creada supera a la consumida.

En materia impositiva, consecuentes con su sistema filosófico, los fisiócratas preconizaron la doctrina según la cual solamente el producto neto debe contribuir a los gastos del Estado, siendo, por consiguiente, los propietarios quienes deben satisfacer el impuesto que, por ello, debía aplicarse sobre la renta de la tierra, es decir, sobre el único acrecentamiento neto de riqueza. Los fisiócratas rechazaron de plano todo intento de crear gravámenes indirectos.

El pensamiento fisiocrático abrió el camino para que los autores denominados clásicos, de los Siglos XVIII y XIX, completasen los conocimientos sobre economía a partir del estudio que realizaron sobre la división del trabajo, el concepto de utilidad del equilibrio económico, la teoría del valor y los principios fundamentales de la tributación que aún hoy se encuentran vigentes.

Los autores clásicos no se apartaron del pensamiento fisiocrático en el sentido que sostuvieron también la existencia de una ley natural y reconocieron la influencia del agro en la obtención del producto neto real pero redujeron su influencia en el convencimiento de que existen otras fuentes fecundas de producción además de la tierra. Adam Smith, a quien se le considera el fundador de la nueva corriente científica, aun cuando se haya

⁵ GUARESTI, JUAN JOSÉ (h), "Economía Política", Ed. Kraft, Buenos Aires, 1963, T. V, p. 88 y 89.

nutrido de los aportes ofrecidos por predecesores y contemporáneos, sostenía que el orden apropiado resulta del interés individual, buscado en libertad.

En la época en que A. Smith expuso la doctrina, el espíritu de los hombres estaba imbuido del anhelo de una plena realización individual habiéndose nutrido su conciencia de conocimientos nuevos en todos los campos del saber. A las conquistas técnicas realizadas durante los 150 años que precedieron al fenómeno de la “revolución industrial”, detectado en tiempos de dicho autor, cabe agregar la más profunda concepción acerca de los fenómenos económicos, así como las nuevas ideas acerca de la función del hombre y de los valores inherentes a su condición. Así, fue ganando terreno en extensión y profundidad el conocimiento acerca de la propiedad, el comercio, el interés y la libertad, entre otros.

Hace notar Guaresti⁶ que la síntesis de la concepción de A. Smith, va a manera de frontispicio en los primeros párrafos de su libro titulado “Investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las Naciones” que rezan como sigue:

“El trabajo anual de cada nación es el fondo que la surte originalmente de todas aquellas cosas necesarias y útiles para la vida que se consumen anualmente en ella, y que consisten siempre en el producto inmediato de aquel trabajo, o en lo que con aquel producto se adquiere de las demás naciones.

Según pues, aquella proporción que este producto, o lo que con él se adquiere, guarde con el número de los que han de consumirlo, así la nación estará más o menos abastecida de las cosas necesarias y útiles que más conduzcan para su uso o su necesidad.

Pero esta proporción no puede menos de regularse en todo país por dos distintas circunstancias: la primera por la pericia, destreza y juicio con que se aplique generalmente su trabajo; y la segunda por la proporción que se guarde entre el número de los que se emplean en el trabajo útil y el de los que no están útilmente empleados. Sea cual fuere el suelo, el clima o la escasez de su surtido o abastecimiento anual, no puede menos de depender de aquella particular situación de las dos circunstancias dichas.

Desde el punto de vista de la ciencia de las finanzas públicas A. Smith expuso sus ideas acerca del papel del Estado que, como puede fácilmente deducirse, redujo a límites de ingerencia muy bajos ya que no debía intervenir ni interferir en la economía, confiándosele sólo ciertas funciones muy delimitadas como la defensa exterior, la seguridad y justicia interior, las obras públicas y la instrucción.

También se pronuncia sobre los principios de la imposición, asunto de fundamental importancia para el desarrollo científico de la teoría de la tributación ⁷

Tales principios aún hoy están vigentes, siendo el primero de ellos el denominado de la “igualdad” según el cual los súbditos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en proporción de sus respectivas facultades, esto es, en proporción a las rentas o haberes de que gozan bajo la protección de aquél.

⁶ Op. cit. en nota 6 p. 107.

⁷ SMITH, ADAM, “La riqueza de las Naciones”, Ed. Orbis, Madrid 1983, Vol. III, p. 116 y sigs.

El postulado de igualdad, como veremos en el capítulo correspondiente, actualmente se identifica con el de capacidad contributiva, desarrollado científicamente durante el siglo XX por la doctrina financiera y que ve, precisamente, el fundamento del impuesto en dicha capacidad.

La segunda de las directrices enunciadas por el autor escocés se enuncia como principio de “certeza”: el tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado, y en modo alguno arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que deba satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona.

Este principio se corresponde con lo que en la actualidad se conoce como principio de legalidad (de rango constitucional) por un lado, y con el principio de técnica legislativa, por el otro, que se inspira en la racionalidad económica que debe imperar, a fin de que los individuos estén en condiciones de prever anticipadamente la magnitud de los impuestos que habrán de incidir en las actividades económicas que pretendan realizar.

Tal es la importancia que A. Smith asigna a esta máxima que llega a afirmar que una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea un mal tan grande como la más leve incertidumbre en la cuantía del tributo.

El tercero de los postulados es el denominado de “comodidad” según el cual todo tributo debe exigirse en el tiempo y modo que sea más cómodo y conveniente a las circunstancias del contribuyente. Dicho autor aclara que un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero al mismo tiempo en que el dueño las devenga, es exigido con oportunidad, ya que regularmente debe creerse que tiene entonces de donde pagar, agregando otro ejemplo al señalar que los derechos cargados sobre los géneros de consumo, siendo artículos de mero lujo, vienen a pagarse por el consumidor, y generalmente del modo menos gravoso que para él puede serlo ya que, en efecto, los paga a medida que va necesitando de aquellos géneros, siendo suya la culpa si al tiempo de pagarlos sufre alguna incomodidad, pudiendo en ejercicio de su libertad comprarlos o no.

Este principio ha sido reconocido universalmente por la teoría financiera y tenido muy en cuenta, en general, en los sistemas impositivos de los diversos países.

El cuarto y último de los postulados enunciados por A. Smith es el de “economicidad”: todo impuesto debe extraer del poder de los particulares la menor cantidad posible por encima de la suma que entra efectivamente en el Tesoro público del Estado.

Este autor cita cuatro modos respecto de cómo los tributos suelen sacar mucho más de los súbditos que lo que entra en realidad en el erario público: a) la exacción o cobranza del impuesto requiere un gran número de funcionarios, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto total del impuesto; b) el gravamen es de tal naturaleza que oprime o coarta la industria, desanimando a los particulares para aplicarse a ciertos ramos de la actividad económica que proporcionarían trabajo; c) las confiscaciones y decomisos en que justamente incurren aquellos que pretendieron evadir el pago del impuesto, porque estas penas impiden que los capitales confiscados se vuelquen de un modo lícito al mercado en beneficio de la sociedad, atribuyendo esta consecuencia a la excesiva presión tributaria que incentiva al contribuyente a incurrir en infracción y, por último, d) la vejación y presión a la que se ven sometidos los contribuyentes por frecuentes visitas y odiosas fiscalizaciones de los recaudadores.

Medio siglo después de A. Smith, escribió su obra David Ricardo durante un período de crisis económica en Gran Bretaña. Influido por el panorama sombrío que presenciaba, su pensamiento fue mucho más pesimista que el de Smith. Advirtió que la sociedad se hallaba dividida en grupos que disputaban entre sí y además que el grupo integrado por los trabajadores industriales sucumbiría frente a los terratenientes, si no se impedía que estos ejercieran el control sobre el precio de los cereales.

Con esta advertencia Ricardo agregó una nueva cuota de pesimismo a la que en el año 1798 había infiltrado en la conciencia social Daniel Malthus con su "Ensayo sobre el principio de la población en lo que afecta a la mejora futura de la sociedad" el que ponía sobre el tapete su creencia de que el crecimiento de los medios de subsistencia no sería suficiente para compensar el crecimiento de la población, amenazando la insuficiencia de alimentos la propia existencia del ser humano.

Para Ricardo el terrateniente era el único beneficiario de la organización social ya que sus ganancias las obtenía a expensas de todos los demás grupos sociales, dado que su renta no se veía afectada por la competencia ni tampoco por la presión de la población pues provenía de la fertilidad de la tierra.

En consecuencia, la expansión de la economía sólo habría de beneficiar al titular de las tierras que se verá impulsado a elevar el precio de los cereales al estar obligado a cultivar en campos menos fértiles, con el consiguiente aumento de los costos, beneficiándose, además, con el empleo de tierras inexplotadas hasta ese momento.

Los trabajadores, por su parte, verían neutralizada cualquier ventaja obtenida por aumentos de salarios con el incremento en el precio de los productos que consumen, además de soportar una nueva reducción de salarios por la mayor oferta de mano de obra alentada por el aumento inicial, debido a la actuación de la ley de la oferta y la demanda.

El capitalista, a su vez, tendrá que pagar jornales más elevados.

Si para Smith todos mejoraban su posición al compás del perfeccionamiento del principio de la división del trabajo, para Ricardo, en cambio, sólo el terrateniente mejoraba su situación.

El sombrío panorama ricardiano no se verificó totalmente debido a que el industrialismo aumentó enormemente la capacidad de extraer alimentos de la tierra.

En su obra "Principios de economía política y tributación"⁸ Ricardo plantea como punto de partida de su exposición la determinación de los valores relativos o de cambio de las mercancías, apuntando hacia la cantidad de trabajo necesaria para su producción, apoyando su enfoque económico fundamentalmente en el principio del valor trabajo. El modelo interpretativo de la realidad económica se basa principalmente en el costo de producción medido en unidades de cantidad de trabajo. Ricardo estima que el principal problema de la economía política es determinar las leyes que regulan la distribución. La producción total se divide entre terratenientes propietarios, capitalistas(agrarios o no) y trabajadores, actuando factores técnicos, económicos y demográficos sobre los niveles de las correspondientes variables distributivas, renta de la tierra, tasa de beneficio y salario.

⁸ RICARDO, DAVID, "Principios de economía política y tributación" (selección) Ed. Orbis, Madrid, 1985, p. 21 y sigs.

Dedica once capítulos de su libro a tratar el tema de los impuestos, centrando su análisis en este campo en los impuestos que inciden sobre la renta de la tierra, diferenciándolos de aquellos que recaen sobre productos brutos.

Atendiendo a que el precio del mercado es determinado por el costo del productor marginal, es decir aquel cuyo costo de producción es equivalente al precio del mercado, un impuesto que grave la renta de la tierra no alcanzará a este productor marginal pues no tiene renta, siendo la consecuencia que el tributo no influye sobre el precio del mercado ya que, además, los productores que obtienen renta y pagan el impuesto soportarán su carga sin poder trasladarla a los precios.

En cambio, un impuesto que se determine en base al producto bruto de la tierra es trasladable al consumidor atento a que eleva el costo de producción del productor marginal y, por ende, el precio del mercado.

Tal como Jarach ha expresado⁹ esta teoría del impuesto sobre la renta expuesta por Ricardo, ha sido extendida por la doctrina económica a todos los fenómenos de rentas diferenciales o rentas excedentes determinando la adopción de dichas rentas como base de los impuestos, sirviendo, además, de modelo para la teoría de los efectos de los impuestos sobre los beneficios empresariales del comercio y la industria.

Promediando el Siglo XIX, John Stuart Mill escribió su gran obra titulada "Principios de economía política" exponiendo la teoría de que las leyes económicas actuaban en el campo de la producción y no en el de la distribución, afirmando que no existen leyes económicas que determinen la forma en que la sociedad debe disponer de sus frutos ya que la atribución de éstos se producía de la manera y como mejor le pareciese a los hombres.

La distribución de la renta entre los trabajadores, los terratenientes y los capitalistas no era la consecuencia de la aplicación de principios económicos inmovibles, sino, antes bien, de la propia sociedad humana, cuya organización podía ser modificada con tanta facilidad como había sido establecida.

Mill rechazó el capitalismo del "laissez faire" procurando reconstruir la sociedad sobre la base de la cooperación en lugar de apelar a la competencia.

En materia impositiva Jarach señala que un aporte de Mill a las finanzas públicas, aparte de enrolarse en favor del principio de la capacidad contributiva que ya había expuesto A. Smith, lo constituye la teoría llamada de la doble imposición del ahorro, que se plantea cuando un impuesto grava con igual alícuota tanto la parte de renta que se destina al consumo como aquella que se destina al ahorro, siendo, en tal supuesto discriminatorio el impuesto en perjuicio de esta última en razón de que se grava una primera vez la renta ahorrada y luego, periódicamente, los intereses obtenidos de su inversión.

La posición de Mill, adversa a la imposición de la renta ahorrada, es la primera postulación en favor de la exención del ahorro por razones de estímulo a la formación del capital y el desarrollo económico.

⁹ JARACH DINO, "Finanzas públicas y derecho tributario", Ed. Cangallo, Buenos Aires, 1983, p. 10.

A mediados del Siglo XIX la situación social en Europa era conflictiva. En Francia cayó el régimen de Luis Felipe, alzándose los trabajadores de París en un levantamiento que fué neutralizado. Otro tanto ocurría en Praga y Viena, mientras en Italia las multitudes se amotinaron. También en Berlín ocurrían acontecimientos de este tipo.

Las sublevaciones, al fin, fueron controladas y el viejo orden se mantuvo en su antigua posición.

Para algunos dirigentes de la clase trabajadora de esa época los acontecimientos revolucionarios que se acaban de describir sucintamente eran el preludio de la “inevitable” revolución comunista que terminaría con el capitalismo.

Es éste el momento histórico en que aparecen en escena Carlos Marx y Federico Engels.

Marx construyó un modelo económico que procuraba demostrar cómo la clase trabajadora era explotada por el capitalismo y de qué manera dicha explotación conduciría inevitablemente a la destrucción de éste.

En palabras de Heilbroner, Marx veía que el capitalismo está formado de una base tecnológica de naturaleza económica y de una superestructura institucional de clase. Estando la primera en constante mutación, la segunda estaba sometida, forzosamente, a una tensión cada vez mayor.

La base tecnológica del capitalismo era la producción industrial. La superestructura era el sistema de propiedad privada, bajo el cual una porción del producto de la sociedad iba a parar a los dueños de ese gran aparato técnico. El conflicto nacía porque ambas cosas eran incompatibles, pues mientras la fabricación era un proceso organizado, integrado e interdependiente, la propiedad privada, en cambio, era el más individualista de los sistemas sociales.

Mientras las fábricas exigían un plan social, la propiedad particular lo aborrecía. El capitalismo se había convertido en una cosa tan compleja que requería una dirección, pero los capitalistas se empeñaban en exigir una libertad ruinosa.

Para Marx, la explotación que sufrían los trabajadores surge del hecho de que existe una diferencia (que denomina plusvalía) entre el salario que un trabajador recibe y el valor del producto que ese trabajador produce, diferencia que queda en poder del capitalista ¹⁰.

La base del sistema capitalista es el crecimiento, que da lugar al aumento en la demanda de trabajadores, con lo cual los salarios tienden a subir, disminuyendo los beneficios. Este efecto sobre los beneficios procura contrarrestarse reemplazando obreros por máquinas, lo que hará bajar nuevamente los salarios. Este proceso, en opinión de MARX, deteriora la situación de los capitalistas pues al automatizar la producción su beneficio disminuye, porque tiene menos trabajadores de quienes extraer “plusvalía”. La crisis sobrevendría cualquiera sea el camino que elija el capitalista: si automatiza su producción, no obtiene plusvalía, si, en cambio, contrata más trabajadores el aumento de los salarios disminuye su beneficio.

¹⁰ MARX, KARL, “El Capital”, Ed. Orbis, Madrid, 1984 p. 105 y sigs.

Como sostiene Heilbroner, la respuesta del capitalismo a las críticas de MARX debe pasar por la demostración que dicho sistema puede continuar evolucionando, adaptando sus instituciones a las demandas nunca satisfechas de la justicia social.

Para Marx, el gobierno era un instrumento de la clase dominante y siendo ésta hostil a la clase trabajadora, la crisis era inevitable. Para él la solución pasa por un gobierno capaz de elevarse por sobre los intereses de una sola clase social.

En la sociedad perfecta soñada por Marx al no existir una división en clases sociales, el Estado desaparecería. Sin embargo, la puesta en práctica de una alternativa socialista inspirada en la teoría marxista, a partir de la revolución rusa, condujo a privilegiar el rol planificador del Estado el cual debió controlar la producción, la distribución, el crédito y las finanzas, debiéndose resolver los ideales de justicia social bajo el control directo del mismo.

Un Estado con tales características se sitúa en las antípodas de aquel otro proclamado por el liberalismo.

En economías planificadas los recursos son provistos principalmente en forma directa por las actividades económicas realizadas por el propio Estado. En cambio en Estados basados en el orden económico individualista, los principales recursos proceden de contribuciones tributarias obligatorias a cargo de los particulares.

Durante el Siglo XIX, bajo el predominio de las ideas liberales basadas en la creencia de que el mundo marcha por sí mismo, gracias a la libre competencia, el Estado, cuya participación en la economía era escasa, debía recaudar sólo lo necesario para cubrir un mínimo de subsistencia que asegure la participación del ente público en la seguridad tanto interna como externa, en la enseñanza y la administración de justicia, de manera que los recursos tributarios eran poco significativos.

En esta época la figura clave era el empresario, quedando limitada la intervención del Estado a un mínimo indispensable; dominaba una gran tendencia a la expansión, matizado con algunas depresiones que, con pocas excepciones, solían ser de breve duración.

Si bien hacia el final de dicho siglo se perfilaban algunos monopolios, era la libre competencia la que prevalecía con caracteres bien definidos.

El principio clásico del presupuesto se basó en el equilibrio entre ingresos y gastos; el déficit presupuestario, en cambio, era rechazado porque suponía que su cobertura con emisión monetaria conduciría a la inflación.

Como consecuencia del principio del equilibrio presupuestario la política financiera del Estado quedaba circunscripta a la aplicación de métodos correctivos de las oscilaciones de la coyuntura.

En efecto, durante el siglo XIX la tendencia general en épocas de depresión era la de los presupuestos deficitarios, como consecuencia de la disminución de los ingresos, en particular los tributarios. La solución consistía en aumentar los impuestos y disminuir los gastos.

Así, una contracción del mercado daba lugar, paralelamente, a una reducción de la actividad estatal y, al mismo tiempo, dicha política empeoraba, aún más, la situación de

los empresarios quienes debían sufrir las consecuencias no sólo de la disminución de la demanda de sus productos sino también los efectos negativos de una mayor carga impositiva.

Como anota Neumark¹¹ si esa política no mostró sus resultados catastróficos antes de 1930, ello se debió: 1) a que entonces existía una conexión mucho menor entre economía pública y privada; 2) a que el mercado era aún muy elástico; 3) a que la mayoría de las depresiones desaparecían rápidamente (debido en gran parte a esa elasticidad) y 4) a que la “política de paralelismo” no se llevó hasta sus últimas consecuencias, ya que se admitía como “inevitable” un cierto déficit.

11

NEUMARK FRITZ, “Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista”, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1964, p. 165 y sigs.

CAPITULO II

EL PENSAMIENTO ECONÓMICO PREVALECIENTE DURANTE EL SIGLO XX y COMIENZOS DEL SIGLO XXI

1. Introducción

La primera mitad del siglo XX fue testigo de cambios importantes en el mapa político-económico universal. El capitalismo es en Rusia reemplazado por el comunismo; en Alemania e Italia el capitalismo se desvió hacia el fascismo, saliendo de este régimen después de la segunda gran guerra para insertarse de nuevo en un capitalismo modificado.

Los cambios ocurridos en los países llamados occidentales, se iniciaron a comienzos de la primera guerra mundial. En efecto, ya no fue posible después de la experiencia bélica volver al Estado gendarme de la filosofía clásica, cuando el Estado había probado su eficacia como organizador tanto militarmente como económicamente.

Se trataba, pues, de construir un sistema económico y social que enfocase los problemas económicos y sociales “de masas”, garantizando al individuo un máximo de libertad de disposición tanto a nivel económico cuanto a nivel político.

A principios de este siglo se fueron dando las condiciones para el cambio. Por un lado, la primera gran guerra elevó el presupuesto estatal de los países en pugna a niveles nunca antes alcanzados y su magnitud produjo importantes efectos económicos y sociales, en razón de su volumen y la composición de sus rubros. Por otro lado, la aparición en escena de un economista de la talla de Keynes, cuya obra habría de tener una repercusión comparable a la que tuvo, en su época, la de A. Smith, quien elaboró una teoría económica que demostró porqué el pleno empleo y el equilibrio económico no podía asegurarse con el automatismo del mercado, indicando, además, qué política debería seguir el Estado para alcanzar tales objetivos.

Al lado de las circunstancias expuestas se fue gestando una conciencia en el campo social y económico que privilegió ideales colectivos en detrimento de los egoísmos individuales.

Keynes sostuvo que el ahorro era la base de las dificultades afirmando que el mercado no resolvía automáticamente el problema del pleno empleo. Para él la prosperidad de una Nación se relaciona íntimamente con la corriente de rentas que se transfieren de unos a otros a través del pago de sueldos, beneficios, intereses o rentas que algunas personas efectúan a favor de otras. La riqueza ahorrada no entra en el circuito descrito, sustrayéndose, así, al caudal de la corriente de rentas, disminuyendo la inversión y generando contracción en la economía.

La prosperidad, pues, depende de la inversión o, en otras palabras, del fluir constante de un suficiente volumen de gasto. Al caer la inversión disminuye el gasto y la renta también disminuye, iniciándose la contracción.

A partir de la convicción de que una economía en depresión no está forzada a salir de esa situación por la automaticidad del mercado (como creían los economistas que le precedieran apoyados en el concepto según el cual en una recesión existen ahorros no utilizados que, al volcarse al mercado, hacían bajar la tasa de interés estimulando, así, nuevamente a la inversión), ya que el volumen de ahorro en épocas de recesión tiende a disminuir en razón de que también se reducen las rentas obtenidas por los individuos, Keynes propugnó la idea de que el Estado debía intervenir conscientemente para mantener el pleno empleo, mediante el gasto público, estimulando la inversión y el consumo privados.

El pensamiento de Keynes, puede sintetizarse de la siguiente manera: la renta nacional es equivalente a la suma de los gastos en consumo e inversión. Los gastos de consumo son más pasivos y varían en función de los cambios operados en la renta. Esta, a su vez, varía en función de la inversión. El gasto de inversión, por su parte, está determinado por la relación existente entre la tasa de retribución esperada de la inversión y el tipo de interés. Este último refleja la preferencia del público por mantener parte de sus ingresos en forma líquida. El gasto insuficiente para generar el pleno empleo, puede aumentarse mediante el estímulo del consumo y de la inversión, para lo cual la inversión pública puede complementar a la inversión privada.

El sistema de la libre empresa preconizado por los clásicos del siglo XIX fue penetrado por la nueva concepción intervencionista con sentido económico-social que exigía la constante realización de inversiones estatales que asegurase el crecimiento continuo de la economía.

Surgieron en la década de 1940 otras cuestiones que preocuparon a los pensadores económicos.

Una de ellas fue el temor a la concentración de la economía en pocas empresas importantes que la dominasen, tendencia, por otra parte, que puede apreciarse aún hoy. Empresas que, como es sabido, no son dirigidas por sus propios dueños sino, en cambio, por gerentes que los representan, temiéndose que a éstos les faltase el elemento compulsivo psicológico que naturalmente impulsa al propietario, para conducirse en el mercado de la manera que A. Smith lo había señalado.

Una segunda cuestión que generó preocupación fue la excesiva planificación, la que fue planteada por Friedrich Haiek, quien opinaba que una vez que el Estado ha intervenido preponderantemente en el mecanismo del mercado, se vería obligado a expandirse cada vez más sometiendo bajo su control prácticamente a toda la economía, formulándose, finalmente, el interrogante acerca de quién dirige y a quien dirige, lo que habría de conducir a la desaparición del capitalismo y a la muerte de la libertad.

Una tercera cuestión que pareció amenazar la marcha del capitalismo consistió en la incertidumbre acerca de su crecimiento futuro. A esto se respondió que el estímulo para la inversión se apoyaría en el progreso tecnológico procurando, para evitar caer en depresiones profundas, que desde el Estado se apuntalase a la economía a fin de neutralizar los efectos cíclicos. Se debe a Alvin Hansen el estudio profundo de esta cuestión.

Adviértase que el papel desempeñado por el Estado durante el siglo XX fue significativo para mantener vivo el sistema capitalista. Hay quienes sostienen que las fuerzas del mercado, por sí solas, no hubiesen podido seguramente, hacerlo subsistir hasta nuestros días, por cuyo motivo, en momentos decisivos se sancionaron, por ejemplo, leyes antimonopólicas, o se estimularon los sindicatos obreros, actuándose también sobre el ciclo económico, etc.

En el modelo keynesiano un incremento en los gastos públicos financiado por un aumento en la misma suma de los impuestos, provocaría un efecto expansivo en la actividad económica. En otras palabras, aunque el presupuesto esté equilibrado, el aumento del gasto público no será neutral.

Como explican Calvo Bernardino y Galindo Martin ¹², se trata de demostrar la superioridad de la política fiscal sobre la monetaria. Hasta fines de la década de 1970 la mayoría de los autores de la escuela keynesiana sostenían que los cambios en la oferta monetaria, no tenían ningún efecto en el nivel de producto o en el nivel de inflación, por cuyo motivo no establecieron ninguna regla sobre la base de crecimiento de tal oferta monetaria.

Como señalan los autores españoles citados, la corriente keynesiana acepta una serie de supuestos restrictivos, provenientes de sus inicios, como el carácter exógeno de la oferta monetaria, o bien la afirmación de que “el dinero no importa”, que limitan los resultados alcanzados y cuestionan la metodología empleada, añadiendo que este aspecto, junto a la aparición de importantes brotes inflacionistas tras la aplicación de estas teorías, han dado lugar a que los economistas trataran de desarrollar alternativas, apareciendo así una nueva corriente de pensamiento, denominada postkeynesiana y que surge como consecuencia de la crisis económica en el mundo occidental desarrollado que se inició en 1973.

Esta nueva corriente de pensamiento económico, reconoce las importantes aportaciones de Keynes pero, al mismo tiempo, procura eliminar las arbitrariedades que se cometieron con ellas así como acercar más la teoría a la realidad.

Con relación a la incidencia fiscal, la teoría postkeynesiana distingue a la incidencia legal de la incidencia económica. Así, Asimakopulos y Burbidge, elaboran sus conclusiones a partir de un análisis a corto plazo, en el cual el ahorro realizado es igual al ahorro planeado, y que el ahorro de los trabajadores es nulo, quedando el sacrificio del consumo a cargo de los rentistas y los empresarios, suponiendo, además, que el salario monetario se mantiene constante durante el período considerado y finalmente, no tienen en cuenta los cambios y efectos de la política monetaria.

Sobre estas bases llegan a las siguientes conclusiones:

- a) El aumento de impuesto que recae sobre los salarios es soportado íntegramente por los trabajadores ya que no pueden trasladarlo.
- b) El mismo efecto se produce con un impuesto que grava a los rentistas. Estas afirmaciones son coincidentes con la opinión del pensamiento neoclásico.

¹² CALVO BERNARDINO, ANTONIO y GALINDO MARTIN, MIGUEL ANGEL, “La teoría de la política fiscal”, Ed. Dykinson, Madrid, 1990, p. 121.

- c) En cambio, difieren respecto de la imposición sobre los beneficios. Para los postkeynesianos cualquier aumento impositivo no es soportado por los empresarios ya que éstos lo trasladarán a los asalariados.

La causa principal de la discrepancia existente entre el modelo neoclásico y el postkeynesiano radica, en opinión de Calvo Bernardino y Galindo Martín ¹³, en que el primero se afirma en la productividad marginal y en la existencia de un mecanismo de ajuste automático que lleva a la economía a una situación de pleno empleo, por lo que el aumento impositivo sobre los beneficios y la recaudación obtenida es devuelta a la economía a través del gasto público, dejando el salario real inalterado, sin que afecte, entonces, a los costos de las empresas. Por el contrario, para la teoría postkeynesiana, el aumento del gasto público, aunque sea financiado con igual incremento de impuestos, tiene un efecto expansivo, añadiendo que, si además, los mercados no son competitivos, fijando los empresarios los precios agregando un margen a los costos de producción, asegurarán el nivel de beneficios que existía antes de la variación impositiva, modificando dicho margen.

La derivación práctica de la postura postkeynesiana parte de la existencia del conflicto entre los trabajadores y los capitalistas sobre sus porciones de renta pues, como afirman los autores citados, los primeros tratarán de mejorar su participación en la misma a través de la negociación de mayores salarios monetarios, originándose un proceso inflacionista, agravado aún más por la circunstancia que las empresas, ante esta situación, habrán de elevar sus precios para restaurar sus márgenes de beneficios ante los mayores costes salariales.

2. Concepción económica de los impuestos

2.1 Consideraciones generales

Tradicionalmente (hasta el siglo XIX) se ha reconocido a los tributos sólo la misión de allegar recursos al Estado con el propósito de satisfacer necesidades públicas.

No son los tributos los únicos recursos con que cuenta el Estado para hacer frente a los gastos que, con fines de interés general, está obligado a realizar, pero, actualmente, son los más importantes.

Los recursos no tributarios pueden provenir del arrendamiento de bienes de propiedad del Estado o de su venta, de empréstitos, herencias, legados o donaciones o de la explotación de sus propias empresas.

Al lado, entonces, de los recursos que el Estado obtiene de su propio patrimonio, sin detraer riqueza de la economía privada, encontramos otros, los tributarios, que son recaudados de los particulares a través de la creación de tasas, contribuciones e impuestos.

El fundamento de la tasa consiste en la prestación por parte del Estado de un servicio público generalmente de uso individual, y por tanto divisible; el de la contribución de mejoras el beneficio particular obtenido por una obra o gasto público, y, finalmente, el del impuesto es la capacidad contributiva de los individuos y se recaudan para satisfacer los servicios públicos indivisibles.

¹³ Op. cit. en nota 13, p. 154.

La doctrina tradicional en materia económico-impositiva se ocupó de vislumbrar la manera de obtener los recursos necesarios para satisfacer las necesidades públicas, así como de elaborar los principios fundamentales aplicables a dicha disciplina.

Hacia fines del Siglo XVIII se produce el advenimiento del pensamiento liberal cuyo postulado fundamental es la libertad económica, según el cual el Estado no debía intervenir, prevaleciendo el concepto directriz de la imposición neutral que significa que la estructura impositiva no debe interferir en la actividad privada afectando la distribución y uso de los recursos, con lo que han de lograrse niveles óptimos de vida.

La consecuencia de esta idea liberal, que se extendió hasta pasada la Primera Guerra Mundial, fue una muy limitada importancia del impuesto y, por ello, la imposibilidad material de utilizarlo como instrumento de política fiscal y presupuestaria.

A partir de las primeras décadas del siglo XX, se añade a la función meramente fiscal de los impuestos, otra no menos importante consistente en utilizarlos con fines sociales y económicos procurando, a través de su influencia sobre la conducta de los contribuyentes, implementar políticas redistributivas de riqueza, antiinflacionarias o activantes del desarrollo económico.

Los fines económicos de la política fiscal, precisamente, adquieren una importancia capital, a partir de la convicción de que el estímulo que se consigue en los distintos sectores económicos con medidas tributarias es de mayor eficacia del que se lograría aplicando otras medidas de política financiera.

Esta concepción importa la aparición del Estado intervencionista, con objetivos de regulación y ordenamiento de las conductas individuales conducentes al logro de finalidades socioeconómicas.

Este nuevo pensamiento económico nace como reacción frente al dogma liberal que no admitía la intervención del Estado en la economía y que prevaleció durante el Siglo XIX. Las necesidades financieras originadas en la primera gran guerra mundial, así como la crisis económica del año 30, aceleraron el abandono de la idea predominante hasta ese momento.

En la tercera década del siglo XX, entonces, se produjo un cambio en la corriente de opinión doctrinaria al reconocerse que los objetivos de crecimiento económico, pleno empleo, equilibrio en la balanza de pagos y estabilidad monetaria no podría alcanzarse sólo con el libre juego de la oferta y la demanda sino, además, con la aplicación de una adecuada política fiscal.

Neumark¹⁴ señala que el Estado moderno interviene entonces, junto con los particulares, en el volumen, estructura y ritmo de la actividad económica, empleando al impuesto como instrumento de política económica. Distingue este autor al “dirigismo” del “intervencionismo” expresando que el primero tiende a favorecer o perjudicar mediante el impuesto a determinados grupos económicos, a determinados sectores de la producción o el consumo, etc., por razones políticas, sociales o militares, siendo, por ello, fragmentario. El “intervencionismo”, en cambio, actúa en la economía global de un país, adoptando sistemáticamente determinadas medidas de carácter general procurando su estabilidad interna y externa, el pleno empleo, la disminución de diferencias de renta y fortunas, a través de la variación de la carga tributaria a fin de contribuir al mantenimiento y buen funcionamiento de la economía de mercado.

¹⁴ NEUMARK, FRITZ, “Problemas Económicos y Financieros del Estado Intervencionista”, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1964.

La política de gastos públicos con su correlativa política fiscal vino a insertarse en la economía de mercado procurando corregir las oscilaciones coyunturales, intentando asegurar el crecimiento económico sostenido y el pleno empleo.

La enorme importancia que van adquiriendo los impuestos y su utilización con fines socioeconómicos, fueron dando, paralelamente, un mayor desarrollo a la teoría tributaria, tanto desde el punto de vista económico cuanto jurídico, al amparo de una cada vez más compleja variedad de gravámenes que integran los denominados sistemas tributarios.

La antigua concepción cameralista-mercantilista que propugnaba la elevación de la riqueza para que con ella se pudieran pagar los impuestos, cede el lugar a la doctrina que sostiene que el Estado debe recaudar impuestos para acrecentar el bienestar general. Se hace evidente, así, el cambio fundamental operado en el contenido y en los fines de la doctrina económico-tributaria.

Ya no se sostiene que el impuesto deba dejar invariables las distribuciones interindividuales de riqueza, sino que, por el contrario, debe ser un instrumento que posibilite la redistribución de la misma para hacerla más equitativa.

En una economía de competencia perfecta como la que las ideas del Siglo XIX habían propuesto, el libre accionar de los individuos debía dar respuesta a la mayoría de los problemas socioeconómicos mediante los mecanismos del mercado, sin la intervención del Estado. Este sólo debía tomar a su cargo el suministro de determinados bienes sociales como administración de la justicia, defensa nacional, orden público y educación.

La actividad estatal así concebida, por tener un alcance limitado, condujo a la consecuencia de que la recaudación tributaria no alcanzase niveles muy elevados, a pesar de su constante crecimiento.

Sin embargo, ya hacia fines del Siglo XIX se admite que el Estado intervenga, además, en materia social, procurando mitigar la situación de los más necesitados a través de planes de seguridad social y la puesta en marcha de establecimientos sanitarios, entre otras actividades sociales públicas.

La crisis del sistema introdujo nuevas ideas en el pensamiento económico de los países occidentales, motivando un cambio en la concepción de la actuación del Estado que, como vimos, pasó a ser intervencionista al quedar evidenciada la incapacidad de las fuerzas del mercado para resolver por sí solas los desequilibrios cíclicos de la economía. Al mismo tiempo, la dispar distribución de la riqueza entre los miembros de la comunidad llevaba a que el Estado debiera actuar redistribuyendo la renta nacional aumentando la participación de los menos favorecidos. Tal criterio se puso en práctica rápidamente y produjo una constante elevación de la presión tributaria en razón de las necesidades crecientes de la Hacienda Pública para satisfacer las demandas sociales, además de las medidas tendientes a suavizar las diferencias económicas interindividuales mediante la redistribución de la riqueza a través de una incidencia impositiva progresiva que posibilita recaudar más de los que más tienen para distribuir parte de su producido entre los que menos poseen, por la vía de los servicios públicos.

La necesidad de nuevos recursos se puso de relieve, además, al apreciar que el Estado debía incursionar en el mercado con fines antimonopólicos o bien para desarrollar determinadas y específicas actividades económicas necesarias a la comunidad, que los particulares no estaban dispuestos a emprender por considerarlas poco rentables o deficitarias.

Estudiaremos a continuación cómo pueden incidir los impuestos en las decisiones de los factores de la producción y la utilización del sistema tributario como herramienta de

desarrollo, como instrumento para la redistribución de la renta y el patrimonio y, finalmente, como medio antiinflacionario.

2.2. Efectos de los impuestos

El Estado puede obtener sus ingresos fundamentalmente de los tributos o los empréstitos.

En tanto los impuestos los extrae del sector privado sin asumir en general, obligaciones específicas hacia el contribuyente, los empréstitos comprometen al Estado a devolver los fondos recibidos en ese carácter y a abonar intereses.

Mientras los impuestos constituyen exacciones de cumplimiento obligatorio, los empréstitos son prestaciones dinerarias esencialmente voluntarias, constituyendo los primeros la principal fuente de ingresos.

Los economistas han advertido el impacto que tiene el sistema tributario sobre el consumo, el ahorro o la inversión y han estudiado sus efectos sobre los componentes de la economía y también han desarrollado políticas en las cuales los impuestos constituyen su basamento como instrumentos o medios para alcanzar determinadas metas económicas y sociales.

Para apreciar con suficiente nitidez el punto de impacto de los diversos impuestos en el flujo circular de la renta y los gastos en la economía seguiremos el esquema que presentan Richard y Peggy Musgrave¹⁵, en el cual explican que la renta se percibe por las familias y se divide en gastos de consumo y ahorro familiar, pudiendo recaer los impuestos sobre la renta familiar y el consumo.

Los gastos familiares fluyen al mercado de bienes de consumo y se transforman en ingresos de las empresas que venden dichos bienes, repercutiendo sobre estos ingresos el impuesto al valor agregado.

Por su parte, los ahorros fluyen a través del mercado de capitales y son canalizados hacia la inversión. Se convierten así en gastos en el mercado de bienes de capital y se tornan en ingresos de las empresas que producen dichos bienes, que también están alcanzados con el impuesto sobre el valor añadido. Los ingresos brutos empresariales, tanto de bienes de consumo como de bienes de capital, se someten al impuesto sobre los beneficios netos, después de practicarse las deducciones admitidas. En tanto, dichos ingresos empresariales se hacen disponibles como desembolsos para ser utilizados por la empresa. Una parte se aparta para cubrir la depreciación y el resto se destina al pago de servicios de trabajo (sueldos), de capital (beneficio e interés) y de otras entradas en el mercado de factores, alcanzados con impuesto en cabeza de quien obtiene la ganancia.

Todo ello en conjunto representa la participación de los diversos factores en la renta nacional. Estas participaciones se pagan a los oferentes de factores -en forma de salarios, rentas de capital, dividendos, intereses y renta-, convirtiéndose así, en renta de las familias. Sin embargo, algunos beneficios se mantienen como beneficios retenidos (que tributan impuesto) en vez de pagarse como dividendos. Los beneficios retenidos, junto con los descuentos por depreciación, comprenden los ahorros de las empresas y se combinan con el ahorro de las familias para financiar la inversión o la compra de bienes de capital, cerrándose así el flujo circular de la renta y de los gastos.

¹⁵ MUSGRAVE, RICHARD y MUSGRAVE, PEGGY, "Hacienda Pública-Teórica y Aplicada", Ed. Mc Graw-Hill, Madrid, 1991, p. 256 y sigs.

La tributación puede influir en el mantenimiento de niveles de demanda global del sector privado que guarde relación con la capacidad productiva o incidir sobre la oferta de trabajo o de capitales a fin de acelerar el desarrollo económico, tanto a través del establecimiento de gravámenes y desgravaciones cuanto mediante regímenes de promoción.

Los efectos económicos de los impuestos suelen estudiarse desde el punto de vista del comportamiento de una determinada persona, inducido por la imposición, siendo los principales los siguientes:

a) *Efecto renta*

Es la disminución de la renta monetaria producida por el impuesto, siendo tal disminución proporcional al monto del impuesto pagado.

b) *Efecto sustitución*

Es el cambio en la forma de usar la renta.

La imposición sobre un producto determinado eleva su precio, motivando que la persona sustituya su consumo por el de otro producto cuyo precio sea inferior. De igual modo, el efecto sustitución se produce entre la renta (equiparable al trabajo) y el ocio o descanso y también entre el consumo presente y el futuro. El consumo futuro se identifica con el ahorro.

c) *Efecto incentivo*

Es el cambio en el uso de los factores de la producción capital y trabajo. El impacto producido por un impuesto sobre la renta que se aplica por primera vez sobre un individuo, producirá que éste incremente el número de horas de trabajo que le permita ganar una renta adicional con la que pueda mantener el poder adquisitivo.

d) *Efecto precio*

Este efecto es provocado por el cambio en los precios relativos de los productos como consecuencia del efecto sustitución y del efecto incentivo. Así, el precio de un producto incidido por un nuevo gravamen, puede bajar por efecto de la menor demanda, en tanto que el del bien sustituto aumentará por obra de un incremento de su consumo.

e) *Efecto bienestar*

Es la incidencia total sobre el bienestar de la persona, originada en la disminución de la renta provocada por el impuesto y el consiguiente cambio en las costumbres consumistas.

Vemos, pues, que el sistema tributario afecta a la economía en razón de su incidencia sobre el consumo y, por tanto, sobre el comportamiento de los individuos y también por su repercusión sobre la producción y la oferta de recursos productivos, es decir, sobre la empresa.

Desde el punto de vista de los individuos, un impuesto directo sobre la renta, al disminuir el poder adquisitivo, tiende a retraer el consumo y el ahorro. El mismo efecto sobre el consumo puede producirlo un impuesto indirecto que grave a consumos específicos, en cuyo caso puede desencadenarse el efecto sustitución, induciendo al consumo de otros bienes no afectados por la imposición.

Desde el punto de vista de las empresas, los impuestos producen alteraciones en los factores de la producción. Así, la oferta de trabajo se ve influida por dos efectos contradictorios: un efecto renta que incentiva al individuo a trabajar más para mantener el poder adquisitivo y el efecto sustitución, que lo incentiva al ocio cuando su "precio" es más

bajo que el del trabajo. La propensión al ocio es la consecuencia de que, en razón del impuesto, el salario baja, siendo menor el incentivo a trabajar. Este efecto sustitución se acentúa aún más en los impuestos fuertemente progresivos, cuando, a partir de determinado nivel de renta la incidencia tributaria es muy elevada.

La oferta de capital, por su parte, está relacionada con la capacidad de inversión y ésta, a su vez, está íntimamente conectada con la magnitud de los beneficios netos. Es claro, pues, que un impuesto que grave a los beneficios de las empresas incidirá negativamente sobre la oferta de capital, retrayéndola.

Para los teóricos que participan de la idea intervencionista según la cual el Estado debe actuar para resolver los desequilibrios cíclicos de la economía, el sistema tributario se constituye en un instrumento apto para contrarrestar tales fluctuaciones a través del manejo de la imposición adecuada al tipo de desajuste. Así, el aumento de la presión tributaria en la fase de prosperidad tiende a evitar la inflación y, su reducción en la fase recesiva procura evitar la depresión. Por otro lado, se aspira a incrementar el crecimiento económico, adquiriendo este objetivo particular relevancia en países cuya economía se encuentra poco evolucionada.

f) Percusión, traslación e incidencia

Cuando las autoridades intentan determinar el tipo de efecto que un gravamen en particular tiene o habría de tener, en relación con los propósitos perseguidos tanto en lo atinente al reparto de la carga tributaria cuanto respecto de las políticas antiinflacionarias o de desarrollo económico, deben evaluar sobre quienes repercute finalmente el impuesto por la posibilidad de que quien resulte designado para abonarlo lo traslade a un tercero.

Esta traslación puede hacerse "hacia adelante", cuando el sujeto designado para el pago del gravamen (contribuyente de derecho, o, simplemente, contribuyente) eleva el precio de sus productos en el equivalente del impuesto, repercutiendo el costo sobre sus clientes, o "para atrás", ofreciendo a sus proveedores un precio inferior al que hubiera pagado de no existir el tributo (contribuyentes de hecho, o sujetos incididos).

El de la traslación impositiva es un fenómeno de la mayor importancia, y, al mismo tiempo sus consecuencias son de difícil determinación.

Resulta útil distinguir a la incidencia formal del impuesto de la incidencia efectiva, teniendo en cuenta que la carga fiscal puede ser soportada de alguna de las siguientes maneras:

- 1) El contribuyente es quien soporta íntegramente al impuesto.
- 2) El contribuyente puede trasladarlo íntegramente o parcialmente hacia adelante.
- 3) El contribuyente puede trasladarlo íntegramente o parcialmente hacia atrás.
- 4) El contribuyente traslada parte de la carga hacia adelante, y el resto hacia atrás.
- 5) El contribuyente traslada parte de la carga hacia adelante, parte hacia atrás y el resto lo soporta él mismo.

Consecuentemente, a los fines de la elaboración de la política tributaria es tan importante conocer quién es el responsable de suministrar los fondos por impuestos al Fisco como determinar sobre quien habrá de incidir efectivamente la carga.

Habrà *percusión* cuando los impuestos son pagados por los sujetos de derecho a quienes las leyes tributarias imponen las obligaciones derivadas de la configuración del hecho imponible.

Cuando el contribuyente de derecho transfiere la carga fiscal nos encontramos frente al fenómeno de la *traslación*, denominándose *incidencia* al acontecimiento por el cual los sujetos que han soportado la traslación de los impuestos no pueden, a su vez, trasladarlos a terceros, soportando ellos mismos, por ello, la carga.

Las condiciones del mercado en que actúa el contribuyente de derecho, determina la posibilidad o no de trasladar la carga impositiva. En efecto, un mercado de competencia perfecta, o imperfecta con un numeroso grupo de empresas, impide, en la generalidad de los casos, que la empresa individual aumente el precio de venta de su producto. En cambio un mercado monopolístico o de competencia imperfecta permite que el contribuyente de derecho traslade el impuesto a través de un aumento de los precios de sus productos o de una disminución en el precio de los factores de la producción que él paga para elaborarlos. La posibilidad de traslación depende también, en buena medida, de la rigidez o elasticidad de la demanda de los productos sujetos a imposición específica.

g) Difusión del impuesto

La aplicación de un impuesto da lugar necesariamente al fenómeno de la incidencia en cabeza del sujeto que está imposibilitado de trasladarlo; lo que ocasiona una merma de su renta con la consecuente disminución de su consumo o de su ahorro, o de ambos, dependiendo la verificación de alguno de estos efectos del nivel económico del sujeto incidido. Así, si el impuesto incide sobre un contribuyente de bajos ingresos, cuya propensión marginal a consumir es elevada, ocasionará una disminución en la demanda de bienes de consumo. En tanto que si el impuesto incide sobre contribuyentes de altos ingresos, se producirá una disminución en los ahorros, dada la elevada propensión marginal a ahorrar de dichos sujetos.

h) Amortización del impuesto

El efecto amortización consiste en la disminución del valor del capital representado por los bienes durablemente invertidos ocasionado por el impuesto permanente que grava el producto neto de dicho capital, siendo tal disminución equivalente a un importe igual a la capitalización de dicho impuesto según la tasa de interés vigente en el mercado.

El titular de dicho capital en el momento en que es creado el impuesto no recupera la pérdida ocasionada por éste al enajenar el bien en razón de que el adquirente abonará un precio equivalente a la capitalización a la tasa corriente, del producto neto, deducido el impuesto.

Jarach¹⁶ comenta que la doctrina tradicional advierte que el fenómeno de la amortización se verifica en todos los casos de impuestos reales permanentes sobre los productos de capitales durablemente invertidos, cuando el impuesto es especial, (grava sólo la fuente de productos) o diferencial (mayor para una clase de inversiones que para otra). Un impuesto general sobre todas las inversiones generaría la consecuencia de disminuir la tasa de rendimiento, con lo cual los valores de los capitales quedarían invariables a pesar del impuesto.

El fenómeno debe considerarse como un efecto de la incidencia que se verifica cuando no hay traslación del impuesto ni hacia adelante ni hacia atrás.

Señala dicho autor que la doctrina moderna no comparte la necesidad que el impuesto deba ser periódico, ya que la misma consecuencia puede ocurrir en el caso de un

¹⁶ JARACH, DINO, "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", Ed. Cangallo, Buenos Aires, 1983, p. 340.

impuesto que se aplique una sola vez sobre las transferencias de capitales invertidos, no admitiendo tampoco la condición que el impuesto sea especial o diferencial, afirmando la posibilidad que la amortización se verifique también respecto de un impuesto general sobre todos los capitales invertidos, ya que no reconoce como cierta la afirmación que un impuesto general haga bajar la tasa de interés.

i) Carga fiscal

R. y P. Musgrave¹⁷ explican que un concepto simplificado de carga fiscal es aquel que la asocia con los ingresos recaudados por el sector público. Sin embargo, la carga total puede ser superior a las sumas recaudadas por el Estado en la medida que el impuesto distorsione las elecciones privadas de los consumidores. Es lo que puede observarse en aquellos casos en que la incidencia impositiva sobre cierto bien determine que algunas personas resuelvan no adquirirlo, o adquieran otro de menor precio haciendo que su elección resulte menos satisfactoria y, por ello, sufran una pérdida que no se ve reflejada en la recaudación total. Los cambios en las pautas de consumo de los individuos, distorsionadas por el impuesto, conduce a la consecuencia de que aquellos sufrirán un gravamen superior al que hubieran padecido si hubieran desembolsado la misma cantidad si el impuesto no existiere.

Este efecto, por el cual la carga satisfecha por los particulares tiende a ser superior al monto de la recaudación fiscal es lo que suele conocerse como exceso de gravamen o pérdida de bienestar.

El mismo efecto se produce sobre la oferta de los factores de la producción. Un impuesto progresivo sobre la renta, por ejemplo, puede alterar la decisión de los trabajadores, quienes pueden optar por trabajar más o menos que antes del impuesto. Si deciden trabajar menos, descienden sus ganancias, apreciándose una vez más que la carga total es superior a la recaudación impositiva. Lo mismo puede decirse respecto a las tasas de ahorro y de inversión las que pueden variar influidas por la política fiscal, incidiendo así, sobre la tasa de crecimiento de la producción.

La incidencia económica de un impuesto depende, en última instancia de cómo responde la economía, dependiendo ésta a su vez, de las condiciones de oferta y demanda, de la estructura de los mercados y del período de tiempo requerido para que tengan lugar los ajustes.

El aumento del precio operado en un determinado bien como consecuencia de la introducción de un impuesto hará disminuir en mayor o menor medida la cantidad comprada de dicho bien en función del grado de elasticidad de la oferta y la demanda del mismo. Cuanto menos elástica sea la oferta, menor será el incremento resultante en el precio y menor será la reducción de la cantidad de dicho bien. Por su parte, cuanto menos elástica sea la demanda, mayor será el incremento en el precio y menor será la reducción en la cantidad. En otras palabras, el aumento en el precio será mayor cuanto más elástica sea la oferta y menos elástica sea la demanda.

A conclusiones similares se llega tomando en cuenta impuestos que gravan a los factores de la producción (sobre la renta salarial, sobre el capital, sobre la renta de la tierra) ya que siempre el resultado depende de las elasticidades de oferta y demanda.

Como consecuencia, además, que la economía es un sistema interdependiente en el cual las variaciones en el precio y en la cantidad de un producto o de un factor afectan a los

¹⁷ Op. cit. en nota 16 p. 285 y sigs.

demás, pueden observarse repercusiones complejas, debiendo considerarse dos tipos de consecuencias adicionales, a saber:

- a) Cuando se produce una retracción en las compras del producto gravado, se incrementa la demanda de otros bienes. Si la producción de éstos está sometida a costos crecientes, aumentará su precio, reduciendo el del bien gravado (como consecuencia de la menor producción del mismo), haciendo que la mayor carga se extienda a los consumidores de los otros productos.
- b) A medida que varía la combinación de bienes, lo hace también la demanda derivada de los diversos factores de producción. En efecto, si, por ejemplo, el bien gravado es altamente intensivo en capital, mientras sus sustitutos son intensivos en trabajo, la sustitución conduce a un incremento en el rendimiento del trabajo y a una disminución en el rendimiento del capital, produciéndose, así, efectos adicionales por el lado de los ingresos de los factores.

En el caso de aplicarse impuestos sobre los factores de la producción, pueden hacerse consideraciones similares a las expuestas acerca de la incidencia impositiva sobre los productos en el sistema económico interdependiente.

Los efectos de un impuesto selectivo sobre la renta de los factores varía en razón de la movilidad o inmovilidad de dicho factor. En el caso de un factor inmóvil, como la tierra, al gravarse la renta de la tierra de una localidad determinada y no de otra, el impuesto será "capitalizado" reflejándose en una reducción del valor del activo gravado, ocasionándole al propietario una pérdida en el momento en que el impuesto se aplica, pues si con posterioridad desea vender el activo, el comprador sólo pagará el precio reducido, ya que debe obtener la misma rentabilidad que en el caso de la inversión en un activo libre de impuestos.

Si el impuesto fuese derogado posteriormente, el valor de la tierra aumentaría y quien fuera propietario en ese momento obtendría una ganancia. Un caso típico se presenta en el impuesto sobre la propiedad de la tierra en que las diferentes alícuotas impositivas aplicables en diferentes jurisdicciones se reflejan en los valores de la tierra.

En el caso de los factores móviles, la imposición selectiva induce a movimientos de factores hacia usos libres de impuestos hasta el punto en que los rendimientos netos se igualan. Richard y Peggy Musgrave¹⁸ explican que con un impuesto sobre sociedades se observa que el flujo de capital hacia y desde el sector societario es elástico a largo plazo. Como el impuesto se aplica solamente al sector societario, el capital se trasladará desde este sector a otros sectores en los que el impuesto no se aplica. Como resultado, la producción en el sector societario caerá y la tasa bruta de rendimiento del capital que permanezca en el sector societario se incrementará. En los sectores libres de impuestos tendrá lugar el proceso opuesto, incrementándose la producción y disminuyendo la tasa de rendimiento de capital. Si hay mercados perfectos, sin obstáculos al movimiento de capitales, el flujo de éstos continuará hasta que la tasa neta (después de impuesto) de rendimiento en el sector societario sea igual a la tasa de rendimiento no gravada en los otros sectores. La carga impositiva sobre los beneficios societarios se extiende así al capital invertido en los sectores no gravados. A largo plazo, la carga se traslada parcialmente al capital invertido en los sectores no gravados. Adviértase que en el esquema referido, el impuesto sobre el sector societario continúa capitalizándose, pero los rendimientos brutos aumentan a medida que el capital se traslada fuera del sector societario, recuperándose así, parte de la reducción inicial en el rendimiento neto.

¹⁸ Op. cit. en nota 16 p. 305 y sigs.

Este proceso de ajuste puede implicar, además, cambios adicionales. En efecto, el desplazamiento de la producción desde el sector societario al no societario puede afectar la rentabilidad del trabajo y del capital, ya que si la producción del sector no societario es más trabajo-intensiva, en el proceso se incrementará la rentabilidad del trabajo, elevándose adicionalmente la carga sobre el capital.

Por otra parte los consumidores de los bienes producidos en el sector societario serán afectados por el crecimiento de los precios ocasionados por la caída de la oferta, beneficiándose, al mismo tiempo, los consumidores de los productos elaborados en el sector no societario, ya que experimentarán una reducción relativa de su precio.

Pero lo hasta aquí expresado se hizo en base a la hipótesis de mercados perfectos. Por no constituir éste un supuesto realista es menester tener en cuenta las imperfecciones. Pasamos entonces a analizar a continuación la incidencia en mercados imperfectos.

Impuesto sobre la renta salarial

En un mercado de trabajo competitivo, con una oferta de trabajo bastante inelástica, un impuesto sobre la renta salarial tiende a ser absorbido por el trabajo.

Sin embargo, como señalan los autores citados, los salarios en la economía moderna no se determinan en mercados altamente competitivos pues intervienen factores diferentes de la productividad y una gran parte de la estructura salarial se establece por convenio colectivo.

En este marco, normalmente los sindicatos no demandan crecimientos salariales por incrementos en la presión fiscal sino cuando se producen incrementos en el costo de vida.

En los niveles superiores de la escala de renta, los cambios impositivos pueden dar lugar a cambios en la remuneración con el fin de mantener las estructuras deseadas de remuneración después de impuestos.

Impuestos sobre la renta del capital

En un mercado competitivo, la incidencia dependerá de las elasticidades de oferta y demanda de los servicios de capital.

Podría pensarse que una empresa monopólica está en mejores condiciones que otra que opera en condiciones competitivas, para trasladar un impuesto sobre los beneficios societarios.

Sin embargo, esto no es así ya que el monopolista habrá maximizado beneficios antes de la incidencia del impuesto y, por ello, no puede hacerlo mejor después de que el gravamen se aplica.

Reflexionan R. y P. Musgrave¹⁹, que en la práctica, un monopolio potencial puede escoger no explotar su poder en el mercado al máximo, operando a un nivel de producción mayor y vendiendo a un precio más bajo del que lo haría si su único objetivo fuera la maximización del beneficio. Cuando se establece un impuesto, la empresa se encuentra con que su tasa neta de rentabilidad ha caído por debajo del nivel objetivo. Esto le conducirá a explotar su posición monopolística, restringiendo su producción y elevando el precio con el fin de restaurar su posición de beneficio neto, trasladando de esta forma la carga al consumidor.

¹⁹ Op. cit. en nota 16 p. 324 y sigs.

En una situación de oligopolio, por su parte, los precios tienden a establecerse por el precio del líder del sector y las otras empresas no querrán desviarse de éste por temor a perder ventas en caso que lo eleven, o a que los competidores lo acompañen si intentan reducirlo. Un incremento en la carga impositiva, entonces, puede actuar como una señal para que las empresas eleven el precio de forma concertada. Como todas las empresas tienen razones para pensar que las otras actuarán en forma similar, pueden elevar el precio sin preocuparse por la competencia.

2.3. Objetivos económicos y sociales de la política fiscal

De acuerdo con las concepciones predominantes durante buena parte del siglo XX, hasta sus postrimerías, la política fiscal lleva implícito en su significado la aspiración de alcanzar el objetivo de lograr el mejoramiento económico con estabilidad que de lugar a un escenario donde puedan desarrollarse la dignidad humana y la libertad política. Para ello, debe ponerse al servicio de dicho objetivo el máximo flujo de recursos humanos y materiales compatibles con el desarrollo económico esperado. Al mismo tiempo, debe mantenerse una estabilidad económica razonable, contrarrestándose las presiones inflacionarias a largo plazo y las oscilaciones a corto plazo de los precios internacionales. Además, cuando existen desigualdades extremas en la distribución de la riqueza, del ingreso y del consumo, esas diferencias deberían reducirse a través de una política tributaria redistributiva. Las desigualdades desproporcionadas socavan la eficiencia productiva, al mismo tiempo que representan una afrenta a la justicia y ponen en riesgo la estabilidad política.

Los teóricos del intervencionismo estatal vieron en el sistema tributario un instrumento apto para alcanzar tales ideales. Expondremos a continuación el resultado de sus estudios, teniendo en cuenta los diferentes fines macroeconómicos a los que puede dirigirse la política fiscal, en un escenario en el cual el Estado se reserva una activa participación.

2.3.1. La imposición como herramienta de desarrollo

La formación de capital es el factor fundamental del desarrollo económico y la política fiscal debe dirigirse a apuntalar su crecimiento. En países de bajos ingresos y ahorros, fuente de la formación de capital, la propensión al consumo es elevada, alentada por el efecto demostrativo de la oferta de nuevos productos que instan a consumir por encima de los niveles de subsistencia. A ello puede añadirse que los escasos ahorros son destinados, generalmente, a la inversión en bienes no productivos.

En dicho marco, los países subdesarrollados se encuentran atrapados en un círculo vicioso cuya ruptura demanda la aplicación de una política tributaria eficaz que aliente el desenvolvimiento económico, sin perjuicio de la colaboración financiera proveniente del exterior en condiciones compatibles con dicho crecimiento. El esfuerzo debería orientarse a incrementar al máximo los ahorros para destinarlos a inversiones productivas en un contexto de desarrollo equilibrado.

Para Heller²⁰, a quien seguimos en este punto, cualquier programa en tal sentido debe basarse en el acertado diagnóstico de la situación real del país que permita, entre otras cosas, determinar con qué recursos se cuenta potencialmente y realmente, para alcanzar

²⁰ HELLER, WALTER W., “Políticas fiscales para los países subdesarrollados”, Colaboración para “La imposición fiscal en los países en desarrollo”, compilación efectuada por Bird y Oldman, ed. Unión Tipográfica Editorial Hispano Americana, México, 1968, págs. 8 y sigtes.

el desenvolvimiento deseado. Deben tenerse en cuenta, pues, los desembolsos por consumos privados, las inversiones privadas, los gastos estatales en bienes y servicios, los movimientos de recursos entre los principales sectores de la economía (agrícola, industrial y comercial) que posibilita determinar el patrón en base al cual se producen las relaciones económicas dentro del propio país, la distribución de ingresos, la balanza de pagos, los movimientos de precios, la fuerza de trabajo y el desempleo, entre otros.

Se advirtió que en los países subdesarrollados el Estado debía desempeñar un papel inevitable y fundamental tanto para proveer capital para gastos sociales cuanto para alentar el crecimiento económico, de manera de sentar las bases para lograr una mayor participación del capital privado en ese proceso de crecimiento.

La participación del Estado en el proceso de formación de capital mediante un sistema tributario apto para alcanzar rentas adecuadas que propendan al crecimiento, contribuye a mejorar la capacidad productiva en tanto el esfuerzo se destine a elevar la calidad de vida y el conocimiento técnico de los trabajadores, por un lado, y a mejorar la infraestructura geopolítica, que dote al país del ambiente económico necesario para atraer las inversiones privadas. La mano de obra calificada y saludable, las facilidades en las comunicaciones, la disponibilidad de energía eléctrica y de agua, el suministro de materias primas fácilmente obtenibles, propende a abaratar los costos de las inversiones alentando a los inversionistas privados a desarrollar sus proyectos.

La dimensión de un programa de desarrollo económico depende en gran medida de la capacidad económica del sistema impositivo, tomado éste como fuente de recursos para apuntalar el crecimiento. En países en vías de desarrollo las expectativas de incremento de la recaudación deben ser moderadas, teniendo en cuenta su particular situación socio-económica, pero, no obstante ello, un aumento moderado puede financiar un elevado incremento de la participación del Estado en la política de crecimiento.

Las decisiones de política tributaria deben ponderar los efectos de los impuestos en las conductas de los contribuyentes, debiéndose tener en cuenta, entre otros, la conveniencia de gravar las inversiones socialmente improductivas y artículos suntuarios, cuidando de no desplazar la inversión privada productiva y el consumo básico.

En una economía subdesarrollada se ha llegado a admitir cierto grado de inflación, dentro de ciertos límites, porque, por un lado, su evitación puede demandar la elevación indebida de impuestos y, por el otro, la inflación en niveles moderados es un instrumento aceptable en una estrategia de crecimiento. Se ha reconocido que en un escenario de estancamiento permanente la inflación puede ser un instrumento atractivo como último recurso, a pesar de sus riesgos. Se ve en ella un efecto vigorizante en orden a facilitar las relaciones económicas. Sin embargo, deben tenerse en cuenta los efectos negativos del fenómeno inflacionario medidos en términos de aumento de las desigualdades de los ingresos y de la riqueza, por un lado, y la canalización de una parte sustancial de la inversión hacia bienes raíces y posiciones de bajo riesgo orientadas a la obtención de ganancias de capital de empresas improductivas, por el otro.

Existe consenso, por otra parte, que las medidas impositivas a adoptar por países subdesarrollados deberían desalentar las importaciones de artículos de lujo con el objeto de evitar el despilfarro, de modo que los recursos se destinen a actividades productivas.

También se propone la utilización de fuertes cuotas progresivas en los niveles superiores de los impuestos sobre los ingresos personales para aprovechar esos ingresos productivamente en el marco del programa de crecimiento, así como mantener en niveles mínimos la imposición de las utilidades de las empresas cuyas inversiones implican una mayor contribución al desarrollo económico. Las cuotas marginales de impuestos deben establecerse cuidando de no desalentar los incentivos productivos.

Otra forma de estimular la inversión es a través de una mayor imposición sobre las utilidades distribuidas. En este supuesto, el retiro de beneficios por parte de los accionistas importará una más alta tasa tributaria, induciéndolos a reinvertir las ganancias valorizando a la empresa, al incrementar la inversión. Existe una opinión contraria a la antedicha, consistente en gravar más fuertemente los beneficios retenidos en lugar de hacerlo con los beneficios distribuidos, procurando con ello mejorar la calidad de inversión a través de las asignaciones que el mercado de capitales pueda hacer mediante decisiones de inversión en sectores de la economía más eficientes. En efecto, si los beneficios de la empresa se distribuyen a los accionistas, éstos pueden resolver invertir ese dinero en otras compañías más eficientes que lo requieran. Si el beneficio se retiene tal opción no existe. La adopción de una u otra política dependerá del conocimiento que se tenga de la situación particular del mercado al que va dirigida.

La reducción del impuesto que grava a las sociedades compensándolo con la elevación del impuesto sobre el volumen de ventas tiene, además del efecto sobre el incremento de la inversión, la ventaja de neutralizar las consecuencias negativas de su implementación, la que viene dada por su tendencia a reducir las diferencias entre las sociedades que tienen éxito y las que no lo tienen, al gravar fuertemente a las empresas rentables, haciéndolo levemente con las que obtienen magros beneficios. Si el sistema tributario acentuase las diferencias entre empresas rentables y no rentables, ayudaría a dirigir recursos hacia las firmas y procesos más eficientes y hacia los sectores de la economía que experimenten un crecimiento más rápido²¹.

Desde el punto de vista de la depreciación o amortización impositiva de activos fijos, el acortamiento de los plazos de amortización incentiva razonablemente la inversión en bienes duraderos.

La inversión implica un riesgo, por cuyo motivo debería permitirse la deducción de la pérdida que la misma genere. De este modo habrá de facilitársele al inversor la decisión favorable a la asunción del riesgo al que la inversión está expuesta.

Cabe advertir que un incremento en la formación de capital puede ir acompañado de una disminución en el consumo. Se trata pues de optar entre consumo presente y futuro. Hoy se sabe que el consumo corriente no depende solamente del nivel de renta corriente, sino también de la renta pasada y de la esperada y de la tasa de interés y la riqueza del consumidor.

El ahorro se favorece más con un impuesto sobre el consumo que con uno sobre la renta ya que el primero tiende a ser distribuido regresivamente y el segundo tiende a distribuirse progresivamente.

Se ha aceptado también que los impuestos deben incidir sobre los ahorros invertidos en tierras, construcciones o inversiones no productivas. Se trata, en suma, de evitar que los ahorros se destinen a fines no compatibles con el programa de crecimiento.

No se descarta, a manera de incentivo, el otorgamiento de subsidios impositivos a la inversión privada, utilizándose como instrumento táctico de una estrategia preelaborada tendiente al crecimiento, pero ello dentro de un adecuado control de la Administración tributaria tendiente a evitar que las concesiones acordadas se transformen en verdaderas fugas impositivas por no cumplirse, finalmente, con el objetivo para el cual se establecen,

Las decisiones de política tributaria orientadas al crecimiento tropiezan con la dificultad básica de resolver la contradicción derivada de la necesidad de aumentar los niveles de imposición cuya recaudación será destinada a financiar parte del proceso de desarrollo y movilizar las inversiones privadas, por una parte, y el efecto negativo sobre estas últimas

²¹ ALLAN, CHARLES M. , “La Teoría de la Tributación”, Alianza Universidad, Madrid, 1974, p. 182..

derivado de una elevada presión fiscal que conspira contra la intención de promover el incentivo de la inversión privada, por la otra. En tal contexto, se ha pensado que una manera de resolver la cuestión planteada consiste en manejar una combinación entre alícuotas elevadas de imposición en general y un tratamiento preferencial para aquellas actividades que se deseen alentar, pero ello dentro de un escenario planificado que descarte los favoritismos circunstanciales. Otra corriente de opinión es proclive a la disminución de la carga fiscal en su conjunto tendiente al incremento de la actividad económica, que derivará en un aumento de la recaudación por aplicación de alícuotas más bajas sobre una base imponible mayor originada en esa mayor actividad.

El grado de dependencia respecto de los movimientos de los precios internacionales y de la elasticidad de la demanda de productos exportables es un dato que puede incidir negativamente en una política de crecimiento. Desde el punto de vista fiscal en ocasiones se ha empleado el recurso de aumentar los impuestos a la exportación además de maniobrar con el tipo de cambio aprovechando el aumento de los precios en el mercado internacional. De tal modo, una parte de las ganancias extraordinarias obtenidas por la exportación pueden emplearse para proteger a la propia economía de los efectos inflacionarios del alza de precios internacionales o para financiar importaciones de capital destinadas a planes de desarrollo. Las recaudaciones obtenidas de la exportación pueden aplicarse a la constitución de un fondo de reserva que permita neutralizar los efectos de un desmejoramiento en las condiciones del comercio a través de una disminución de la carga fiscal sobre la exportación, aprovechando la reserva en divisas extranjeras.

Otras de las decisiones que las economías subdesarrolladas deberían tomar consiste en la manera del alentar un proceso de industrialización que las aleje de los riesgos de la dependencia de productos importados y de la consiguiente pérdida en los términos del intercambio originada en la diferencia entre los precios de los productos primarios exportables con poco valor agregado, con relación a los productos industrializados importados con mucho valor agregado. La diversificación de su parque industrial disminuye la exposición de la economía a los riesgos señalados. Bajo tal óptica, deberían privilegiarse aquellas actividades que tengan mayores ventajas comparativas. Ello no obsta, naturalmente, a la fijación de políticas de protección a la producción primaria.

Las economías en desarrollo son altamente sensibles a sufrir los efectos de la inflación, por cuyo motivo sus efectos deben contrarrestarse permanentemente mediante medidas antiinflacionarias de política fiscal y monetaria contrarias a las adoptadas para el crecimiento. Ello impone la necesidad de administrar tanto las decisiones fiscales como las monetarias con destreza para determinar la oportunidad de los cambios, con el propósito de propender a un crecimiento estable y equilibrado. En tal sentido, en los períodos inflacionarios se impone la limitación de la expansión del crédito, en tanto que en los períodos de depresión y desempleo aquél debe estar disponible. Se impone, pues, una absoluta coordinación entre las medidas fiscales y las monetarias.

Otro aspecto a tener en cuenta en los países subdesarrollados es la importante participación de la inversión extranjera en determinados sectores de su economía, lo que los expone a influencias económicas externas. Bajo tales circunstancias se presenta la disyuntiva impositiva de bajar los impuestos o establecer incentivos tributarios con el objeto de atraer al capital extranjero, frente a lo cual se yergue la finalidad de incrementar la participación del país en la producción mediante una mayor recaudación proveniente del aumento de las tasas fiscales, lo que no es de fácil solución.

Se postula la conveniencia de que el sistema tributario esté integrado por varios impuestos de modo tal que la recaudación no dependa de una sola fuente. Se presume, además, que la utilización de varios impuestos distribuye más satisfactoriamente la carga posibilitando captar las diversas exteriorizaciones de capacidad contributiva. Sin embargo,

el sistema debería descansar en unos pocos impuestos básicos evitando la multiplicación de gravámenes menores que, además de sumar costo a la Administración tributaria producen generalmente baja recaudación.

No menos importante es la eliminación de impuestos regresivos sin basamento teórico. Tal el caso en la Argentina, entre otros, del denominado impuesto a los débitos y créditos en cuentas bancarias vigente desde el 3/4/01, que no guarda relación con la capacidad contributiva del contribuyente, entendida ésta como el fundamento de la imposición, que además de ser de dudosa legitimidad aumenta el costo de las transacciones y provoca el rechazo generalizado de la sociedad. La estructura impositiva debe diseñarse de forma tal que invite a su aceptación general.

2.3.2. La imposición como instrumento para la redistribución de la renta y el patrimonio

El predominio de las ideas liberales durante el siglo XIX y principios del XX, derivó en la formulación de la directriz que postulaba la neutralidad de la imposición: los tributos no debían modificar las originarias o primarias situaciones relativas de patrimonio y de renta vigentes entre los particulares.

El cambio operado en la concepción del rol del Estado durante buena parte del siglo XX y la relevancia asignada a los valores éticos y de justicia socioeconómica dieron impulso a un principio contrario al de neutralidad. Neumark lo denomina de la redistribución de la renta y el patrimonio y apunta, precisamente, a modificar las situaciones primarias relativas interindividuales con el propósito de lograr una nueva distribución de las riquezas que se considera más justa de acuerdo con la concepción dominante: la redistribución habrá de consistir en una disminución de las diferencias en la distribución primaria provocada por el mecanismo y la fuerza del mercado ²²

Según este autor, para que pueda hablarse de un principio tributario de redistribución, es decir, para que la redistribución no se relacione sólo con la política de gastos públicos, es preciso que la imposición se aplique progresivamente, pero más acentuadamente que la progresividad admitida para respetar el principio de la capacidad contributiva. En otras palabras, la progresividad aplicada para tener en cuenta la capacidad de pago individual procura que el sacrificio de cada contribuyente sea proporcional a su capacidad económica. En cambio, dicha progresividad debe estar por encima de las proporciones necesarias para la realización del principio de la capacidad de pago, para que la imposición apunte a satisfacer el principio de la redistribución.

El tratadista citado opina, aun cuando lo hace en oposición al criterio sustentado por otros especialistas, que en las economías pobres, no desarrolladas, con estructuras preferentemente agrarias, no se dan los imprescindibles presupuestos culturales, administrativos, etc. para el establecimiento de eficaces medidas redistributivas, por cuyo motivo tales países sólo pueden tener en cuenta fundamentalmente la evitación, o una cierta atenuación, de la regresión tributaria, gozando la política de crecimiento de un rango prioritario con respecto a la política de redistribución ²³.

Parece, pues, que los países pobres deben privilegiar al desarrollo económico antes de intentar una política redistributiva directamente relacionada con la tributación, distinta de la que puedan intentar mediante las prestaciones del Estado a través de los gastos

²² NEUMARK, FRITZ, "Principios de la imposición", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, p. 242.

²³ Op. cit. en nota 23, p. 248.

públicos, procurándose riqueza para redistribuirla entre sus ciudadanos. El mismo Neumark sentencia que la única redistribución razonable a que se puede aspirar es la del incremento patrimonial y rentístico²⁴.

Allan sostiene que el primer objetivo de la tributación es la desaparición de las grandes desigualdades de poder económico producidas por la economía de mercado, señalando que, en general, los sistemas tributarios corrientes hacen muy poco para reducir las desigualdades de poder económico. Admite que gravan de modo muy progresivo la renta monetaria y que otro tanto hacen con las ganancias de capital pero sostiene que no existe en absoluto tributación sobre la riqueza con lo cual no se grava todo lo que hace rica a una persona y, además, si bien el sistema impide que la gente se haga rica, al gravar los rendimientos con cuya acumulación se forma el capital, no hace nada, en cambio, para impedir que la gente sea rica.

Esta situación que califica de osificación de la distribución de la riqueza puede tener, en su opinión, implicaciones no deseables para el crecimiento dado que los muy ricos, para proteger sus activos no tienen necesidad de hacerlos lo suficientemente rentables como para pagar los impuestos sobre la riqueza, porque estos no existen y además, es tan difícil hacerse rico que pocas personas lo intentan.

Por lo expuesto Allan sugiere cambiar el acento de la política redistributiva pasándola de la renta, a la riqueza, admitiendo, sin embargo, que es poco lo que pueda hacer en tal sentido un solo país ya que si el capital es duramente gravado con impuestos en un país, muy probablemente emigrará a otro donde reciba un trato más favorable, lo que conduciría a la necesaria implicancia que todos los países deberían adoptar una misma política, acotando, finalmente, que su recomendación apunta a sustituir las alícuotas superiores de la imposición sobre la renta (que tienen eficiencias económicas muy bajas) por un impuesto sobre la riqueza, pues la sustitución de las alícuotas inferiores del impuesto sobre la renta no produciría el efecto deseado ya que un impuesto sobre la riqueza que operara en este nivel produciría una baja eficiencia económica²⁵.

2.3.3. La imposición como medio antiinflacionario

La inflación no es neutral. Desorienta tanto a consumidores cuanto a productores. Su persistencia en el tiempo desalienta la inversión y frena el crecimiento. Provoca transferencias de ingresos sistemáticas y muchas veces aleatorias. Acentúa el déficit fiscal y conspira contra la predecibilidad y el planeamiento. Deteriora el sector externo y la monetización de la economía. Induce al desvío de los esfuerzos de las actividades productivas hacia las especulativas pues los mayores beneficios se obtienen de apuestas especulativas. Las altas tasas de inflación colocan a los agentes económicos en un marco de conjeturas en donde prevalece la falta de información confiable resultando difícil predecir las conductas de los agentes privados y la política económica. En tal contexto se dificulta la adopción de decisiones por parte del gobierno que resulten compatibles con las decisiones de los agentes privados.

Haremos una exposición de las teorías que pretenden explicar las causas de la inflación, siguiendo a Olivier Blanchard y Daniel Pérez Enri²⁶, diferenciando a aquella que tiene un

²⁴ Op. cit. en nota 23, p. 246.

²⁵ ALLAN, CHARLES M., "La Teoría de la Tributación", Alianza Universidad, Madrid, 1974, p. 201 y sig.

²⁶ OLIVIER BLANCHARD y DANIEL PÉREZ ENRI, "Macroeconomía", Prentice Hall, págs. 443 y sigtes.

enfoque monetarista, conocida precisamente como monetarismo y las que parten de un enfoque no monetario, a las que se las conoce como estructuralismo.

Desde el punto de vista monetario, el nivel de precios está dado por la oferta y la demanda monetarias y se basa en la teoría cuantitativa del dinero, según la cual las variaciones de los precios se explican por las variaciones en la oferta monetaria. La expansión monetaria eleva la demanda global por encima de la disponibilidad de bienes presionando sobre los precios.

Se han observado, sin embargo, muchos casos en los que la desaceleración de la oferta monetaria no produjo el efecto de la disminución de la inflación e, incluso, en alguno, la oferta monetaria creció y la inflación disminuyó, deduciéndose de ello que la relación entre la oferta de dinero y los precios no es tan precisa. Un ejemplo puede verse en el caso de la convertibilidad en la Argentina en el que el dinero creció más que los precios.

Desde un punto de vista no monetario, sin llegar al extremo de negar que en el largo plazo existirá una relación directa entre la moneda y los precios, no se ve en ello necesariamente la causa de la inflación, sino a los costos que presionan sobre los precios y, a partir de allí, a una expansión monetaria que la reafirma. El aumento de los costos puede originarse en presiones oligopólicas para aumentar los márgenes de ganancias, o por aumentos salariales, o por aumentos en los productos importados o por devaluaciones. Este enfoque identifica a la inflación con la puja por la distribución del ingreso entre los diferentes grupos sociales, lo que incide en los costos a través de los salarios, las tarifas, el tipo de cambio, los precios de los insumos importados o los márgenes de utilidad.

También desde este punto de vista, se dice que las asimetrías estructurales de la economía provocan presión inflacionaria por falta de flexibilidad de la oferta para adaptarse rápidamente a los cambios en la demanda. Las disparidades o heterogeneidades estructurales pueden provenir de mercados oligopólicos, de ausencia de iniciativas empresariales, de la alta concentración del ingreso o poder o rigideces en los sectores externo, público o laboral.

A quedado demostrado que existen mecanismos de propagación de la inflación que, si bien no son su causa, le dan persistencia como las expectativas de la sociedad y la indexación.

La causa de la inflación es, pues, vista de diferente manera. Para el monetarismo, el origen es un exceso de demanda dado por el crecimiento de dinero que supera la oferta de bienes y servicios. Para el estructuralismo, el motivo debe buscarse en desequilibrios sectoriales y no en el desajuste entre oferta y demanda globales. Es decir, la inflexibilidad de la oferta produce estrangulamientos y aumentos sectoriales de precios que pueden hacerse crónicos para luego generalizarse. La causa, así, no obedece tanto a la expansión de la oferta monetaria cuanto a las rigideces en la estructura productiva y a la imperfección del mercado.

Es también diferente el enfoque que ambas teorías le dan a los objetivos de política económica si se tiene en cuenta que para el monetarismo la estabilidad es condición previa para el crecimiento y para el estructuralismo, en cambio, la estabilidad no garantiza el crecimiento, siendo muchas veces este último la precondition para la estabilidad.

Mientras para el monetarismo el instrumento fundamental para alcanzar la estabilidad es la política monetaria, para el estructuralismo, esta política es ineficaz porque no toma en cuenta los factores no monetarios que presionan sobre el aumento de los precios. Para el estructuralismo, la política monetaria es solo un instrumento más de un conjunto entre los que se cuentan otros más selectivos como, por ejemplo, las políticas cambiarias, crediticia y fiscal, en los cuales el Estado debe actuar por medio de políticas más activas para

promover el desarrollo económico, más allá de participar en forma subsidiaria para solucionar las fallas del mercado. Conforme a esta visión del fenómeno inflacionario, la expansión monetaria es una consecuencia y no una causa de la inflación, pues se produciría por la necesidad de suministrar liquidez adicional motivada en el aumento de los precios. El monetarismo sostiene, por su parte, que los problemas estructurales son inducidos por la inflación.

Los distintos medios empleados para combatir la inflación pueden agruparse en los siguientes:

- a) medidas de política monetaria
- b) medidas de control directo de precios y salarios
- c) medidas de reducción del gasto público
- d) medidas de política tributaria.

Las medidas de política monetaria procuran incidir sobre los consumos y la inversión a través del manejo de la tasa de interés y la disponibilidad de crédito bancario.

En épocas de inflación se intenta la disminución de la inversión mediante la retracción de las reservas bancarias vendiendo títulos públicos en el mercado o elevando los encajes obligatorios. La restricción de la oferta monetaria también puede lograrse elevando las tasas de interés desalentándose así, la obtención de préstamos bancarios.

Las medidas de control directo consisten en la fijación de precios y salarios máximos. Se las considera de emergencia y transitorias ya que el mantenimiento de niveles de precios artificiales o ficticios conduce a la creación de un mercado negro o paralelo. Por otra parte, el abandono del control directo trae aparejado un brusco aumento de los precios por la presión ejercida por la demanda acumulada.

Las medidas relacionadas con el gasto público se encaminan a suprimir aquellos gastos que no sean imprescindibles.

Examinaremos seguidamente las estrategias antiinflacionarias basadas en el instrumento impositivo.

Una mayor presión tributaria basada en el aumento de un impuesto a las ganancias busca disminuir el consumo restando poder adquisitivo a los contribuyentes.

DUE²⁷ señala algunas objeciones al empleo de este impuesto con fines antiinflacionarios, expresando que no otorga un incentivo directo a la disminución del gasto y no coloca carga tributaria alguna sobre quienes pueden eludir el impuesto o sobre quienes gastan grandes sumas de riqueza acumulada, añadiendo que, además, el impuesto recae sobre todo el ingreso en lugar de hacerlo solamente sobre el que se emplea aumentando las presiones inflacionarias.

Aun cuando se admite que el aumento en este impuesto es quizá la forma más simple y equitativa de contrarrestar las presiones inflacionarias, los inconvenientes señalados determinan que en situaciones de elevado índice inflacionario se opte por el empleo de otros impuestos.

Un aumento en el impuesto a las ganancias que grava a las sociedades tiende a reducir el gasto privado en la proporción que se reducen los dividendos y, al mismo tiempo, la disminución de las utilidades netas por la incidencia del mayor gravamen, tiende a retraer

²⁷ DUE, JOHN F., "Análisis económico de los impuestos", Ed. El Ateneo, Buenos Aires, 1968, p. 489.

la inversión. Ambos efectos son deflacionarios pero, en cambio, conspiran contra una política de crecimiento basada en una mayor eficiencia.

Los impuestos sobre consumos específicos así como un impuesto a las ventas o un gravamen al valor agregado, restan poder adquisitivo reduciendo la demanda.

Estos impuestos tienen la ventaja de que alcanzan a la riqueza acumulada gastada y gravan fuertemente a quienes efectúan grandes erogaciones superfluas.

Los inconvenientes pueden presentarse si se grava aquellos productos de uso necesario, cuya demanda es inelástica, ya que la incidencia relativa entre los individuos varía en función de sus distintas capacidades económicas, transformándose la carga en regresiva en cabeza de los menos favorecidos. El establecimiento de exenciones en favor de los productos de primera necesidad puede paliar el efecto regresivo.

Para Due²⁸ la limitación más seria de un impuesto a las ventas como medida contra la inflación, es su tendencia a producir aumentos de salarios estimulándose así, una mayor inflación, por su influencia sobre el aumento del costo de vida.

Se admite, por otra parte, que la política fiscal es prácticamente inoperante para controlar la inflación cuando ésta se origina en el aumento de los costos, pues su andamiaje se apoya en el supuesto de que la inflación proviene principalmente del gasto excesivo, intentando disminuirlo.

3. Vuelta al Estado gendarme. Teoría monetarista

A partir de la década de 1970, la crisis que debió soportar el mundo occidental más desarrollado por causa del aumento de la inflación, el estancamiento económico y, en algunos casos depresión y el desempleo masivo, dio lugar al auge de corrientes más liberales, contrarias a la teoría económica keynesiana, poniéndose en tela de juicio la aptitud de la política fiscal como instrumento macroeconómico.

Dentro de este contexto se reflatan enfoques monetaristas que ya habían sido desarrollados durante el Siglo XIX, y que pasaron a ocupar un plano secundario con la crisis del año 1930 y las ideas keynesianas. Entre los principios que habían quedado relegados se encuentra el relacionado con la teoría cuantitativa del dinero.

La corriente monetarista ataca las bases del pensamiento keynesiano constituidas por una economía caracterizada por el alto nivel de empleo, y por las tensiones inflacionistas y la afirmación de que “el dinero no importa”.

Tal como señalan Calvo Bernardino y Galindo Martín²⁹ la escuela monetarista aspira a que las intervenciones del Estado en la economía no generen perturbaciones indeseables, señalando que en tal entendimiento la política fiscal debería limitarse a:

1. Fijar el total de los gastos públicos en bienes y servicios atendiendo a su utilidad relativa y al deseo de la colectividad de pagar su costo.

²⁸ Op. cit. en nota 28, p. 494.

²⁹ CALVO BERNARDINO, ANTONIO y GALINDO MARTÍN, MIGUEL ANGEL, “La Teoría de la Política Fiscal”, Ed. Dikinson, Madrid, 1990, p. 165.

2. Fijar un programa determinado de gastos de transferencia (subsidios, subvenciones) en función de lo que la sociedad crea y deba permitirse.
3. Diseñar un sistema impositivo basado en el impuesto sobre la renta de las personas físicas con detracción en la fuente de la misma.
4. En cualquier caso, si fuese necesario el aumento de los gastos públicos para hacer frente a alguna eventualidad, deberían aumentarse también lo suficiente los impuestos de forma que el presupuesto se mantuviese equilibrado a un nivel hipotético de pleno empleo.

Los monetaristas han criticado a la política fiscal utilizada por los diferentes Estados sobre la base de que con su actuación ha facilitado el crecimiento del sector público y de la presión impositiva.

Los autores a los que seguimos en esta parte de nuestra obra, advierten que a lo largo de la década de 1970 aparece un movimiento económico al cual se lo conoce indistintamente como “Monetarismo 2” o “Nueva Macroeconomía clásica” y que se apoya en dos pilares básicos: la hipótesis de las expectativas racionales y el principio del equilibrio continuo de los mercados.

La hipótesis de expectativas racionales parte de los siguientes supuestos:

- a) Las expectativas racionales nos acercan a la realidad ya que los agentes económicos procuran utilizar toda la base informativa posible para diseñar sus proyectos.
- b) Los agentes económicos tienden a no repetir errores, tratando de obtener información adicional frente a cada fracaso. El proceso de formación de expectativas racionales es de aprendizaje mediante la eliminación de errores.

Estas características de la hipótesis de expectativas racionales, al decir de Calvo Bernardino y Galindo Martín, se traducen en una serie de implicaciones importantes para la política económica, destacando las siguientes:

1. La política económica discrecional de los gobiernos es ineficaz, ya que para que tenga éxito se requiere que las autoridades conozcan antes que los agentes económicos los problemas planteados, que apliquen la política estabilizadora adecuada y que esa política tampoco sea anticipada por los agentes económicos.

Otra corriente de pensamiento que hace su aparición en dicha década es la que se conoce con el nombre de “economía de la oferta”, que también afirma que el intervencionismo estatal es perjudicial para la economía ya que conduce a procesos inflacionarios, a la ineficiencia y a la falta de productividad, poniendo el acento en el crecimiento de la producción, a través del incentivo a trabajar y a invertir, privilegiando ese objetivo en desmedro de la redistribución de la renta.

Para los economistas de la oferta, el intervencionismo económico propiciado por la teoría keynesiana, dio lugar al paro y a la inflación de las décadas de 1970/80, a partir del incremento de los gastos públicos que deben financiarse con impuestos, reduciendo los incentivos y la productividad. Su programa de política económica consiste en la reducción

de los gastos públicos, de los impuestos, de la reglamentación estatal y de la oferta monetaria, proponiendo una menor participación del Estado en la economía.

Para el monetarismo el Estado no debe ser protagonista. Propugna la privatización de las empresas públicas acentuando la participación de empresas privadas capitalistas. Para la corriente opuesta, que parte de un enfoque no monetario y a la que se la conoce como estructuralismo, en cambio, la empresa privada y la pública deben complementarse, inclinándose por un papel más activo de la empresa pública especialmente en áreas prioritarias promoviendo el pluralismo en la propiedad. El Estado debe crear condiciones de igualdad mediante la redistribución de los ingresos. En síntesis, mientras el monetarismo se basa en un modelo pasivo y políticas económicas neutrales, la otra propone un gobierno activo y políticas económicas selectivas, estimulando el desarrollo de sindicatos, asociaciones profesionales y cooperativas.

Con relación al comercio exterior, el monetarismo está a favor del libre comercio con eliminación de mecanismos paraarancelarios y apertura indiscriminada a todo el mundo. En cambio, el estructuralismo se inclina por la inserción selectiva.

Desde el punto de vista del sistema tributario, para el monetarismo el mismo debe ser neutro, salvo en el fomento del ahorro y la inversión privados. Para el estructuralismo, el sistema tributario debe ser progresivo y redistribuidor de los gastos y recursos productivos.

Con respecto al sistema financiero, el monetarismo se pronuncia por un sistema libre, debiéndose determinar la tasa de interés libremente por el mercado. Para el estructuralismo, por el contrario, el sistema financiero debe estar regulado en alguna medida proponiendo tasas de interés preferenciales para pequeñas empresas.

Para la primera de las corrientes de opinión la inversión extranjera debe competir sin restricciones con la nacional, en tanto que para el estructuralismo la aceptación de la inversión extranjera debe ser selectiva para adquirir tecnología y acceder a mercados externos.

Desde el punto de vista de lo que se espera de la política fiscal de acuerdo con el enfoque monetarista, sintetizando el análisis efectuado por Calvo Bernardino y Galindo Martín ³⁰, se advierte la necesidad de realizar ajustes en diversos sectores de la economía para hacer frente a las nuevas condiciones de precios y costos relativos, posibilitando una recuperación duradera.

Se trata, por tanto, de implantar lo que se denomina una política de ajustes positivos que significa que los recursos se transfieran desde la producción de bienes y servicios cuya demanda disminuye, hacia la producción de aquellos otros en los que, por el contrario, la demanda aumenta, trasladando, entonces, los recursos productivos hacia las producciones más eficientes y retirándolos de aquellos sectores en los que otros países adquieren ventajas comparativas.

La política económica a aplicar debería ser aquella que tenga en cuenta que no existe una solución "nacional" o propia a la crisis, sino que por el contrario tiene que partir de la interdependencia de las economías nacionales, poniendo el acento en la coordinación.

La política de ajuste positivo se opone a las iniciativas proteccionistas que procuran preservar a los sectores obsoletos, proponiendo, en cambio, planificar y facilitar los cambios necesarios en la utilización de los factores productivos.

³⁰ Op. cit. en nota 30, p. 239 y sigs.

Desde el punto de vista fiscal, la política de ajustes positivos propugna la reducción del déficit público, y concretamente, el déficit estructural que padecen las economías, intentando, al mismo tiempo, rentabilizar al máximo el empleo de los recursos que utiliza el sector público.

Se ha advertido la conveniencia de que los Estados trabajen unidos. El comité de política económica de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) señaló en 1992 que uno o dos países actuando solos no podrán cambiar significativamente la situación económica mundial. Se pone el acento en un programa de coordinación a escala internacional para favorecer el crecimiento y bajar el desempleo.

4. La economía mundial a comienzos del siglo XXI

En un mercado globalizado, basado en las exportaciones, se profundiza la competencia a nivel mundial. Se apunta a disminuir costos promoviendo un gran incremento de la productividad y la producción. El neoliberalismo viene a constituirse en la fundamentación teórica de la globalización de la economía mundial, impulsando la libertad de los mercados y la libre circulación de las mercaderías y del capital a nivel internacional.

En dicho contexto, se advierte la tendencia a la exagerada apropiación privada de los recursos naturales por parte de las grandes empresas transaccionales, a través de legislaciones que promueven las inversiones extranjeras entregando dichos recursos como propiedad privada. Por ejemplo el Tratado Minero argentino—chileno, crea implícitamente una nueva organización territorial, pues en esta organización virtual se entregan los recursos naturales de la cordillera de los Andes y parte de los llanos de ambos países a las grandes empresas mineras mundiales.

En este escenario se impone la fuerza del mercado, la libertad individual y la propiedad privada sin límites, predominando la competencia y no la solidaridad. Esta última queda difuminada bajo el peso del afán de lucro a cualquier precio. Por atender exclusivamente al desarrollo extraordinario de ciertas formas de actividades que apuntan a crear nuevas necesidades materiales, y para lo cual se cuenta con el aporte invaluable de la evolución científica y tecnológica, se desatienden las cuestiones inherentes a las necesidades sociales y a la justicia distributiva, que sería lo deseable si se aspira a que todos puedan satisfacer sus necesidades básicas.

La globalización está vinculada estrechamente con la libertad de los mercados. La concepción neoliberal proclama que el funcionamiento libre de los mercados impedirá que se produzcan crisis económicas. Hemos visto, sin embargo, que desde la década de los 70 del siglo XX, con globalización y predominio del neoliberalismo, se han producido por lo menos siete crisis cíclicas, las que no se habían presentado durante el lapso que media desde la segunda Gran Guerra hasta fines de los 60. Las crisis se fueron acentuando y presentando más periódicamente en las últimas décadas.

En lo que respecta al origen de las crisis, se observa que, por primera vez, éstas nacen en la periferia del capitalismo mundial en zonas que son el paradigma de la globalización. Tal el caso de la que tuvo origen en México y en el sudeste asiático.

Aún cuando las crisis cíclicas irrumpen separadas entre sí en el tiempo, ellas forman parte de un movimiento único que va relacionando a todas ellas a través de las distintas faces

del ciclo económico, produciendo el encadenamiento de las crisis y de los ciclos, con la consecuencia que cada vez quedan abarcados más países y más regiones.

A fines de la primera década del siglo XXI se presentó una profunda crisis cíclica, comparable por muchos a la de los años 30 del siglo XX. Habrá que ver hasta que punto la consecuencia de ella puede llegar a ser el quiebre de la globalización y la estructuración de la economía mundial sobre la base de bloques regionales.

Tal como señala Orlando Caputo Leiva³¹, a quien seguimos en esta parte de la obra,, durante la etapa de la globalización a nivel mundial, la economía estadounidense contó con un fuerte apoyo estatal, lo que permitió que EEUU pasase a constituirse en única potencia mundial, superando la decadencia que evidenciaba su economía a mediados de los ochenta del siglo pasado, desplazada por Europa, Japón y el sudeste asiático.

Sin embargo, el capitalismo mundial depende cada vez más de China y aunque ésta también depende cada vez más de aquél, la tendencia parece inclinarse a favor de una mayor dependencia del primero respecto de China, que a la inversa. Es muy relevante la significación de la economía china con relación a la producción y al comercio internacional, lo que añade preponderancia al papel de China en las crisis cíclicas de la economía en su conjunto. China es uno de los países con mayor interés en materia de inversiones extranjeras de distintos países y, a la vez, se advierte la tendencia al crecimiento de inversiones chinas en el exterior. Este país está produciendo un cambio significativo en los términos de intercambio, profundizando la competencia en el mercado internacional y la canalización de la producción hacia su propio ámbito territorial.

Se profundiza el desigual desarrollo de los países y las regiones, manteniendo los Estados Unidos la hegemonía recuperada a partir de fines de la década de los 80. China ha experimentado un gran desarrollo a expensas del resto de los países asiáticos. América Latina ha quedado muy retrazada en relación a los países desarrollados y particularmente con relación a los Estados Unidos. A pesar de que las ganancias en América Latina crecen tanto o más que en Estados Unidos, la divergencia radica en que mientras en éste último se advierte una acentuada tendencia a la inversión, en aquella se nota un marcado estancamiento en este rubro en las últimas décadas, especialmente con relación a inversiones en maquinaria y equipo. Aún cuando en América Latina se nota un crecimiento significativo con relación a la inversión extranjera, ésta se ha concentrado fundamentalmente en la compra de empresas ya existentes. La presión de la globalización y la influencia del pensamiento neoliberal influyó para que los gobernantes de los países de la zona, otorgasen condiciones preferenciales, vía legislativa, en beneficio de las inversiones extranjeras, las que fueron usufructuadas por las grandes empresas extranjeras. En dicho contexto, América Latina transfiere enormes recursos al exterior.

³¹ Orlando Caputo Leiva, “La economía mundial y América Latina a inicios del siglo XXI”. Universidad de Chile.

CAPITULO III

HISTORIA DE LOS TRIBUTOS

En toda época y lugar existieron formas de tributación que, en alguna medida, pueden ser asimiladas a las actuales.

En tal sentido, en la antigua Mesopotamia, bajo la dominación persa existían impuestos territoriales y de capitación (cuyo pago hacía que se considerase a una persona como ciudadano), cargas sobre transporte fluvial e importaciones, etc.³²

Los griegos conocieron, en el Siglo VI a. J., impuestos indirectos sobre los consumos, resistiéndose el Estado-ciudad de Atenas a la utilización de gravámenes de carácter personal, en razón de la concepción imperante que realizaba la libertad individual, lo que condujo a la consecuencia que las contribuciones personales fueron voluntarias.

La carga tributaria en el Estado-ciudad de los griegos no era elevada en razón del carácter reducido de los gastos públicos corrientes. Además, el Estado no debía hacer frente al pago de estipendio a sus soldados ya que el servicio militar era obligatorio, imperando un sistema de "liturgias" o prestaciones voluntarias a cargo de ciertos ciudadanos pudientes, que costeaban parte de los gastos públicos.

En tiempos de guerra, los salarios de las tropas eran solventados con los tributos que las ciudades confederadas suministraban a Atenas, en tanto que los impuestos personales que se establecieron eran consentidos por los ciudadanos en aras del servicio prestado a la comunidad en situaciones de crisis.

El elenco de recursos fiscales, en épocas de paz, estaba circunscrito, entonces, a ciertos impuestos indirectos al consumo (derechos aduaneros o de mercado) y a tasas judiciales y de utilización de la propiedad común.

Los impuestos se acordaban a regañadientes y en casos de extraordinaria necesidad, por lo cual el Tesoro público estaba casi siempre exhausto, hasta el punto de que en ocasiones hubo de suspenderse la administración de justicia por no contarse con dinero para el pago a los jueces³³

Pero los impuestos extraordinarios aplicados en tiempos de guerra se fueron transformando en permanentes en razón de los frecuentes conflictos bélicos.

En Roma, bajo el signo de la República, a favor del gran incremento experimentado en las fuentes de recursos como consecuencia de sus conquistas bélicas se produjo el enriquecimiento técnico de los instrumentos impositivos para perfeccionarlos aún más en tiempos del Imperio, bajo un manto jurídico regulatorio, cuyo objetivo apuntaba a establecer y mantener su hegemonía en el mundo mediante la explotación tributaria de las poblaciones sometidas. En otras palabras, los impuestos no se cobraban del ciudadano sino del enemigo vencido. Esta política equivocada y perversa sólo se varió cuando el Imperio estaba en vísperas de derrumbarse.

³² FRYE, RICHARD, "La Herencia de Persia", Ed. Guadarrama, Madrid, 1965, p. 238.

³³ GOETZ, WALTER, "Historia Universal", Ed. Espasar Calpe, Madrid, 1975, T. II, p. 224.

En tiempos de Augusto se acometió una reforma fiscal asentada en el equilibrio presupuestario, dirigida a la unificación financiera y a la determinación exacta de la materia imponible. Lo primero, suprimiendo los privilegios tributarios que favorecían a ciertas ciudades, incorporándolas, con ello, al sistema general. Lo segundo fue logrado gracias a la confección de los censos lo que permitió registrar y clasificar la riqueza territorial y mobiliaria del Imperio, la que constituyó la base de la imposición directa en las provincias.

Atendiendo al óptimo resultado obtenido por la reforma de Augusto al contribuir al resurgimiento económico y a la estabilidad política del régimen, Sainz de Bujanda ³⁴ extrae una lección histórica consistente en que la bondad política de una reforma fiscal no estriba exclusivamente en la adaptación cuantitativa y cualitativa de las cargas tributarias a la realidad económica del momento en que la reforma se produce, sino también en la sensación de seguridad que sea susceptible de provocar en el ánimo de los contribuyentes, lo que revela la importancia del factor psicológico en el campo de la Hacienda Pública.

Sin embargo al ir concentrándose el poder en manos del Príncipe, el Estado se convierte en despótico lesionando los principios de libertad y de igualdad desacreditándose el impuesto ante la conciencia social.

En un contexto de evasión fiscal generalizada, Diocleciano es proclamado emperador impulsando su propia reforma impositiva orientada al incremento de los recursos, para lo cual dio carácter permanente a los impuestos en especie (*annonae*), fijó el importe total anual que el Estado debía percibir y simplificó las bases fiscales, prescindiendo de los datos del censo y de la capacidad contributiva de las ciudades y de las demás unidades tributarias, apelando a un sistema más sencillo de valoración estableciéndose la unidad impositiva en base a la combinación de la extensión del terreno cultivado y el número de cultivadores adscritos a él (*cápita*).

Al mismo tiempo se encomendó la recaudación impositiva a funcionarios del Estado cuyos procedimientos coercitivos inspiraron terror a los sometidos a imposición. Cuenta Sainz de Bujanda que cuando sobrevinieron las invasiones germánicas, el Fisco Imperial había producido la asfixia económica a través de un sistema tributario opresivo, fruto de una organización política despótica.

Las instituciones financieras que los visigodos encontraron en España fueron las que Diocleciano había establecido en las postrimerías del Siglo III con las características comentadas. Se vivía en España en esa época, como en todos los lugares del Imperio, en una atmósfera de opresión.

Para el autor citado la distinción más profunda entre la Hacienda Pública bajo la dominación romana y la misma bajo la monarquía visigoda radica en que mientras bajo la primera era una pieza de la Hacienda Imperial, bajo la segunda quiso ser un instrumento de aglutinación nacional.

A pesar de que los visigodos siguieron utilizando las formas de imposición romanas la característica señalada diferenciaba a ambos sistemas.

El despotismo romano había conducido a la confusión de los recursos públicos con la fortuna privada del Emperador; la Monarquía visigótica restableció la distinción entre el patrimonio del Estado y los bienes particulares del soberano. El sistema tributario visigótico estaba destinado a cubrir los gastos de un cuerpo nacional en gestación. Concluye Sainz de Bujanda afirmando que los visigodos introdujeron dos novedades

³⁴ SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO, "Hacienda y Derecho", T. I, p. 166 y sigs.

importantes: la primera, la autonomía del patrimonio fiscal; la segunda, la fundamentación del deber de contribuir en el vínculo general del súbdito. Se habrían inspirado ambas en ideas políticas germánicas y eclesiásticas.

Sin embargo, el sistema financiero a nivel nacional no llegó a consolidarse en España bajo la dominación visigoda debido principalmente a la debilidad del poder político y a la frágil textura del Estado.

Durante el tiempo transcurrido desde la caída del Imperio Romano hasta la Revolución Francesa, que abarca a los dos períodos que en la historia se conocen con la denominación de Edad Media y Edad Moderna el impuesto mutó su carácter de instituto de derecho público para convertirse en signo de servidumbre.

La organización política también se sometía a cambios fundamentales ya que el poder se repartía entre los reyes y los señores feudales, coexistiendo dos órdenes de exacciones las que se debían al señor feudal y las que se debían al rey como soberano, siendo la primera consecuencia de esta evolución la desaparición de los impuestos territoriales que se convirtieron en censos, percibidos por los señores como propietarios del suelo ³⁵.

En el derecho medieval el impuesto se establece con carácter personal privilegiado, sin tomar en cuenta a la renta. En este régimen clases enteras no sólo viven de lo que con sus brazos producen los siervos, sino que están exceptuados de la obligación de concurrir con sus aportes a la manutención de las cargas comunes. En este ambiente falta, desde luego, toda proporcionalidad contributiva ³⁶.

Durante la Edad Moderna, al desaparecer el feudalismo los señores pierden la autonomía que ejercían sobre sus posesiones, constituyéndose las primeras naciones europeas, organizadas en Estados. Se fortalece el poder monárquico cediendo la economía urbana su lugar a la economía nacional.

Según manifiesta Oria ³⁷, no puede decirse que exista un sistema tributario verdaderamente ordenado hasta que en el siglo XIV comienzan a organizarse las comunas y prestarse en su ámbito territorial servicios que tienden a satisfacer necesidades generales como la higiene, limpieza, tránsito, etc.

En un trabajo presentado en el 4to. Congreso Interamericano de la tributación ³⁸ sus autores ³⁹ centran el enfoque del ejercicio del poder tributario en la Península Ibérica, por ser ésta en la época moderna, sede de uno de los estados más poderosos de Europa, señalando que los Reyes Católicos fijaron la tributación en materia aduanera a través de las leyes de Cartagena, Granada y Murcia publicadas en 1479 y 1503, estableciendo los derechos de exportación en un 5% del valor de las mercaderías traficadas, declarando exentos a los artículos introducidos para la Casa Real y el oro y la plata en barra.

Del reino moro conservaron los Reyes Católicos el diezmo, llamado también renta de la seda, consistente en el equivalente al 10% del valor de la seda que se vendía, e introdujeron un nuevo recurso proveniente del tributo llamado Bula de la Santa Cruzada, formado por las contribuciones en concepto de aportes para mantener la guerra contra los infieles y/o recuperar las tierras santas.

³⁵ PARET, VÍCTOR, "Evolución del Impuesto", Revista de Ciencias Económicas, Buenos Aires.

³⁶ BENEYTO PEREZ, JUAN, "El impuesto sobre la renta", Barcelona, 1933.

³⁷ ORIA, SALVADOR, "Finanzas", Ed. Kraft, Buenos Aires, 1948, T. I, p. 416.

³⁸ Celebrado entre el 5 y el 7 de abril de 1984 en Rosario, Rep. Argentina.

³⁹ VITOLA, EDUARDO F., DONADIO, CARMEN y GONZALEZ SABATHIE, LUIS, "Los tributos en la Edad Moderna", trabajo incluido en la obra "Origen, Historia y evolución de los tributos", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1984, p. 207 y sigs.

Los autores aludidos señalan con acierto que si bien estos tributos proporcionaban a la real hacienda importantes ingresos, fueron superados por la imposición llamada “ingreso de los tesoros” y/o “caudales de América”, representada por la proporción de esos tesoros que debían tributar en beneficio del Erario Público los particulares titulares de los mismos al ser remitidos del Nuevo Mundo a España.

Estas rentas de Indias, que en un principio fueron poco importantes, crecieron significativamente conforme fue aumentando la superficie sometida al poderío español, y, en especial, por los descubrimientos de las minas de oro y plata.

Al asumir Carlos I, por resultar insuficientes los recursos para sostener la situación de diversas guerras, debió recurrir en forma reiterada a servicios extraordinarios provenientes de distintos reinos, tales los casos de Castilla, Cataluña y Valencia, imponiendo, en el año 1538, a las Cortes de Toledo un servicio extraordinario conocido con el nombre de “sisa”, consistente en la cesión al Erario de cierta cantidad de los géneros o bienes vendidos para el consumo público.

Felipe II mantuvo los tributos establecidos, agregando a ellos un tributo conocido en la época con el nombre de subsidio de galeras (año 1561) que tenía por finalidad la manutención de sesenta galeras que en el Mediterráneo defendían las costas de las invasiones de moros y turcos.

A Felipe II le sucede en 1598 su hijo Felipe III, habiendo este monarca establecido tributos cuya vigencia se prolonga hasta el Siglo XIX, pudiéndose citar a los siguientes:

- a) La renta de población, determinada mediante censos con la cual se gravaba a las familias leonesas, gallegas y asturianas que habitaban lugares que quedaron desiertos por la expulsión de los moros y que el Estado les cedía a título de arrendamiento.
- b) El derecho de farda, que fue cobrado para mantener los centinelas de la costa y que continuó aplicándose aún después de la expulsión de los moros.
- c) La renta de alcabala, que se percibía por la aplicación a las ventas de diversos bienes.

Al llegar al trono español Felipe IV, en 1621, se impusieron nuevos tributos, a saber:

- a) El impuesto de sellos, que comenzó a regir en España en 1636 y que aún se mantiene, aplicándose sobre los títulos, despachos reales, escrituras públicas, etc.
- b) Derecho de lanzas, consistente en el aporte de un número de lanzas para la guerra proporcional a la riqueza poseída.

En el trabajo que sirve de guía a esta parte de la exposición, los autores observan que en el sistema tributario descrito, las contribuciones directas eran la excepción y las indirectas la regla, pues resultaban mayormente alcanzados el consumo y el comercio.

Con el reinado de Carlos II (1665) comienzan a aplicarse los tributos denominados renta de lana, por la extracción de esos bienes del reino y los derechos de almirantazgo, cobrados en las Aduanas sobre los bienes de importación y exportación.

El sucesor de Carlos II, Felipe V, reorganiza el sistema tributario acudiendo en un principio a medidas extraordinarias, disponiendo la creación de un tributo del 5% del alquiler de las propiedades inmuebles, elevando la carga de la alcabala y estableciendo un impuesto de capitación a los vecinos.

Los tributos en las Indias siempre fueron pesados aunque moderados en comparación con los que soportaban los habitantes de la península.

Dichos gravámenes consistieron principalmente en el “almojarifazgo”, especie de tributo aduanero sobre las importaciones provenientes de España, que se abonaba según una tasación efectuada por declaración jurada de los comerciantes en un principio, y luego con una valuación uniforme según el peso y el volumen de las mercaderías, que rigió desde el comienzo del período colonial. A fines del siglo XVI se había generalizado y a la “alcabala”, tributo de carácter porcentual que se aplicaba sobre cada una de las ventas de un producto, en forma casi simultánea con el acto de comercio ⁴⁰.

A partir de 1713, Felipe V abolió los derechos de “almojarifazgo”, extendió la “alcabala” a todo el reino aragonés y estableció en las provincias de Cataluña, Valencia y Aragón contribuciones directas sobre la riqueza.

Luego de un período en el que se producen modificaciones menores, abarcado por los reinados de Fernando VI, Carlos III y Carlos IV, ocupa el trono Fernando VII quien introdujo importantes innovaciones en el sistema tributario, asignándole mayor participación a las contribuciones directas efectuadas por todas las provincias del reino.

La tributación en tiempo de la Edad Moderna, en síntesis, se caracteriza por el acento absolutista de los regímenes implementados y la lenta evolución de una tributación con predominio de gravámenes indirectos, hacia otra en la que prevalecieron los impuestos directos.

El Siglo XVIII fue testigo del advenimiento de dos principios fundamentales referidos a la organización del Estado: la soberanía popular y la separación de poderes.

A partir del año 1789 ambos principios derivaron en el reconocimiento expreso de que la supremacía política correspondía al órgano del Estado que representaba la voluntad general, por cuyo motivo correspondió a las Asambleas legislativas dictar la Constitución del Estado, declarar los derechos y garantías individuales y ejercitar todas las actividades superiores necesarias para la existencia del Estado.

La revolución francesa trae al campo político, además, los ideales de libertad, igualdad y fraternidad.

A partir del advenimiento de estos principios e ideales, la ley ya no fue la expresión de la voluntad del príncipe sino, en cambio, la expresión de la voluntad general.

Es precisamente que, derivada la Revolución Francesa en el régimen napoleónico, para sostener las guerras entre Francia y Gran Bretaña, en éste último país se establece, en 1798, el primer impuesto a la renta.

Como escribe Sainz de Bujanda ⁴¹ si bien la presencia del elemento jurídico fue vigorosa en la organización romana y en la monarquía visigótica, el régimen constitucional plasmado a partir de la Revolución Francesa le da a los Estados de derecho una fisonomía diferente a la que tuvieron en otras épocas pues, en primer lugar, la ley es el producto de la voluntad general, inspirada por la razón; en segundo lugar, el sometimiento al derecho no afectó sólo a los súbditos sino también al Rey e incluso al propio Estado; en tercer lugar, la ley disciplinó casi enteramente los movimientos de la Administración, convirtiendo a estos en una actividad reglada, bajo el signo primordial de garantizar los derechos del individuo frente al Poder público.

Si bien los impuestos han estado presentes prácticamente en todos los tiempos en que el hombre se integra en comunidades más o menos organizadas, es en el Siglo XVIII cuando se generalizó la opinión de que los impuestos son cargas indispensables para la

⁴⁰ HARING, C. H., “El Imperio Hispánico en América”, Ed. Peuser, Buenos Aires, 1958, p. 323 y sigs.

⁴¹ Op. cit. en nota 44, T. I, p. 317 y sigs.

vida del Estado, desarrollándose, paralelamente, la teoría del Estado de derecho por el cual éste surge de un contrato que liga a los súbditos entre sí y también con las autoridades en respuesta a necesidades políticas y también económicas y sociales.

En función del principio de soberanía popular se propone que sea el Parlamento y, dentro de éste preferentemente la cámara que reúne a los representantes del pueblo, quien debe autorizar el cobro de los impuestos fundamentándose su creación en la contraprestación que se paga por los beneficios que el Estado otorga y que son inherentes a la existencia de una asociación política.

Recordamos que en la República Argentina el art. 52 de la Constitución Nacional dispone que la iniciativa de las leyes sobre contribución corresponde exclusivamente a la Cámara de Diputados, complementando, así, la previsión contenida en el art. 4to. que, al determinar los recursos con que se forma el Tesoro Nacional, incluye entre ellos a las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente imponga el Congreso General.

Modernamente, podemos, pues, definir al impuesto como la parte de riqueza que las personas físicas o jurídicas sometidas a la soberanía estatal entregan al Estado y éste recibe en virtud de una autorización legal, que tiene origen en la delegación constitucional basada en el principio de soberanía popular, que le otorga poder de coacción, y que debe servir para que dicho Estado realice los fines que le son propios.

CAPITULO IV

LA CIENCIA DEL DERECHO TRIBUTARIO

1. Su evolución, alcance y contenido

En toda época y lugar existieron formas de tributación que, en alguna medida, pueden ser asimiladas a las actuales. A través del tiempo ha permanecido inalterada la concepción de la necesidad de obtener recursos provenientes de la dominación a través de las guerras o directamente del pueblo, para solventar las necesidades de la comunidad y de sus gobernantes. Hasta la Edad Moderna la tributación se caracteriza por el tono absolutista y, por lo tanto, dominante y arbitrario con el que eran establecidos los impuestos por la autoridad de turno.

En el Siglo XVIII, debido a la influencia de la doctrina de los derechos naturales y como reacción al poder ilimitado y arbitrario del Príncipe, se dio a conocer La Declaración de Derechos del Hombre aprobada por la Asamblea Nacional Constituyente francesa el 26 de agosto de 1789, la que se transformó en uno de los documentos fundamentales de la Revolución Francesa, en cuanto se dirige a reconocer y definir los derechos personales y colectivos como universales. Dicha Declaración de Derechos vino a sentar las bases sobre las cuales, posteriormente, se construyó el Estado de Derecho.

Una segunda versión ampliada, conocida como Declaración de los Derechos del Hombre de 1793 fue aprobada posteriormente e incorporada a la Constitución francesa de 1793, ambas de muy breve aplicación. Seguida de la Declaración de los Derechos y Deberes del Hombre y del Ciudadano de 1795 en la Constitución de 1795.

La Declaración establece los principios que constituirán la base de la legitimidad de la nueva sociedad. Así, "el principio de toda soberanía reside esencialmente en la nación", y considera legítima la revuelta de los diputados en contra de la monarquía, al declarar como derecho imprescriptible del hombre la "resistencia a la opresión". Es una declaración con alcance general dirigida hacia el futuro.

Los Constituyentes hacen una enumeración de los "derechos inherentes a la naturaleza humana", los cuales no son creados por los revolucionarios, ya que dichos derechos son el resultado de su constatación a través de la razón, que proviene de la filosofía del Siglo de la Luces, en el cual se desarrolló, especialmente en Francia e Inglaterra, desde principios del Siglo XVIII hasta el inicio de la Revolución francesa, un movimiento cultural denominado de la "Ilustración" que tuvo por finalidad arrojar luz mediante la razón, sobre las tinieblas de la humanidad.

Los pensadores de la Ilustración sustentaban la idea de que la razón humana podía combatir la ignorancia, la superstición y la tiranía y construir un mundo mejor. Con ello se desembocó en lo que se denomina Neoclasicismo, teniendo una gran influencia en cuestiones económicas, políticas y sociales de aquel entonces.

El artículo 2° enumera los derechos naturales e imprescriptibles del hombre, que son anteriores a los poderes establecidos y son considerados como aplicables en cualquier lugar y cualquier época:

- la libertad
- la propiedad
- la seguridad
- la resistencia a la opresión

Muchos artículos son dedicados a la libertad:

- Artículo 1: "Los hombres nacen y permanecen libres e iguales en derechos";
- Los artículos 4° y 5° intentan definir y circunscribir la libertad. Es definida como "lo que no perjudica a nadie" y sólo la ley le puede poner límites;
- Los artículos 7°, 8° y 9° precisan las características de la libertad individual: presunción de inocencia e irretroactividad de la ley;
- Los artículos 10° y 11° se refieren a la libertad de opinión, de prensa y de conciencia.

El principio de igualdad es establecido en el artículo primero, la igualdad ante la Hacienda Pública en el artículo 13°, y la igualdad frente a la ley en el artículo 6° (igualdad para acceder a los cargos públicos sólo con base en las capacidades individuales).

La propiedad es un derecho inviolable y sagrado (artículo 17 °). Según este artículo "Nadie puede ser privado de ella, excepto cuando la necesidad pública, legalmente constatada, lo exige con evidencia y con la condición de una indemnización previa y justa."

El artículo 6° afirma que la ley es la expresión de la voluntad general, la expresión de la soberanía y la fuente de los poderes públicos. El artículo 16° estipula la división de poderes. Según el artículo 15°, los agentes públicos son responsables de su gestión y la sociedad tiene el derecho de pedirles que rindan cuenta de ella. No se mencionan sin embargo los derechos sociales los cuales aparecen tiempo después, como consecuencia de las ideas desarrolladas fundamentalmente durante el Siglo XX, las que dieron lugar a su expreso reconocimiento en las Constituciones modernas y que produjeron el advenimiento del Estado Social de Derecho.

La Declaración de los Derechos del Hombre y del ciudadano sentará las bases de los Estados que se inscriben dentro de una tradición republicana y en ella subyace la intención de que los derechos reconocidos representan un valladar al poder del Estado, al tiempo que garantizan el goce pleno de la libertad individual y de todos los derechos inherentes a la persona humana.

El Siglo XVIII fue testigo del advenimiento de dos principios fundamentales referidos a la organización del Estado: la soberanía popular y la separación de poderes.

A partir del año 1789 ambos principios derivaron en el reconocimiento expreso de que la supremacía política correspondía al órgano del Estado que representaba la voluntad general, por cuyo motivo correspondió a las Asambleas legislativas dictar la Constitución del Estado, declarar los derechos y garantías individuales y ejercitar todas las actividades superiores necesarias para la existencia del Estado.

La revolución francesa trae al campo político, además, los ideales de libertad, igualdad y fraternidad.

Como consecuencia del advenimiento de estos principios e ideales, la ley ya no fue la expresión de la voluntad del príncipe sino, en cambio, la expresión de la voluntad general, desarrollándose, paralelamente, la teoría del Estado de derecho por el cual éste surge de un contrato que liga a los súbditos entre sí y también con las autoridades, en respuesta a necesidades políticas y también económicas y sociales.

En función del principio de soberanía popular se propone que sea el Parlamento y, dentro de éste preferentemente la cámara que reúne a los representantes del pueblo, quien debe autorizar el cobro de los impuestos fundamentándose su creación en la contraprestación que se paga por los beneficios que el Estado otorga y que son inherentes a la existencia de una asociación política.

El desarrollo de la Ciencia del Derecho Tributario como disciplina jurídica, reconoce su origen en las nuevas teorías desarrolladas especialmente en lo concerniente al Estado de Derecho y al interés de los mercantilistas y los fisiócratas por las reglas que debían regir a la imposición y a los estudios realizados por Adam Smith, que derivaron en sus famosas máximas,

Para algunos autores, sin embargo, el punto de partida del derecho tributario como disciplina científica fue el Ordenamiento Tributario del Reich (Reichsabgabenordnung), Alemania, en el año 1919. Para otros se remonta al año 1906, cuando se publica en Austria "Grundriss des Finanzrechts", escrito por Franz von Myrbach – Rheinfeld, obra a la cual se ve como el primer tratado de derecho impositivo. A partir de allí, fue elaborándose la teoría con la cual se sistematizó a esta rama del derecho.

Ernst Blumenstein introduce el concepto de la relación jurídica tributaria y la necesidad de su regulación normativa frente al acto fáctico representado por la carga impositiva impuesta coactivamente.

El advenimiento del Estado constitucional afirmó la vigencia del principio según el cual los actos de la Administración que afecten a la esfera jurídica del individuo deben tener un fundamento legal. Para Blumenstein, la legalidad no solo importa el establecimiento de los impuestos mediante una ley formal, sino, asimismo, que esta ley debe establecer reglas fijas en cuanto a la modalidad y cuantía del tributo así como normas en materia de procedimiento recaudatorio, de manera que los deberes y derechos quedaran exactamente delimitados.

Para este autor, el derecho impositivo es el conjunto de normas que regulan la relación jurídica tributaria y la realización de las pretensiones y obligaciones que de ella derivan.

La teoría tributaria, a partir de entonces, al recoger del derecho privado el concepto de relación jurídica, reacciona frente a la omnipotencia estatal, encasillando la vinculación tributaria del Estado con los particulares dentro del marco de una relación de derecho igualitaria.

Se planteó prontamente la cuestión de si esa relación jurídica está constituida por un solo vínculo o por una pluralidad de ellos.

Hans Nawiasky destacó la existencia de una pluralidad de vínculos: al lado de la obligación de pago del tributo, que se encuentra en el centro de la relación jurídica, coexisten otras obligaciones de hacer que giran en torno de ésta y que hacen posible el

procedimiento de imposición asegurando su realización, tales como el deber de informar, el de actuar como agente de retención o percepción, etc.

El pensamiento de Nawiasky dio lugar, luego, a que otros autores acuñaran la expresión “relación jurídica compleja” para describir a la relación jurídica tributaria.

Hacia la década de 1930, Albert Hensel elaboró una obra fundamental sobre el derecho tributario en la cual pone el acento en la sistematización jurídica de la materia. La obligación tributaria debe, pues, regularse mediante una norma jurídica, conforme a los principios de un Estado de derecho. El medio técnico-jurídico mediante el cual se tiende el vínculo legal entre el Estado facultado a exigir la prestación impositiva y los sujetos obligados a su pago, consiste en la determinación del hecho imponible, que en su carácter de presupuesto abstracto e hipotético, da lugar a determinadas consecuencias jurídicas, en caso de que se produzca su concreta realización.

La regulación de las consecuencias que la realización del hecho imponible produce entre el Estado y los sujetos obligados (relación jurídica tributaria) se conoce con la denominación de “derecho tributario sustancial o material”, a cuyo lado hallamos al “derecho tributario administrativo”, subordinado al primero pero con características jurídicas propias, que se ocupa de sistematizar la tarea de la Administración tributaria del Estado en punto a la ejecución de la pretensión impositiva.

Pero los principios sobre los que se apoya un Estado de derecho conducen a la conclusión que el derecho administrativo debe también poner a disposición de los responsables de la carga tributaria los medios necesarios para hacer frente a injustificados reclamos de la autoridad fiscal.

En caso de incumplimientos debidos a actitudes dolosas o negligentes de los obligados al pago de las deudas tributarias, de la tutela jurídica de los intereses del Estado se ocupan el “derecho tributario penal” y el procedimiento tributario penal, los cuales ofrecen particularidades respecto del tronco jurídico que les da origen.

La estructura del sistema del Derecho Tributario, se completa, para Hensel, con un “derecho tributario constitucional” que debe dar respuesta a cuestiones tales como los sujetos investidos de potestad tributaria, límites dentro de los cuales dicha potestad puede ser ejercitada, etc.

En su obra, Hensel ya efectúa la distinción entre los sujetos pasivos de obligaciones impositivas singulares (contribuyentes) y los terceros obligados a prestar auxilio o colaboración a la Administración.

Hasta el año 1933 el derecho tributario experimentó una evolución notable, pudiendo afirmarse que en esa época se elaboraron las bases sobre las cuales se asentaría el conocimiento científico de la disciplina. Pertenecen a ese período las obras de Schneiders, “Das Abgabengewaltverhältnis” (Tubingen, 1918) y de Lassars, “Erstattungsanspruch im Verwaltungs – und Finanzrecht” (berlin, 1921) y otras de Ball, Waldecker, Hensel, Strutz, Friedrichs, Buhler, Crisolli.

Corresponde asimismo a este período la obra de Ezio Vanoni “Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias” publicada en 1932, que, al decir de Perez de Ayala y Gonzalez

García⁴² previó la mayoría de los problemas sobre la naturaleza de la norma fiscal y los resolvió, o planteó las bases sobre las que se construyeron las soluciones posteriores.

A comienzos del desarrollo científico del derecho tributario, según vimos, la obligación tributaria se constituyó en el eje dogmático de la materia, lo que condujo a una reacción de la doctrina italiana a partir de la década de 1960 (Alessi, Micheli, Maffezzoni) que procuró reemplazar la noción anterior poniendo el acento en la potestad de imposición, o en el procedimiento administrativo como una concepción dinámica o funcional que explicara mejor a los diversos elementos componentes de una obligación tributaria omnicomprendiva de los poderes, derechos, obligaciones, deberes, potestades y procedimientos a que da lugar la imposición de un tributo.

Sin embargo, sostiene Sainz de Bujanda⁴³, a pesar que la obligación tributaria no tiene por qué ser una noción omnicomprendiva, sigue siendo, reducida a su verdadera dimensión y a su contenido propio, el concepto central. Lo que debe hacerse es acompañarla de otros conceptos, complementarios e instrumentales, primordialmente los de potestad y procedimiento, debiendo éstos ser objeto de riguroso estudio, colocándose, así, cada pieza jurídica en el lugar que por naturaleza le corresponde.

La obligación tributaria sigue siendo, pues, el centro de la disciplina en razón de que las demás situaciones jurídicas se desarrollan en el ámbito de la imposición sólo porque existen obligaciones tributarias.

A partir de las ideas descritas puede sostenerse que tanto desde el punto de vista de la investigación científica cuanto de la acción pedagógica, el derecho tributario puede descomponerse básicamente, en un derecho material o sustancial, ligado a la relación jurídica tributaria y en un derecho formal o administrativo, relacionado con todo aquello vinculado con la actuación administrativa de aplicación del tributo.

Pero a la división en esos dos sectores claramente diferenciados, debe añadirse el derecho constitucional, el penal, el procesal y el internacional tributario, a fin de estudiar cada uno de esos campos desde el punto de vista de otras tantas relaciones jurídicas que pueden establecerse y que se encuentran vinculadas, de alguna manera, con la relación jurídica principal.

Al derecho tributario suele dividírsele asimismo en dos grandes partes: una primera denominada “general”, en la que se incluyen los principios rectores de la disciplina entre los cuales se cuentan las garantías individuales que constituyen un freno a la potestad estatal, así como la distribución de dicha potestad entre las distintas jurisdicciones y todas aquellas otras cuestiones que, por afectar a la aplicación de todos y a cada uno de los tributos, se agrupan sistemáticamente en un cuerpo de doctrina orgánico.

La segunda parte se denomina “especial” y comprende los diferentes gravámenes que integran un sistema tributario.

⁴² PEREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS y GONZALEZ, EUGENIO, “Curso de Derecho Tributario”, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1991, T. I, p. 89.

⁴³ SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO, “Sistema de derecho financiero”, Ed. Fac. de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, T.I., p. 148 y sigs.

La primera –la general- es el resultado de la investigación acerca de los principios que habrán de ser utilizados para resolver los problemas que se presenten en la aplicación de los tributos. En otras palabras, de ella se obtienen las herramientas que habrán de servir para elaborar las soluciones en cada caso concreto. Esto es lo que constituye la materia de este libro. La tarea del investigador dentro del campo del derecho tributario general consiste en elaborar y pulir tales herramientas. En cambio, esa misma tarea en el campo del derecho tributario especial radica en elegir del elenco de herramientas existente, la más adecuada para resolver el problema fáctico particular.

La parte general comprende así, el estudio de los siguientes aspectos:

- a) los principios de la imposición, con reglas básicamente de derecho constitucional.
- b) la relación jurídica tributaria, comprensiva de la obligación tributaria (prestación generalmente pecuniaria y sus elementos: hecho imponible, sujetos, extinción) y los deberes tributarios no patrimoniales de dar, de hacer, de no hacer o de soportar.
- c) las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones y deberes, materia principal del derecho tributario penal.
- d) las normas aplicables a los conflictos entre el estado y los contribuyentes y responsables, esto es, reglas de procedimiento administrativo, civil y penal.

2. Escenario actual. Contradicciones.

El crecimiento de la economía acaecido durante el Siglo XX y el nuevo rol del Estado, que pasó a ser intervencionista a raíz de su forzada participación durante las dos grandes guerras y las crisis económicas que sobrevenieron, especialmente en la tercera década, derivó en una cada vez mayor necesidad de recursos tributarios y, con ello, la creación de nuevos impuestos, elevando a niveles superlativos la presión fiscal. Como consecuencia, también se hizo necesaria una mayor actividad de contralor por parte de las Administraciones Tributarias conducentes a evitar la evasión tributaria.

Al mismo tiempo, se dictaron normas legales dirigidas a someter a tributación a situaciones ideadas por los particulares para emplearlas en forma lícita, tendientes a evitar la incidencia fiscal, lo que se conoce como elusión tributaria, las que se plasmaron en presunciones y ficciones legales.

A ello cabe agregar la imposición de cargas públicas dirigidas a los administrados, tendientes a recaudar los tributos anticipadamente mediante la implementación de regímenes de retención y percepción y, de paso, instalar por este medio una especie de control por oposición, colocando a un tercero ajeno a la relación jurídica tributaria que relaciona al Fisco con el contribuyente, como responsable solidario encargado de recaudar e ingresar el impuesto correspondiente, amenazándolo con sanciones por incumplimiento.

Además, con el propósito de coleccionar información que le permita alimentar la base de datos de los organismos fiscales, a fin de desarrollar más eficazmente tareas de “inteligencia fiscal”, en las últimas décadas se advierte la creación de numerosos regímenes de información de alcance general, dirigidos a los particulares para que den

cuenta de las relaciones que éstos tengan con sus clientes y proveedores, así como la puntual e individualiza inquisición realizada sobre determinados administrados para que éstos provean datos de la misma característica.

En dicho contexto, se advierte que el Derecho Tributario se encuentra en un escenario caótico. En efecto, por un lado la teoría de la tributación, desarrollada por la doctrina y la jurisprudencia, establece el marco jurídico, a partir de los mandatos constitucionales, que debe regir la relación del Estado y los particulares, en cuanto a los límites que aquél debe respetar al crear impuestos y cargas públicas, para que la actuación estatal esté legitimada. Por otro lado, las necesidades recaudatorias y el poder coercitivo que detenta el Estado, va imponiendo prácticas alejadas del mandato constitucional, lo que desemboca, en la práctica, en la instalación de fórmulas heterogéneas e incongruentes en el ambiente tributario que distorsionan la esencia del tributo y, por lo tanto, al tributo mismo como institución realmente y sustantivamente, jurídica.

En efecto, si el impuesto reconoce su causa en la capacidad contributiva como atributo del principio de igualdad tributaria, el derecho positivo tributario no debería estar integrado con normas regulatorias de presunciones y ficciones. Lo mismo cabe decir con relación a los conceptos indeterminados con los cuales se pretende alcanzar con la imposición cualquier cosa, y que, la mayoría de las veces, son incompatibles con los principios fundamentales reconocidos por la doctrina inherentes a la configuración del hecho imponible.

En materia de cargas públicas no dinerarias, los regímenes de retención y percepción adolecen de vicios ostensibles por estar en pugna, en la generalidad de los casos, con la naturaleza de aquella y con los principios de la tributación. Lo mismo puede decirse de los regímenes de información y de los puntuales y determinados requerimientos que el Fisco efectúa a los administrados, por conculcar el derecho a la intimidad, entre otros principios constitucionales.

Debemos admitir, asimismo, que al desconcierto señalado coadyuva también la divergencia teórico-jurídica existente, con motivo de posiciones opuestas adoptadas por la doctrina y la jurisprudencia a la hora de interpretar ciertas situaciones sensibles que contraponen al Estado con los particulares y en donde se enfrenta el interés individual con el interés común. Así, frente a los que opinamos que el Estado está limitado por los derechos individuales fundamentales en lo que atañe a crear cargas públicas personales y que, frente a situaciones de conflicto entre el interés individual y el interés público, debe aplicarse el principio de proporcionalidad o razonabilidad, hay quienes, en cambio, le dan preeminencia al interés público por sobre el interés individual y sobre dicha base sostienen que por ser el "interés fiscal" exponente de un interés colectivo o social, se justifica que la generalidad de la sociedad esté sometida a determinadas prestaciones personales que permitan la efectiva aplicación del ordenamiento tributario, aún cuando, con ello, se vulnere la esencia de los derechos fundamentales mentados, sin reparar en la circunstancia que el Fisco puede y debe hacer uso de medios menos invasivos de dichos derechos, a través del ejercicio de su función de contralor con los instrumentos humanos y tecnológicos adecuados, dentro del marco garantizador previsto por la Constitución.

También se advierten interpretaciones encontradas con relación a cuestiones relacionadas con la mayor o menor aceptación de presunciones y ficciones y con la inclusión en la ley fiscal de conceptos indeterminados.

A ello cabe agregar una cuestión que consideramos medular de la disciplina, que atañe a la filosofía del derecho y que consiste en tomar posición acerca de cuál debe ser la concepción a asumir, al estudiar el Derecho Tributario, con relación a la existencia o no de valores superiores supraconstitucionales, lo que está relacionado con las dos teorías

jurídicas enfrentadas: iusnaturalismo o iuspositivismo. Dependerán de la posición que se adopte en este aspecto, las conclusiones a las que se arribe frente a determinadas y particulares situaciones en que están en conflicto el interés del Estado y el de los particulares. El panorama que hemos descripto precedentemente y al que hemos definido como contradictorio, exhibe en algunos aspectos la falta de unanimidad que campea en la doctrina y, con ello, la aparente falta de unidad acerca de la concepción del Derecho Tributario desde el punto de vista de su adhesión a una u otra teoría jurídica.

Adelantamos desde ya nuestra posición jusnaturalista y con fundamento en tal concepción se ha escrito la presente obra. Nuestro punto de vista, sustentado en el naturalismo jurídico, es contrario a no admitir la validez y eficacia de los principios descubiertos por la razón humana no plasmados en normas positivas, por reconocerle a dichos principios el valor de norma supraconstitucional.

El referido no es un tema menor y ello es así con sólo tener en cuenta la posición adoptada por la doctrina prevaleciente a favor de darle al derecho tributario carácter de disciplina dogmáticamente autónoma, lo que implica reconocerle al legislador tributario la potestad de establecer legalmente definiciones apartadas de las reguladas por el derecho privado, sin detenerse a considerar si mediando la aplicación de las figuras y conceptos jurídicos ya definidos por este último, se podría igualmente obtener el mismo resultado sin violentar principios fundamentales del Derecho tales como la universalidad, unidad y uniformidad, como valores implícitos que emergen de los artículos 75°, inciso 12, y 31° de la Constitución Nacional⁴⁴. Dichos principios exigen al legislador el puntilloso respeto a la coherencia, la que se hará evidente evitando conceptualizaciones múltiples sobre un mismo instituto jurídico. Tal como señalamos al abocarnos a la tarea de desarrollar el tema de la autonomía del Derecho Tributario en el Capítulo V de esta obra, el reconocimiento extremo de la autonomía dogmática conspira contra dichos principios y, por lo tanto, con la coherencia que impone la correcta técnica jurídica según la cual no deben existir contradicciones entre sí o con las demás disposiciones normativas ya existentes, o con las normas de su misma jerarquía o superiores.

La aceptación sin límites de la autonomía dogmática, se aproxima bastante a la concepción iuspositivista que concibe únicamente como “derecho” al derecho positivo producido por actos de voluntad del hombre y en el que no tiene cabida la existencia y virtualidad de valores superiores inherentes a la persona humana no enumerados por la Constitución. Nos parece ver en la aceptación dogmática a ultranza de la autonomía del derecho tributario una cierta influencia de la teoría positivista del derecho, lo que puede derivar en la conclusión de que el Derecho Tributario es lo que el legislador quiere que sea, sin que para ello deba tener en cuenta un orden de valores superiores al derecho positivo, valores éstos que, para la teoría iusnaturalista, le dan su impronta a esta disciplina jurídica.

⁴⁴ Artículo 31o.- Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ellas, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales, salvo para la provincia de Buenos Aires, los tratados ratificados después del Pacto de 11 de noviembre de 1859.

Artículo 75o.- Corresponde al Congreso: 12. Dictar los códigos Civil, Comercial, Penal, de Minería, y del Trabajo y Seguridad Social, en cuerpos unificados o separados, sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales, correspondiendo su aplicación a los tribunales federales o provinciales, según que las cosas o las personas cayeren bajo sus respectivas jurisdicciones; y especialmente, leyes generales para toda la Nación sobre naturalización y nacionalidad, con sujeción al principio de nacionalidad natural y por opción en beneficio de la Argentina; así como sobre bancarrotas, sobre falsificación de la moneda corriente y documentos públicos del Estado, y las que requiera el establecimiento del juicio por jurados

Al hilo de nuestra exposición, la aceptación de la múltiple definición jurídica de un mismo hecho económico, una efectuada por el Derecho Privado y la otra por el Derecho Tributario, implicaría desconocer el “principio implícito” de coherencia que deriva de la universalidad, unidad y uniformidad del Derecho, aprobación ésta que tiene la impronta de la teoría iuspositivista, la cual sólo reconoce los principios o mandatos enumerados en el derecho positivo, es decir en la ley sancionada por el Congreso y rechaza la validez jurídica de principios descubiertos por el hombre a través de la razón, que aún cuando hubiesen sido aceptados por la sociedad, no se han plasmado en normas constitucionales expresas.

Con respecto a la configuración legal del hecho imponible en los impuestos periódicos o de ejercicio y su relación con la retroactividad o irretroactividad tributaria, la doctrina mayoritaria acepta que el “tiempo” es un elemento constitutivo de aquél. Considera, así, que en los impuestos periódicos el hecho imponible se va formando durante el período fiscal desde su inicio hasta su finalización. Como consecuencia de ello, no se considera ilegítima la norma legal sancionada con efecto retroactivo para regir con anterioridad al cierre del ejercicio fiscal, siempre que la retroactividad no exceda a dicho ejercicio.

Como tendremos oportunidad de explicar en el Capítulo VIII, al abordar el punto “3.4.2.1.”, nuestra posición difiere de la que se ha consolidado en la doctrina y en la jurisprudencia, por cuanto, por creer que el elemento temporal no integra el hecho imponible, por las razones allí expuestas, opinamos que es ilegítima la pretensión de someter a una mayor incidencia fiscal a hechos (imponibles) nacidos con anterioridad a la fecha de sanción de la nueva norma, aún cuando no se hubiera producido el cierre del período fiscal. A mayor abundamiento, apelamos a la “libertad” como principio fundamental, al que trasladamos al Derecho Tributario para rechazar aquella norma legal sancionada con posterioridad, que ataca al contribuyente en el ejercicio pleno de la libertad de contratar.

En síntesis, el contenido de esta obra es un trayecto por el camino de la teoría de la tributación, durante el cual el lector habrá de encontrarse con los institutos jurídicos que informan al Derecho Tributario en toda su extensión, a partir del Derecho Constitucional en su carácter de Ley Fundamental que informa a todas las disciplinas jurídicas.

Desde el punto de vista del denominado Derecho Tributario Sustancial, sus institutos jurídicos provienen de la Constitución y del desarrollo científico de los doctrinarios y de la jurisprudencia judicial, basado, precisamente, en los dictados de aquélla. El denominado Derecho Tributario Administrativo consiste en la adaptación a nuestra disciplina de las definiciones desarrolladas en el Derecho Administrativo y, por su parte, el Derecho Tributario Penal recoge los institutos generales de la teoría del delito construídos por el Derecho Penal, aunque en ambos casos, tales definiciones e institutos son meras adaptaciones de los principios fundamentales reconocidos constitucionalmente, especialmente en lo atinente a los Derechos y Garantías individuales, conocidas genéricamente con la denominación usual de Derechos Humanos.

La mayor parte de las pautas o criterios expuestos en la obra han sido desarrollados por la doctrina desde los albores de la ciencia tributaria, a partir del advenimiento del Estado de Derecho y, especialmente, con base en los estudios realizados durante el Siglo XX. Sin embargo, como consecuencia de nuestra investigación académica, hemos incluido en el presente trabajo nuestro propio punto de vista, aún en disidencia con la opinión mayoritaria, acerca de varias cuestiones que, creemos, tienen suficiente entidad como para situarlas en el escenario de la teoría de la tributación, como un aporte más que espera la crítica constructiva de los estudiosos de la materia.

CAPITULO V

AUTONOMÍA DEL DERECHO TRIBUTARIO. ALCANCE

1. Criterio predominante

La recaudación de tributos, uno de los más importantes recursos del Estado, está regulada por normas que integran el denominado derecho tributario que, a su vez, constituye una parte del derecho financiero, entendido éste como el conjunto de normas que se refieren a los gastos y recursos del Estado y la aplicación de éstos a aquellos. Esta rama del derecho guarda estrecha relación con el derecho administrativo, el que es definido por Bielsa como el conjunto de normas positivas y de principios de derecho público de aplicación concreta a la institución y funcionamiento de los servicios públicos y al consiguiente contralor jurisdiccional de la administración.

En otras palabras, el derecho administrativo regula la actividad estatal orientada a dar satisfacción a necesidades colectivas, el derecho financiero sistematiza las que atañen a los gastos y recursos del Estado y el derecho tributario reglamenta específicamente al recurso tributario.

Estas ramas del derecho positivo integran el denominado derecho público interno, juntamente con el derecho constitucional, el derecho penal y el procesal. La separación entre derecho público y privado ha dado lugar a agudas controversias doctrinales, argumentando los más firmes opositores a tal diferenciación que el derecho es uno solo y que los cambios operados en las estructuras sociales, políticas y económicas hacen variar al derecho, con la consecuencia de que instituciones que se consideraban privadas realizan actualmente una función social y hasta de carácter público. La diferenciación, sin embargo, puede ser útil desde un punto de vista metodológico y didáctico.

El enfoque expositivo que venimos desarrollando nos permite, ahora, penetrar en la llamada "autonomía científica del derecho tributario".

En efecto, la circunstancia de que el derecho tributario se haya diferenciado de otras ramas jurídicas obedece a la conveniencia metodológica y didáctica de reunir en una sola disciplina los principios y normas rectoras de la materia tributaria con el objeto de facilitar el estudio de la misma.

A partir de este propósito un importante sector de la doctrina especializada ha intentado demostrar la necesidad de reconocerle autonomía científica al derecho tributario, esforzándose en fundamentar tal autonomía con argumentos que justificasen un tratamiento independiente y diferenciado del resto de las disciplinas jurídicas.

Aun los autores que se pronunciaron en favor de la autonomía reconocen, sin embargo, que la misma no contradice el principio de la unidad del derecho, resaltando la inseparabilidad del derecho tributario del sistema general del derecho.

La autonomía, pues, debe entenderse con un criterio más restringido que el que pretenda otorgarle absoluta independencia, adoptando el temperamento más sensato de atribuirle a la materia el carácter de parte de un conjunto armónico al cual pertenece.

Suele distinguirse a la autonomía en: didáctica, estructural y dogmática. La didáctica está relacionada con el interés práctico de facilitar el estudio o la enseñanza. La estructural se manifiesta cuando la rama de que se trata comprende institutos característicos que tienen su propia naturaleza jurídica y que entre sí son homogéneos. La autonomía dogmática existe cuando la disciplina específica elabora sus propios conceptos y definiciones que, por tanto, difieren de los conceptos y definiciones elaborados por las otras ramas.

Existe consenso, en general, en el sentido que el derecho tributario goza de autonomía de las tres clases que hemos señalado.

En efecto, la didáctica se revela por la gran cantidad de bibliografía existente sobre la materia y por el hecho de que a ésta se le ha dado categoría de asignatura independiente en casi todas las universidades.

Con relación a la autonomía estructural, se reconoce que la misma existe sólo en cuanto al derecho tributario sustancial, es decir, aquél que comprende a la relación jurídica que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, ya que las otras subdivisiones metodológicas de la disciplina tributaria se integran con definiciones pertenecientes a otras ramas del derecho. Tal el caso de los principios constitucionales que le dan contenido básico, así como las normas jurídicas de naturaleza administrativa, procesal o penal que la regulan.

La autonomía, entonces, se revela en cuanto a la parte sustancial del derecho tributario en razón de que, al decir de Jarach⁴⁵, el tributo está en el centro de la investigación y tiene preeminencia sobre todas las relaciones entre Estado y particulares que sirven a la finalidad de proporcionar al primero las entradas que necesita, siendo la relación jurídica que tiene por objeto el impuesto, la relación central del derecho tributario.

Se considera, en efecto, que los tributos tienen una naturaleza jurídica propia y diferenciada, siendo la obligación tributaria una obligación ex lege, en razón de que tiene su fuente inmediata en la ley, unida a la realización de un hecho jurídico generador de la obligación, preestablecido por ella y diferente a la voluntad de obligarse.

Como señalan Martín y Rodríguez Use⁴⁶, la puntualizada autonomía estructural del derecho tributario sustantivo sirve para distinguirlo no sólo de las disciplinas que conforman el derecho privado, sino particularmente del derecho administrativo, añadiendo que la relación creditoria sustantiva que deriva del poder tributario y se manifiesta jurídicamente mediante normas legales no puede, razonablemente, ser aprehendida por ninguna disciplina que no sea el derecho tributario sustantivo.

La autonomía dogmática del derecho tributario sustantivo que, según se ha dicho, se basa en la independencia en la conceptualización de sus institutos jurídicos, deriva, según

⁴⁵ JARACH, DINO, "Curso Superior de Derecho Tributario", Ed. CIMA, Buenos Aires, 1968, T. I, p. 396.

⁴⁶ MARTÍN, JOSÉ MARÍA y RODRÍGUEZ USE, GUILLERMO F., "Derecho Tributario General", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1986, p. 402.

Jarach⁴⁷, del hecho de que la manifestación de voluntad de las partes no es para el derecho impositivo fuente de la obligación, sino solamente presupuesto y que la causa de éste no consiste en la licitud del interés perseguido por las partes, sino en el criterio con el cual el Estado impone los tributos titulados impuestos, es decir, el principio de la capacidad contributiva. La ley fiscal se atribuye a sí misma el poder de crear efectos tributarios y no a la voluntad de las partes, las que al realizar un negocio jurídico que da origen a la relación tributaria no han querido, indudablemente, realizar un hecho imponible sino, antes bien, realizar un hecho jurídico.

Afirmando la autonomía dogmática de nuestra materia, Martín y Rodríguez Use⁴⁸ recuerdan que el derecho tributario argentino da buena prueba de que ha elaborado sus propios conceptos al señalar, a título de ejemplo, que en materia de sujetos pasivos del Impuesto a las Ganancias desconoce la personalidad de derecho a diversos tipos societarios, con la única exclusión de las de capital, y prevé que los deudores del impuesto serán los socios por la parte que a ellos les corresponde en la distribución de utilidades, añadiendo que, universalmente, esa misma ley continúa otorgándoles a las sucesiones indivisas una personalidad desconocida por el derecho civil, convirtiéndolas en sujetos pasivos de aquel impuesto. También señalan los autores citados que la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por su parte, define la venta, en cuanto hecho imponible, con características distintas de las que distinguen al contrato de compraventa en el derecho privado. Estos y otros ejemplos por el estilo ponen en evidencia, entonces, en opinión de esta doctrina, la autonomía dogmática o conceptual del derecho tributario sustantivo.

2. Nuestra opinión acerca de la autonomía del derecho tributario

Horacio García Belsunce⁴⁹, al confrontar su punto de vista autonomista con el de Héctor Villegas, opuesto al de otorgarle autonomía científica a nuestra disciplina, señala que “admitir que el derecho tributario puede crear sus propios conceptos e instituciones y darle a los del derecho privado una significación diferente, es una forma indirecta de admitir la autonomía científica”, por cuyo motivo no halla una diferencia profunda o significativa entre su posición y la antiautonomista de Villegas.

Entre los fundamentos que el primero de los autores citados esgrime para sostener la autonomía dogmática o conceptual, señala que el derecho tributario sustantivo o material “no se atiene a los conceptos del derecho privado, pudiendo crear figuras tributarias distintas de él, debiendo en tal caso precisar sus conceptos propios, señalando los elementos de hecho contenidos en ellos, pero cuando utiliza conceptos de otra disciplina jurídica debe precisar su alcance y atenerse a él”⁵⁰.

Por fuera de la categórica afirmación en el sentido de que el derecho tributario puede crear figuras tributarias distintas a las reguladas por el derecho privado, no encontramos suficiente explicación acerca de por qué ello debe ser así.

He aquí, precisamente, el punto crítico al que apunta nuestra visión del tema, es decir, nos resistimos a admitir que el derecho tributario abuse de la regla según la cual puede

⁴⁷ JARACH, DINO, “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, Ed. Cangallo, Buenos Aires, 1983, p. 436.

⁴⁸ MARTÍN, JOSÉ MARÍA y RODRÍGUEZ USE, GUILLERMO F., “Derecho Tributario General”, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1986, p. 253.

⁴⁹ Horacio A. García Belsunce, “La autonomía del derecho tributario”, Ed. Depalma, 1996, pág.16.

⁵⁰ op.cit. en nota anterior, pág. 63.

asignarle una significación distinta a las figuras jurídicas receptadas por el derecho privado.

Los partidarios de la autonomía dogmática sostienen que el derecho tributario no subordina sus normas a las construcciones del derecho civil, sino que las considera solamente en cuanto le interesan al objeto o fin del fisco, y en ello descansa su autonomía o particularismo. No vemos, sin embargo, un fundamento objetivo que explique la necesidad de apartarse de conceptos definidos por el derecho privado, cuando los mismos pueden ser utilizados sin alterar su significado, para alcanzar igualmente los fines que interesan al Fisco.

Admitimos tanto la autonomía didáctica cuanto la estructural más no aceptamos, en cambio, la autonomía dogmática con el alcance que en general se da a esta expresión.

Para comprender el sentido de nuestra discrepancia con la opinión doctrinaria prevaleciente, debemos señalar que el punto de partida de nuestro análisis, tal vez, es diferente del de los autores que se han pronunciado por la afirmativa, conduciendo ello a disímiles resultados.

Nos ha parecido advertir que en general los autores examinan el tema a partir del plano realista de lo que es, de manera que si el legislador ha adoptado un determinado criterio plasmándolo en una norma positiva, concluye el intérprete que tal criterio, al estar consagrado en la ley, condiciona la opinión científica. Así, por vía de ejemplo, si la ley impositiva define a la venta con una conceptualización distinta a la que provee el derecho privado, se dice que ello obedece a la circunstancia que el derecho tributario es dogmáticamente autónomo porque se da sus propias definiciones, sin preguntarse si es correcta la aplicación de tal criterio desde un enfoque de técnica legislativa. Nosotros prescindimos de la norma positiva tal cual es y nos instalamos en el plano teórico del deber ser, procurando indagar con criterio lógico jurídico no sometido a influencias que condicionen el resultado del análisis.

Desde tal óptica, opinamos que la universalidad y unidad del derecho exige al legislador el puntilloso respeto a la coherencia, la que se hará patente en tanto se eviten las conceptualizaciones múltiples sobre un mismo instituto jurídico. Conforme a ello, no existe las más de las veces razones prácticas que impongan la necesidad de definir de diferente manera un mismo instituto jurídico, pues al así hacerlo sin utilidad manifiesta, se desvirtúa la unidad que debe campea en el derecho.

Una disciplina es autónoma cuando aparece integrada por relaciones jurídicas homogéneas o, dicho en otras palabras, cuando su contenido está constituido por normas de la misma especie jurídica.

Autonomía no es aislamiento, pues ninguna rama del derecho se basta a sí misma ni podría subsistir aislada. El derecho es uno sólo y todas las disciplinas jurídicas son partes interdependientes de un todo orgánico.

El derecho tributario ofrece como elemento común caracterizador el hecho de referirse a una misma materia, la tributaria.

El derecho aparece parcelado en razón de diferentes objetos, sin, por ello, dejar de ser un todo orgánico. La legitimación de la fragmentación del ordenamiento jurídico se basa,

precisamente, en que los criterios utilizados para individualizar sus parcelas son *lógicamente* compatibles y complementarios entre sí.

El derecho civil como madre del derecho, se caracteriza no sólo por la especificidad de su objeto, sino por el papel histórico decisivo que ha asumido en lo referente a la conformación de la relación entre los hombres y a la inserción de la persona en un determinado tipo de organización social. De hecho, los Códigos civiles se han erigido en el siglo XIX en auténticas constituciones del cuerpo social, quedando plasmados en ellos, principios, anhelos e intereses profundamente sentidos, arraigados en la naturaleza humana, que se transformaron en valores que aún mantienen plena vigencia.

Tanto el derecho tributario cuanto el civil tienen su especificidad y autonomía propias, pero ello sin perjuicio de las ineludibles y fecundas conexiones que permiten su armónica integración en el mundo del derecho. Por todo ello, resulta necesario ponerle límites a una pretendida autonomía irrestricta del primero. Cuando el legislador dicta normas preceptivas de naturaleza tributaria debe actuar sabiamente respetando la organización jurídica existente, acomodando en la medida de lo necesario y posible esas disposiciones al derecho común, con el objeto de que ambas disciplinas colaboren entre sí, imponiéndose límites a la deformación del derecho común, civil y mercantil.

El derecho tributario aglutina y sistematiza un conjunto de normas que permiten organizar al tributo como instituto jurídico pero, para ello, no necesita crear todas las normas que apuntan a tal objetivo, pues puede servirse de muchos preceptos que aparecen ubicados en otros sectores del ordenamiento jurídico y que pueden pasar a integrar el ordenamiento tributario en función del principio de universalidad y unidad del derecho. La parcelación del derecho sólo se justifica resaltando lo singular o específico, que integra la rama particular, pero manteniendo y respetando el fondo general, que históricamente se situó en el derecho civil, que es el soporte de todas las ramas jurídicas, sin excepción. Desde este punto de vista ninguna rama puede erigirse, respecto de las demás, en definidora soberana de normas o principios. Tienen autonomía con relación a su objeto, más todas ellas están subsumidas subsidiariamente en un régimen común o general.

La respuesta a las necesidades públicas no debe buscarse, pues, en la inobservancia de los valores de universalidad y unidad, sino en una detallada y meticulosa descripción de los actos jurídicos sometidos a la potestad tributaria del Estado, los que, al estar definidos por la rama específica del derecho que los ha receptado, facilita la labor del intérprete, ya que para aprehender su naturaleza bastará acudir a las conceptualizaciones con las que esa rama específica los ha definido. Téngase presente, por ejemplo, la definición que sobre la "venta" realiza el artículo 2º de la ley del Impuesto al Valor Agregado, en cuya conceptualización se aparta totalmente del concepto que de la misma se tiene en el derecho privado subsistiendo, entonces, dos diferentes definiciones para un mismo hecho jurídico que, si bien regulan relaciones jurídicas de dos campos distintos (el de las relaciones privadas y el tributario) dan lugar a que se configure una verdadera incongruencia jurídica.

Si se desea alcanzar con un impuesto a las ventas de mercaderías y, además, a otros negocios jurídicos cuya naturaleza difiere de la compraventa, no es menester describir al hecho imponible a partir de una definición de "venta" distinta a la que el derecho privado le ha dado extendiendo el alcance de la imposición utilizando una definición atípica comprensiva de múltiples actos jurídicos sino, en cambio, basta con efectuar una descripción detallada del "nomen juris" con el cual son reconocidos los diferentes actos sometidos al gravamen.

De esta manera, se logra alcanzar el propósito perseguido sin lesionar a la unidad del derecho. Más aún, el conocimiento de los negocios jurídicos y, por tanto, del hecho imponible, se alcanzará con más certeza ya que, seguramente, la rama específica del derecho que los contiene junto con la doctrina desarrollada a su respecto, arrojarán más luz sobre los mismos que la que venga iluminada por la definición atípica del legislador tributario la que, al carecer de antecedentes dogmáticos, obligará a su especial interpretación, multiplicando el esfuerzo hermenéutico sin motivo que lo justifique, creando en muchos casos confusiones que pueden derivar en conflictos por la posible existencia de distintas posiciones encontradas.

No afirmamos aquí una superioridad o supremacía del derecho privado por sobre el tributario como hace parte de la doctrina⁵¹, sino la necesaria complementación entre las distintas ramas, tratando de no asignar distintas consecuencias a un único acto.

Así, el régimen patrimonial del matrimonio fijado por el Código Civil no debería verse alterado por el derecho tributario, el que, igualmente debería otorgar un tratamiento unitario a todas las personas jurídicas.

La ficción de la “sucesión indivisa” como sujeto de derecho tributario no pasa de ser un recurso de tipo práctico para resolver un problema transitorio que no desvirtúa lo antes expresado.

Horacio A. García Belsunce⁵², partidario de la autonomía dogmática o conceptual basa su punto de vista, también, en que el derecho tributario “tiene métodos propios de interpretación que deben atender al fin de la ley y a su significación económica y porque en la apreciación de los hechos imposables debe prescindirse de la calificación jurídica que las partes les han dado inadecuadamente al negocio que las vincula, prevaleciendo la intención o realidad económica del acto verdadero, querido y perseguido por las partes, encubierto por una forma jurídica manifiestamente improcedente”.

A pesar de la autorizada opinión del distinguido tributarista, no vemos en dicho fundamento un motivo que justifique, por sí mismo, la mentada autonomía dogmática. Ello es así, por cuanto la interpretación basada en la intención o realidad económica del acto verdadero, querido y perseguido por las partes, no es privativa del derecho tributario, pues con el mismo alcance deben ser interpretados los actos jurídicos celebrados al amparo de los preceptos contenidos en el Código Civil, para lo cual téngase en cuenta la regulación específica contenida en este Código respecto de la simulación en los actos jurídicos (artículos 955° y siguientes y del fraude en los actos jurídicos (artículos 961° y siguientes).

En efecto, dentro del marco de autonomía contractual, las partes generan recíprocamente derechos y obligaciones que no pueden prescindir del ordenamiento legal en vigencia. Este deber de observancia se extiende a la debida protección de los derechos de terceros, los que no pueden verse injustamente afectados por las estipulaciones contractuales que entre las partes pudieran establecerse. Dentro de los terceros señalados podemos hacer referencia al Estado, en cuanto sujeto activo de las relaciones fiscales, y por tanto acreedor al cumplimiento y cobro de los impuestos determinados por ley. La observancia de las obligaciones constituye un imperativo tanto para los deudores

⁵¹ Citada por MARTINEZ LAFUENTE, en op. cit. en nota 55.

⁵² García Belsunce, Horacio A., “La autonomía del Derecho Tributario”, ed. Depalma, 1996, pág. 64, al hacer referencia a la posición sustentada por él en un trabajo del año 1957.

como para los terceros que por su culpa o dolo pudieran causar la frustración de los derechos del acreedor.

Además, ha de tenerse en cuenta que el principio de la realidad económica aplicable al derecho tributario, tiene notables similitudes con el principio de autonomía de la voluntad que rige en el derecho privado, lo que conduce a la consecuencia que el método de interpretación que atiende al fin de la ley tributaria y a su significación económica, no difiere del método hermenéutico aplicable en derecho privado para descubrir los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan las partes. Consecuencia de ello es que si el intérprete descubre, mediante la indagación sobre el contenido de la manifestación de voluntad de las partes, aquello que éstas efectivamente han querido hacer, podrá cotejar tal hallazgo con las formas adoptadas para celebrar el negocio de que se trate, a fin de que de tal confrontación, pueda deducir si las partes han sometido el acto, situación o relación a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes y, en función de ello y tal como expresa la parte final del artículo 2° de la Ley N° 11.683, prescinda de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y considere la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.

Por otra parte, la circunstancia que se reconozca unánimemente la existencia de principios rectores de la imposición no habilita, en nuestra opinión, a sostener la autonomía dogmática del derecho tributario por esa sola razón, pues las directrices fundamentales de la materia no son más que adaptaciones de principios que rigen la vida en sociedad y que, en la mayoría de los casos, han sido recogidas de otras disciplinas jurídicas por la teoría de la tributación.

La autonomía en el derecho tributario nacional y en el provincial

Bielsa, citado por García Belsunce⁵³, sostuvo: “En nuestro sistema federal, ..., la ley fiscal, que es administrativa y por lo tanto local, no puede alterar, directa ni indirectamente, disposiciones del Código Civil, alteraciones a las que son algo propensas las leyes fiscales. La ley civil la dicta el Congreso con carácter general de derecho común para toda la Nación (artículo 67°, inciso 11, Constitución Nacional). Las leyes administrativas y fiscales no pueden alterar la estructura legal civil”. Para el autor nombrado en segundo término, ello implicaría negar la autonomía del derecho tributario pues, atento a lo señalado por Bielsa, esta rama del derecho no puede alterar las disposiciones del Código Civil.

En opinión de García Belsunce, “en el orden nacional el planteamiento de la autonomía del derecho tributario no pasa del terreno científico o didáctico, sin alcances prácticos efectivos, ya que la ley tributaria dictada por el Congreso para toda la Nación integra la legislación nacional común y, como tal, puede modificar los códigos de fondo reservados a la competencia del Congreso de la Nación (artículo 75°, inciso 12, de la Constitución nacional, según texto de 1994), como lo hace cualquier ley en otras materias propias de ellos.”

⁵³ Op. Citado en nota anterior, pág. 32 y sig.

Nótese que el meollo de la cuestión radica, aquí, en la jerarquía de las normas tributarias y su relación con las que rigen al derecho privado. Desde este punto de vista (jerarquía de las normas), por estar las primeras en el mismo escalón normativo de las segundas, pueden alterar, en opinión de este autor, las disposiciones del Código Civil contradiciendo sus prescripciones.

Nuestra discrepancia con el criterio autonomista desde el punto de vista dogmático, con el alcance que en general se le da a esta expresión, no se relaciona con la cuestión de la jerarquía normativa, como puede verse en el desarrollo que hemos hecho de nuestra posición. La diferencia radica en el distinto grado de adhesión a la regla permisiva del apartamiento sin límites del derecho tributario respecto de las figuras del derecho privado ya que, creemos, debería imponérsele a dicho apartamiento, para justificarlo, la frontera delimitada por la constatación de la insuficiencia de las figuras y definiciones del derecho privado para adaptarse a las necesidades y fines fiscales.

Resumimos nuestra posición en estos términos:

1. La pretendida autonomía dogmática con el alcance que se le atribuye, parece ser más el producto de la tendencia a la especialización observada en general durante el siglo XX en el terreno científico, de la cual no se ha sustraído el derecho tributario, que el resultado de concluyentes bases sustentadoras que legitimen dicha pretensión.
2. Creemos que la posición autonomista está influida por las normas positivas, en el sentido que la existencia de antecedentes legales que consagran el apartamiento conceptual por parte del derecho tributario con respecto a las prescripciones del derecho privado, condicionan de alguna manera la opinión favorable a la autonomía dogmática. Situados en el plano realista de lo que es, se asume el apartamiento y, luego, se lo intenta explicar.
3. Las leyes fiscales no deberían apartarse de los conceptos definidos por el derecho privado, cuando los mismos pueden ser utilizados sin alterar su significado para alcanzar igualmente los fines que interesan al Fisco. Con ello se apunta a evitar la inobservancia de los valores de universalidad y unidad del derecho. El derecho privado serviría, así, de elemento integrador de la norma tributaria.
4. No desconocemos que, en determinadas circunstancias, la naturaleza del impuesto y los fines fiscales a los que se dirige, puede reclamar la necesidad de crear figuras tributarias distintas de las contenidas en el derecho privado estando, en tal caso, justificada la definición del hecho imponible a partir de conceptos no regulados específicamente por el derecho de fondo. Pero ello es así, sólo si las de éste son insuficientes para alcanzar tales fines. Lo que para la doctrina dominante es una regla, para nosotros es sólo una excepción.
5. La convalidación plena de la regla permisiva del apartamiento sin límites de las figuras del derecho privado, puede derivar, sin utilidad manifiesta, en desbordes que violenten la unidad que debe primar en el derecho.
6. Si se le diese a la uniformidad y unidad del derecho el carácter de principio implícito que emana del artículo 75°, inciso 12, de la Constitución Nacional, según el enfoque que veremos seguidamente, sería ilegítima una ley del Congreso que crease un impuesto en base a una definición del hecho imponible distinta a la que para el hecho

jurídico de contenido económico captado con la imposición tiene establecido el derecho privado.

Desde el punto de vista de la jerarquía de las normas tributarias y su relación con las que rigen al derecho privado, la cuestión de la autonomía ha transitado doctrinariamente un camino distinto si se observa el fenómeno con relación al derecho tributario provincial, que si se lo hace con respecto a la potestad nacional. En efecto, a este respecto ha de tenerse en cuenta que el artículo 75°, inciso 12 de la Constitución Nacional, establece que corresponde al Congreso de la Nación dictar los códigos Civil, Comercial, Penal, de Minería y del Trabajo y Seguridad Social y que el artículo 31° del mismo plexo normativo dispone que las leyes dictadas por el Congreso son ley suprema de la Nación y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquier disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales.

En tal contexto, se ha dicho que las leyes tributarias provinciales que pretendan modificar instituciones y conceptos de la legislación de fondo bajo el amparo del ejercicio de los poderes que les están reservados, se encontrarían en pugna con lo preceptuado por las normas citadas, que consagran la uniformidad de aquella legislación a través de la atribución que se le confiere al poder central para dictar los códigos (artículo 75°, inciso 12, C.N.). En otras palabras, el derecho público provincial no debería apartarse de la figura y de los conceptos del Código Civil y del de Comercio.

García Belsunce no admite la primacía de los artículos 75°, inciso 12, y 31° de la Constitución Nacional “por encima de las facultades tributarias de las provincias por el solo hecho de su interpretación literal o por ortodoxia en su aplicación”. Sólo la acepta “como causal de inconstitucionalidad de las normas locales, si como consecuencia del apartamiento de éstas frente a la legislación nacional sustantiva ... se diere *la colisión entre ella y una ley irrazonable en su aplicación y violatoria de declaraciones y derechos constitucionales*”.

Remata este autor diciendo: “Por razones constitucionales admito la autonomía del derecho tributario nacional sin restricciones, pero también por razones constitucionales limito la autonomía del derecho tributario provincial a la razonabilidad de sus normas, en tanto y en cuanto esa autonomía que le permite a los Estados provinciales tener legislación tributaria con conceptos propios, distintos y separados del derecho privado, no resulte irrazonable y, por ende, violatoria de la Constitución nacional. ¿Y qué es lo irrazonable? Todo aquello en que el medio empleado no se adecua al fin perseguido. En caso concreto, cuando una norma tributaria autónoma dictada en función de fines propios de la legislación tributaria local pueda distorsionar en forma irrazonable principios de la legislación de fondo (artículos 75°, inc. 12, y 31° de la Constitución nacional) que puedan afectar la unidad y la uniformidad de la legislación nacional, que es lo mismo que decir la unidad de la Nación”.

Nótese que la posición adoptada por García Belsunce con relación a la autonomía del derecho tributario provincial, parece tener cierta analogía con nuestra perspectiva contraria a admitir la autonomía dogmática sin restricciones. Mientras dicho autor opone a la potestad tributaria provincial, y *sólo a esta*, el valladar de la “irrazonabilidad”, entendida con el alcance transcrito en el párrafo anterior, es decir, que la legislación local no afecte la unidad y uniformidad de la legislación nacional, nosotros aplicamos dicho valladar también a la potestad tributaria nacional.

Hemos sostenido en párrafos anteriores que las leyes fiscales no deberían apartarse de los conceptos definidos por el derecho privado, cuando los mismos pueden ser utilizados sin alterar su significado, para alcanzar igualmente los fines que interesan al Fisco. Y hemos agregado que, en determinadas circunstancias, puede justificarse la creación de figuras tributarias distintas a las del derecho privado, pero sólo si las de éste son insuficientes para alcanzar los fines fiscales. Con ello se apunta a la observancia de los valores de universalidad y unidad del derecho.

Si la universalidad, unidad y uniformidad del derecho es un bien a preservar, entonces éste no puede resultar afectado ni por el Fisco nacional ni por los fiscos provinciales. Ello es así, sin apelar a la interpretación literal de los artículos 75°, inciso 12, y 31° de la Constitución Nacional, o por ortodoxia (en palabras del autor citado), sino por aplicación de los principios que implícitamente emergen de tales normas y de la concepción universalista y unitaria del derecho que debe campear en el territorio nacional por imperio de las mismas, que exige al legislador el puntilloso respeto a la coherencia, la que se hará evidente evitando conceptualizaciones múltiples sobre un mismo instituto jurídico.

Hemos señalado precedentemente que nuestro enfoque de la cuestión de la autonomía dogmática del derecho tributario no parte de la cuestión de la jerarquía normativa de las normas dictadas por el Congreso de la Nación. En este aspecto, la ley tributaria tiene el mismo rango jurídico que los Códigos de Fondo. Creemos ver, sin embargo, en el fondo de las prescripciones del inciso 12, del artículo 75°, una garantía implícita que puede asimilarse a la universalidad, unidad y uniformidad del derecho aplicable en todo el territorio nacional que, como principio rector en materia normativa, debe ser respetado por el legislador⁵⁴.

Los Códigos aludidos en el citado inciso pueden ser modificados y sus normas pueden ser derogadas por el Congreso Nacional mediante las leyes que sancione. Pero ello, si se aceptase el punto de vista que ve en la universalidad, unidad y uniformidad del derecho un principio implícito contenido en el inciso 12, mencionado, debe hacerse sin menoscabar tal principio. En otras palabras, la modificación de un precepto del Código o, incluso, su derogación, no atenta contra la unidad del derecho pues el nuevo precepto reemplaza al anterior y la derogación lisa y llana importa la eliminación del precepto derogado del plexo normativo, sin que ello genere conflicto alguno pues, en tales casos, no coexistirían dos normas que definan de diferente manera a una misma figura jurídica.

En cambio, una ley del Congreso que estableciese un impuesto sobre determinado hecho jurídico de contenido económico, en base a una definición del hecho imponible distinta a la que para ese mismo hecho tiene establecido el derecho privado, entraría en pugna con la universalidad, unidad y uniformidad, elevada a principio rector de rango constitucional, por la coexistencia de diferentes conceptualizaciones sobre un mismo hecho jurídico. En efecto, en tal caso un mismo hecho o negocio tendría para el derecho privado una naturaleza jurídica diferente que para el derecho tributario, y, en tal situación, la uniformidad mentada se vería seriamente cuestionada.

Siempre partiendo de la premisa de considerar a la uniformidad y unidad del derecho como principio implícito que dimana de artículo 75°, inc. 12, de la Constitución Nacional, una ley del Congreso de las características indicadas en el párrafo anterior, sería ilegítima por colisionar con tal principio.

⁵⁴ Constitución Nacional, art. 33: “Las declaraciones, derechos y garantías que enumera la Constitución, no serán entendidos como negación de otros derechos y garantías no enumerados; pero que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno”.

Por otra parte, el principio de “razonabilidad”, que surge de los artículos 28°⁵⁵ y concordantes de la Constitución Nacional, impide al Congreso el dictado de leyes contradictorias en su contenido substancial.

En efecto, téngase en cuenta que las relaciones humanas se convierten en relaciones jurídicas, precisamente por el hecho de ser asumidas como materia de preceptos o de prohibiciones, de imposición de deberes y de atribuciones de derechos. La materia o contenido del derecho está constituida por relaciones humanas económicas, políticas y éticas. Desde el punto de vista del derecho tributario, interesan los negocios jurídicos cuyo contenido o materia es de naturaleza económica, pues a ésta es hacia donde apunta la tributación. El hecho económico es el que toma en cuenta el legislador tributario por su aptitud demostrativa de capacidad contributiva en el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

El derecho privado crea inicialmente una determinada configuración de tales manifestaciones económicas. Estas son conocidas en la vida diaria en todos sus aspectos. Si el hecho económico participa de una determinada definición jurídica compatible con su contenido económico, entonces, a determinada tipicidad o conceptualización jurídica sólo puede corresponderle aquel determinado contenido.

Cuando el legislador dicta una ley (norma jurídica), le lleva el propósito de regular una determinada situación que le ofrece su entorno histórico, a la que asigna un preciso efecto de derecho. Por ello quien busque aplicar tal norma debe individualizar ese propósito legislativo, a través de sus palabras, y del espíritu que trasuntan, que constituyen la *ratio legal*, conforme lo tiene declarado con reiteración la jurisprudencia de nuestros tribunales, incluida la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación, invocando la juridicidad de dicha *ratio*, que revela el análisis de su espíritu, al que dan relieve las disposiciones generales del ordenamiento (artículo 14°, Código Civil) que veda la aplicación de las leyes extranjeras, cuando ella “fuere incompatible con el espíritu de este Código” –inciso 2°-, y 16°, que remite principalmente a las palabras y al “espíritu de la ley”, entre otras disposiciones concordantes de tal ordenamiento básico, que rige para todas las relaciones jurídicas.

Las normas tributarias que visten con un ropaje distinto a la realidad jurídica ya configurada por el derecho privado, dan lugar a la existencia de leyes contradictorias en su contenido substancial, lo que sería por parte del Congreso una utilización incongruente e impropia de sus facultades que le adjudica la Constitución nacional, desvirtuándolas y pasibles de ser declaradas inconstitucionales. Los derechos reconocidos expresa o implícitamente por la Constitución nacional, construidos en base a la soberanía del pueblo y a la forma republicana de gobierno (artículo 33°, C.N.) son valladares que se oponen al ejercicio del poder público, que no pueden ser desnaturalizados con excepciones reglamentarias a través de las leyes que reglamenten su ejercicio.

El legislador, en base a su poder de imperio, puede crear obligaciones tributarias en cabeza de los particulares, configurándose con ello el nacimiento de nuevas consecuencias sobre hechos jurídicos de contenido económico que, además, dan lugar al nacimiento de otras consecuencias jurídicas regladas por el derecho privado.

No es susceptible de reproche que sobre un mismo hecho jurídico el derecho tributario produzca consecuencias jurídicas distintas a las que derivan del derecho privado, en

⁵⁵ Art. 28, Const.Nac.: Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio.

razón de que, en este último, la libre determinación de la voluntad da nacimiento a hechos que originan vínculos obligatorios, mientras que en el primero es la ley fiscal la que asocia esos hechos al nacimiento de otra obligación, la tributaria, y, por lo tanto, las distintas consecuencias jurídicas están legitimadas en base a los diferentes fines y peculiaridades sustanciales de cada materia jurídica. Pero ello no da fundamento, en nuestra opinión, a reconocerle al derecho tributario –por ese solo motivo- una autonomía dogmática con un alcance que admita el apartamiento de los conceptos y definiciones del derecho privado sin cortapisa alguna.

La imposición de tributos está dentro de los poderes del legislador –con las limitaciones constitucionales respectivas-, pero cuestión distinta es que prescriba, por ejemplo, que la venta es una cosa para el derecho privado y otra distinta para el derecho tributario, pues al disponer esto se estaría excediendo de sus poderes, entre los cuales no se cuenta el de cambiar la naturaleza de las cosas. La falta de uniformidad legislativa, además, es perjudicial para el prestigio de la ley.

En resumen, conforme a los fundamentos explicitados, las provincias no podrían alterar los conceptos e instituciones de los Códigos de fondo. La Nación podría alterarlos, pero siempre que el cambio no de lugar a la coexistencia de diferentes conceptualizaciones sobre un mismo hecho jurídico; en tal caso, prevalecería la norma legal sancionada en último término, perdiendo virtualidad jurídica la anterior. Tanto las provincias cuanto la Nación podrían crear figuras tributarias distintas a las del derecho privado, con fundamento en que las reguladas por este no las contemplan. Ni las provincias ni la Nación podrían sancionar leyes tributarias cuyos hechos impositivos pretendan capturar con la imposición a figuras reguladas por el derecho privado, alterando su significado jurídico.

Admitimos que la voluntad de los particulares, en materia de negocios jurídicos, va dirigida a crear una relación jurídica distinta y subjetivamente desconectada de la obligación tributaria nacida de la celebración de tales negocios. En otras palabras, el legislador tributario ha elegido a estos últimos para alcanzarlos con la imposición por su aptitud para convertirse en hechos impositivos, en tanto que la intención humana no ha de ser, seguramente, realizar un hecho imponible sino un hecho jurídico productor de efectos entre las partes.

Pero, en el fondo, en los negocios jurídicos siempre la voluntad del individuo está ligada más o menos directamente a la obligación tributaria. En efecto, al asociar la ley el nacimiento de la obligación fiscal a la realización de un hecho humano, para la realización de este hecho la voluntad ha jugado un rol fundamental, a pesar de que aquella obligación no nace directamente de la voluntad de la persona sino de la voluntad de la ley, sin la cual la obligación no existiría.

Entonces, si es de toda lógica jurídica que sea la ley fiscal la que defina el contenido del vínculo obligacional tributario, no es menos cierto que el apartamiento del legislador de los conceptos y definiciones del derecho privado, en los casos en que ello sea innecesario, puede crear un escenario incongruente que atente contra la seguridad jurídica, por la existencia de dos definiciones distintas sobre un mismo negocio jurídico.

Si la celebración del hecho jurídico de contenido económico es un síntoma de capacidad contributiva y, como tal se lo grava, el particular tiene derecho a saber que con su perfeccionamiento, además de alcanzar los resultados por él queridos, está expuesto a soportar una carga tributaria, la cual debería estar relacionada con la naturaleza jurídica de tal negocio, para que prevalezca la certeza sobre la duda.

El reconocimiento de la necesidad de leyes escritas que impusiesen los derechos individuales a la arbitrariedad de los gobernantes, en el Estado constitucional, se inscribe en un escenario en el cual el Estado está subordinado a ciertos límites, los cuales surgen explícita o implícitamente de la propia Constitución. La certeza es un valor entendido y la incertidumbre atenta contra la seguridad jurídica.

No se trata solo de admitir que el derecho tributario “puede” nutrirse de la contribución del derecho privado, sino de fijar un límite al apartamiento de sus normas, con el objeto de establecer el criterio de que el primero “debe” utilizar las definiciones de este último cuando ellas resulten suficientes para alcanzar los objetivos fiscales.

En otras palabras, no creemos en el dogma que se sintetiza diciendo que la autonomía dogmática existe por cuando el derecho tributario puede crear un estado de hecho susceptible de existencia jurídica, aun sin el reconocimiento del derecho privado o sin la colaboración que éste le presta a través de su regulación específica, pues no estamos de acuerdo en atribuirle a aquél la potestad de privarse del aporte de este último.

Estamos en contra de la regla que mande apartarse al derecho tributario de los conceptos e instituciones privadas, so pena de desconocer la realidad, pues en muchos casos, la realidad misma es la que ordena que tal diferenciación no se lleve a cabo por estar bien representada por los términos utilizados por el derecho privado. El valor de una cosa se da, no por lo que viene de afuera, sino por lo que viene de dentro, siendo lo que es, con independencia del modo con que convencionalmente se la llama. Se ha dicho, con razón, que las construcciones jurídicas deben adherirse de un modo perfecto a la realidad social, y si ésta está bien captada por las instituciones privadas, no es necesario superponerle otra construcción.

El progreso del derecho tributario, como disciplina jurídica, debe buscarse no sólo en el afianzamiento de sus propias instituciones, poniendo de relieve lo que haya en ellas de característico y peculiar, sino también en el reconocimiento de los fecundos lazos que la vinculan con otras ramas.

La tendencia a la especialización en una materia específica y a la convalidación de su autonomía irrestricta desemboca, la más de las veces, en la legitimación de la ignorancia acerca de otras disciplinas autónomas, aún cuando el conocimiento de ellas resulte esencial para el perfeccionamiento de la primera.

Adviértase que nuestra posición con relación a la autonomía del derecho tributario se ubica en un punto intermedio entre dos teorías extremas. No admitimos la autonomía dogmática con el alcance amplio que, en general, se le reconoce, pero tampoco aceptamos la subordinación absoluta. Opinamos que, frente al caso concreto e individual, debería regirse el intérprete por la regla de la presunción *juris tantum* compatible con la prueba contraria, a fin de identificar en que casos el apartamiento de las normas privadas está legitimado, por no encontrarse en ellas los tipos jurídicos que se compadezcan con la finalidad fiscal, y en que otros tal apartamiento es innecesario y, por tanto, ilegítimo. Se trata, pues, de no dejarse llevar ni por una ni por otra corriente como si ellas fueren alternativas únicas e inmovibles, sino, en cambio, de evaluar cada caso y en función de ello, juzgarlo adoptando el criterio que mejor se acomode a los fines fiscales teniendo en cuenta los límites que impiden al Congreso el dictado de leyes contradictorias en su contenido sustancial.

Con tal enfoque, se le concede al derecho tributario su condición de rama autónoma, con sus características peculiares y con sus propias instituciones, pero, al mismo tiempo, se

reconoce la necesidad de encuadrarlo en el ámbito del orden jurídico del que forma parte, como una rama del tronco del que se desprende.

No desconocemos tampoco el lento ritmo de adaptación del derecho privado a la evolución de la actividad económica, lo que trae aparejada la aparición de nuevos negocios no regulados por el legislador. Muchas veces los nuevos contratos deben ser calificados tomando como base la costumbre, norma supletoria de derecho, tal como lo establece el artículo 219° del Código de Comercio y en base a la jurisprudencia. Esta tendencia no resiente, sin embargo, a las instituciones del derecho privado, en razón de que en él prevalece el principio de la autonomía de la voluntad y las nuevas relaciones relativas a personas, obligaciones y propiedad, son, para las partes que le dieron vida, "leyes" a las que deben someterse.

El legislador tributario puede hacer uso no sólo de las figuras receptadas en los Códigos de fondo, sino, además, de aquellas que, sin haber sido reguladas por el legislador, han sido objeto de definición por la jurisprudencia y la doctrina, a partir de la elaboración de su específica y característica naturaleza jurídica.

Téngase en cuenta que la ley plasma la materia que le viene de la sociedad, es decir, de una realidad que ya tiene su propio contenido y es en el ámbito del derecho privado en donde esa realidad encuentra naturalmente su expresión normativa. Entonces, todo intento por superponer a una definición ya prefigurada por el derecho privado, otra distinta para aplicarla exclusivamente en la esfera del derecho tributario, justificando la incongruencia en la autonomía de este último, implica desconocer el verdadero y real escenario sobre el cual debe actuar la potestad tributaria del Estado.

El proceso histórico del siglo XX nos muestra una tendencia generalizada proclive a la expansión administrativa y al avance del derecho administrativo en desmedro del derecho civil que, por lo usual, prácticamente se ha transformado en norma. En nuestro país, en materia tributaria, se ha ido poco a poco difuminando el límite que separa a la actividad discrecional del Estado, de la arbitrariedad y, con ello, la frontera que divide la legitimidad de la ilegitimidad. Este fenómeno se observa tanto en el ámbito legislativo cuanto en la esfera de actuación del Poder Ejecutivo.

A ello pudo haber contribuido la aceptación generalizada de la autonomía irrestricta del derecho tributario que autoriza a éste el apartamiento pleno de las instituciones y conceptos del derecho privado.

Creemos que en la búsqueda del equilibrio en la relación Fisco-contribuyente se habrá de encontrar el justo punto, el que habrá de contribuir a desterrar la concepción, hoy dominante, de que lo privado está opuesto a lo público, a fin de eliminar las tensiones que enfrentan a la sociedad civil con el Estado.

PARTE II

DERECHO TRIBUTARIO CONSTITUCIONAL

CAPITULO VI

LA CONSTITUCIÓN, LOS DERECHOS FUNDAMENTALES Y EL SISTEMA TRIBUTARIO

1. Exégesis de la Constitución

La Constitución es la expresión escrita de principios hondamente arraigados en la voluntad de la Nación, es decir, en el seno de la sociedad. Esos principios se han ido formando a través de la evolución del hombre en sociedad constituyéndose en fuerza eficaz que nutre a todas las leyes e instituciones jurídicas de la Nación motivando que dichas leyes no puedan ser, en sustancia, otra cosa que lo que deben ser.

A diferencia de una ley formal, que puede y en ocasiones debe reformarse, introduciendo cambios en la legislación legal vigente, debido a las situaciones cambiantes que se van generando en el entramado social, la Constitución, por su carácter fundacional, denota un carácter necesariamente más firme y más inconvencible que una ley ordinaria. De allí que la propia Constitución dispone taxativamente un tratamiento excepcional para proceder a su alteración. Al ahondar más que las leyes ordinarias, las informa y engendra. La Constitución es la ley fundamental porque es necesaria para la estructuración política y normativa del país. En otras palabras, dado que es necesaria, es fundamental.

Desgraciadamente, debido a los desbordes en que han incurrido los Fiscos nacional, provinciales y municipales, en ciertos aspectos coexiste, por un lado, la ley fundamental y por el otro, una realidad distinta alejada de sus sabios preceptos. Dicho de otro modo, es como si, en algunos aspectos, coexistieran dos constituciones diferentes: una, la escrita, la otra, la real forjada a base de factores de poder circunstanciales plasmados en el dictado de leyes que invierten la pirámide jurídica.

A la constitución escrita o formal se le opone la constitución material. Esta última debe examinarse en el ámbito de la dimensión sociológica, pues en dicho ámbito coexisten conductas humanas que se van perfilando como modelos a imitar y que tienden a reiterarse en situaciones similares, lo que le da la impronta de derecho vigente, equivalente a derecho positivo. Por constitución material, pues, se entiende a la que funciona y se aplica con vigencia actual.

La profundización y aceleramiento del distanciamiento del derecho vigente respecto a la constitución formal es atribuible, en la generalidad de los casos, a las conductas de quienes ostentan el poder, es decir de aquellos que actuando en representación del Estado hacen uso de ese poder instalando en la sociedad comportamientos que, con

mayor o menor celeridad, se van consolidando a pesar de contrariar el mandato constitucional, debido generalmente a la falta de reacción oportuna de los ciudadanos.

Las conductas que se apartan del derecho constitucional formal suelen ser violatorias de sus mandatos, en cuyo caso la constitución escrita se ve privada de vigencia actual. Sin embargo dichas conductas infractoras no tienen validez jurídica pues subsiste la norma constitucional escrita, manteniendo ésta su capacidad de recuperar vigencia sociológica como derecho positivo cuando ocurra el desplazamiento de la conducta infractora a través del control de constitucionalidad a cargo del Poder Judicial.

La validez de la conducta proviene de su acoplamiento o arreglo a los valores jurídicos plasmados en la constitución formal. Ello así, el derecho positivo ajustado a dichos valores goza de validez pero, en cambio, el derecho positivo injusto o no ajustado a esos valores es inválido, aunque siga siendo derecho por tener vigencia en el plano sociológico.

Como señala Bidart Campos⁵⁶, *cuando la constitución es justa, la validez del derecho infraconstitucional se tiene por cierta si se adecua a la constitución, pues a través de ésta viene a realizar el valor justicia.*

Cuando la constitución formal pierde vigencia sociológica ello se produce en desmedro de la validez pues, siendo esta una cualidad del derecho positivo, la falta de vigencia del mandato plasmado en la constitución formal deriva en la consecuencia que el derecho positivo deja de ser positivo, ya que se desvanece el sustrato jurídico de la validez.

Es el control de constitucionalidad el que habrá de restaurar la vigencia sociológica y la validez de la constitución formal en la parte que había quedado desplazada⁵⁷. En tal caso es inválido el derecho que emerge en oposición a la constitución.

La supremacía constitucional deviene de la estrictez y rigidez que cabe atribuir a la constitución escrita la cual deriva de un poder constituyente. En dicho contexto los actos opuestos a la constitución deben reputarse de privados de validez. Para que dicha supremacía resulte eficaz se impone la existencia de un sistema garantista dirigido a la defensa de la constitución y al control amplio de constitucionalidad, el cual, en la Argentina está a cargo del Poder Judicial.

Decíamos al comienzo de este párrafo que la Constitución es la expresión escrita de principios arraigados en la voluntad del pueblo y, agregamos ahora, que esta voluntad constituye el elemento real de poder que debe regir en el país. Pero ese poder se vuelve inoperante e inocuo cuando sus representantes genuinos son los primeros en desconocer el mandato popular y a contrapelo del orden constitucional y de los principios liminares que consagra la misma Ley Fundamental, sancionan normas legales en su forma, pero ilegítimas en su substancia y contenido.

He aquí un fenómeno a tener en cuenta: mientras el poder político de la Administración de turno está generalmente organizado de tal manera que le resulta relativamente fácil sancionar leyes y dictar decretos o normas de inferior rango, y hacerlas cumplir a través de los organismos de aplicación creados a tal efecto, la voluntad del pueblo expresada en la Constitución, en cambio, carece de esos instrumentos de poder organizado. Paradójicamente, esos instrumentos que son pagados con el dinero del pueblo terminan

⁵⁶ Bidart Campos, G.J. "Manual de la Constitución Argentina", T° I, p. 284

⁵⁷ Bidart Campos, G.J, op.cit. en nota anterior, p. 285

volviéndose contra él. El poder político, así, se impone por medio de la fuerza de su organización, aprovechándose de la falta de coordinación y de organización de la voluntad popular.

La buena conducta constitucional es aquella que se encuentra consustanciada con la conciencia colectiva del pueblo, la que enarbola la bandera republicana de gobierno y defiende las ideas de garantizar la libertad, la propiedad privada y la honra de los ciudadanos y, como consecuencia de ello, con la Constitución que nos rige en la actualidad desde el año 1853, con algunas reformas que no afectaron negativamente los derechos y garantías de los ciudadanos y que, por el contrario, han extendido su protección a los derechos fundamentales de carácter económico, social y cultural, a través de su expreso reconocimiento constitucional.

2. La teoría iusnaturalista

2.1. Breve reseña histórica

El iusnaturalismo o derecho natural es una idea ética. El derecho natural tiene carácter de leyes morales por cuanto pretende guiar la conducta humana en el seno de la convivencia social. Para el iusnaturalismo, los derechos individuales se corresponden con la naturaleza de los seres humanos y posibilitan su desarrollo y progreso.

En esta teoría yace la convicción de que por encima de las leyes humanas existen principios superiores que nutren las relaciones sociales, que dan su impronta al derecho positivo. Esta concepción, ya estuvo presente en el pensamiento griego, y la vemos desarrollada por Aristóteles (Siglo IV a C.) en su *Ética a Nicómaco*, en la que distingue entre la justicia legal o convencional y la justicia natural “que en todo lugar tiene la misma fuerza y no existe porque la gente piense esto o aquello” (V,7). Aristóteles advierte que las leyes naturales no son inmutables debido a que en la propia naturaleza humana se producen cambios naturales por motivos internos de desarrollo, señalando que el ser humano, debido a su condición de ser racional, está en condiciones de indagar en la vida característicamente humana.

Para el estoicismo, la naturaleza humana forma parte del orden natural. La ley natural es ley de la naturaleza y de la naturaleza humana y esta ley es la razón. Dado que la razón ha sido puesta por la divinidad (o los dioses) y como la razón puede pervertirse al servicio de intereses fuera de la propia razón, para los estoicos la ley natural es la ley de la recta o sana razón. Para Cicerón (Siglo I a. C.) para el hombre culto la ley es la inteligencia, cuya función natural es prescribir la conducta correcta y prohibir la mala conducta, siendo la mente y la razón del hombre inteligente la norma por la que se miden la justicia y la injusticia (Leyes, I.VI)

El cristianismo recogió rápidamente estas ideas, debido fundamentalmente a la inspiración teísta del estoicismo. Así, Tomás de Aquino, en la Edad Media, partiendo de la idea de Cicerón reformula la idea de ley divina. Así, Dios ha establecido una legislación eterna para el mundo natural y el mundo humano, con la particularidad de que la plena comprensión de esa ley divina está en marcha, es un proceso en movimiento, que se conoce como ley natural, recogiendo en este aspecto la idea de Aristóteles.

En el siglo XVII, con la aparición del racionalismo, el derecho natural dejó de estar bajo la tutela teológica, por impulso de autores como Hugo Grocio, quienes en la época de las

guerras de religión europeas, intentan proporcionar un marco moral para las naciones que garantice la paz.

El iusnaturalismo racionalista sentó las bases que dieron origen a las teorías del contrato social o contractualismo que luego desencadenaron en el advenimiento de los Estados de Derecho.

El iusnaturalismo perdió influencia a partir de la aparición del positivismo en el escenario jurídico, apoyado en ideas tales como "la teoría pura del derecho" de Hans Kelsen o de autores como Alf Ross, Norberto Bobbio y Herbert Hart.

Kelsen dice que "positivismo jurídico" es el nombre que damos a la teoría jurídica que concibe únicamente como "derecho" al derecho positivo, esto es, al derecho producido por actos de voluntad del hombre

Para este autor, dos son las consecuencias del positivismo jurídico:

- a) la distinción entre el derecho y la moral como dos ordenes sociales diferentes, y la distinción consiguiente entre derecho y justicia por entender que la justicia es el modo como la moral se proyecta en el campo del derecho; y
- b) la idea de que todo derecho estatuido por quienes se hallan autorizados para producir normas jurídicas debe corresponder a la exigencia política y jurídica de la previsibilidad de la decisión jurídica y a la exigencia de la seguridad jurídica.

La Segunda Guerra Mundial revitaliza la influencia del iusnaturalismo jurídico, como consecuencia del cuestionamiento de la obediencia de los ciudadanos a los regímenes políticos totalitarios que se atribuyó, en parte, a las doctrinas iuspositivistas.

Desde el punto de vista de la filosofía del derecho, para el iusnaturalismo la legitimidad de las leyes del derecho positivo depende del derecho natural. Dicho de otro modo, el que una ley haya sido promulgada por la autoridad competente cumpliendo los requisitos formales exigibles no es suficiente para que sea legítima. En la posición contraria se encuentra el positivismo jurídico o iuspositivismo. Con aquella concepción iusnaturalista sería legítimo resistirse a la autoridad cuando pretende imponer el cumplimiento de una ley que no es compatible con la ley natural. En un Estado de Derecho y con base en el principio de control de constitucionalidad, la resistencia a la ley sólo puede hacerse a través del Poder Judicial.

2.2. El iusnaturalismo y el Derecho Tributario

José Luis Pérez de Ayala, en su trabajo titulado *"El derecho positivo tributario entre el iusnaturalismo y el constructivismo jurídico. ¿Una síntesis insalvable?"*⁵⁸, se plantea el dilema que sugiere el título, rematando su contribución en los siguientes términos: *"...no es completamente inútil discutir sobre todo ello. Como dice un refrán francés, plantearse un problema, es empezar a resolverlo; y, al filo de este aforismo, podríamos añadir que imaginarlo, puede ser muy útil para evitar que se produzca."*

⁵⁸ Responsa iurispritorum digesta, Vol. 5 / 2003, ISBN 84-7800-653-2 , pags. 219-234, Universidad de Salamanca, España.

Comienza Pérez de Ayala recordando que están inseparablemente unidos al concepto convencional de Tributo ciertas notas o características singulares, a saber: a) es una prestación coactiva; b) es una prestación pecuniaria cuya finalidad y razón de ser es la financiera (financiar un gasto público); c) que dicha prestación debe ser proporcionada (no necesariamente proporcional) a la capacidad económica del sujeto pasivo obligado a pagarla; d) el tributo es una obligación ex lege; e) a dicha normativa, en consecuencia, le son exigibles los principios de justicia fiscal, que, históricamente, se han recibido en las constituciones políticas, con los nombres de principios de generalidad, igualdad (horizontal y vertical), justicia distributiva, etc.

Todo ello se integra legalmente para dar vida al tributo y definirlo como institución jurídica. En otras palabras, las notas o características reseñadas se asumen como consustanciales al concepto de tributo. Aclarando el distinguido autor que *“la doctrina explícita o implícitamente las acepta; la jurisprudencia las invoca o da por supuestas como indiscutibles y exigibles en Derecho”*.

Pérez de Ayala centra la discusión que propone su trabajo, en la hipótesis básica que surge de la unanimidad histórica señalada con relación a la aceptación de las características enunciadas, a partir de la siguiente reflexión: “si todas las notas indicadas son consustanciales al concepto del tributo como institución jurídica, han de ser lógicamente compatibles entre sí. Esto es, se parte de la hipótesis de que no existen aporías ni antinomias, ni tampoco inconsistencia lógica entre las notas que integran el concepto del tributo como institución jurídica”.

De no darse esta hipótesis de coherencia y sintonía entre las notas o características del tributo, el concepto jurídico de éste sería intelectualmente falso e inconsistente pues, en tal caso, la proposición se habría construido sobre elementos intrínsecamente incompatibles entre sí.

El autor al que seguimos en esta parte de la obra, reconoce que se propone demostrar la siguiente tesis: “entre la nota de la coactividad del tributo – de una parte - y los principios de capacidad económica, igualdad, proporcionalidad (y demás inherentes a la justicia del tributo) de otra parte; entre aquella nota y estos principios – decimos – no existe una compatibilidad lógica, esencial y necesaria, sino sólo eventual, posible y contingente”.

La incompatibilidad lógica entre la coactividad del tributo y la justicia, se da en razón de que los sistemas tributarios optan – siempre de hecho -, como anota Pérez de Ayala, por dar prioridad al primero en detrimento de las exigencias de justicia.

En dicho contexto, dada la antinomia reinante en los sistemas tributarios entre la obligación de contribuir (prestación coactiva) y la justicia tributaria, el principio de justicia queda relegado a un segundo plano, y sólo como valor deseable de referencia, pero que no podría reputarse como esencial al concepto de tributo. Ello es así, debido al ejercicio del poder tributario de las Administraciones de turno que van imponiendo, a través del uso y la costumbre, determinados comportamientos que se van imponiendo por la fuerza del poder político.

Así, en la búsqueda de evitar el empleo de situaciones económicamente equivalentes al hecho imponible, no gravadas o menos gravadas, se han empleado distintas técnicas legislativas incorporadas al derecho positivo tributario muchas de las cuales reposan en el establecimiento de presunciones y ficciones legales y el empleo de conceptos jurídicos indeterminados, lo que conspira contra el principio de justicia tributaria y, agregamos

nosotros, contra la unicidad y unidad del derecho, al permitir la coexistencia de más de una definición conceptual para identificar un mismo hecho jurídico. La adopción de dichas técnicas obedece al propósito de evitar el empleo de alternativas menos gravadas o elusivas (tanto lícitas cuanto ilícitas) mediante un sistema legal enmarcado en lo que puede denominarse “normas anti - abuso” o “anti – fraude de ley”.

He aquí, entonces, la incompatibilidad mentada. Por un lado, el sistema tributario se ocupa de que el tributo sea un recurso financiero público coactivo ajustado al principio de generalidad en su aplicación, mediante la eliminación de fraudes o conductas elusivas. Pero, por otro lado, las exigencias técnicas inherentes a la coactividad fáctica del tributo, tales como las ficciones y presunciones legales, los conceptos jurídicos indeterminados y la eliminación normativa de economías de opción (lícitas o ilícitas), suelen ser criticadas fundadamente en la doctrina y en la jurisprudencia, por considerarse que ellas son incompatibles con los principios de capacidad económica, igualdad, proporcionalidad, tipicidad, seguridad jurídica, etc. o, lo que es lo mismo, incompatibles con los elementos constitutivos de la justicia tributaria.

Como bien señala Pérez de Ayala, el escenario en el cual se sitúa la cuestión bajo análisis, revive una distinción clásica: la que diferencia el plano del deber ser, de una parte; y de otra, el plano del ser. Ello es así, dado que, conforme a lo hasta aquí expuesto, cabría concluir en que el tributo debe establecerse sobre la base de supuestos de hecho que sean suficientemente indicativos de una capacidad de contribuir, pero sin embargo, de hecho es imposible realizar aquel ideal normativo en toda su plenitud, por razones no sólo técnicas, sino por razones políticas o de otra clase.

Si la validez jurídico-constitucional de la obligación tributaria está directamente relacionada con el postulado de justicia tributaria representado modernamente por la capacidad contributiva, entonces, la causa, razón o fundamento de aquella viene a constituirse en una limitación a la potestad tributaria discrecional del Estado. La causa final, eficiente, material y formal del impuesto no se limita a expresar lo que el impuesto debe ser, sino que expresa lo que es el impuesto, es decir, su naturaleza necesaria como institución jurídica y política. La razón de ser del impuesto es la causa que lo legitima, y la causa es razón porque permite comprender no sólo lo que algo es, sino su no poder ser de otro modo, por lo tanto es necesaria.

Para el positivismo jurídico, en cambio, el tributo es lo que decide el legislador que sea, con lo cual, al apartarse del análisis causal del tributo no está abandonando solo “el deber ser” de éste, sino una parte sustancial de su propio ser, de su propia esencia.

Pérez de Ayala, advierte que coexisten en el escenario tributario dos sistemas alternativos incompatibles e incongruentes entre sí, que se presentan como alternativas para configurar el tributo como institución jurídica. Así, por un lado se pregona el respeto al presupuesto del gravamen según la capacidad económica y los principios derivados de ella, es decir, proporcionalidad o adecuación del tributo a dicha capacidad económica, igualdad tributaria, y al resto de los principios fundamentales reconocidos por la doctrina inherentes a la configuración del hecho imponible o presupuesto de hecho. Por otro lado, el derecho positivo tributario se integra con numerosas normas que regulan ficciones, presunciones y conceptos indeterminados que, muy a menudo son incompatibles con los principios indicados precedentemente. Para dicho autor, entonces, lo que hoy existiría en nuestro Derecho positivo no serían tributos, sino fórmulas híbridas de tributo y de requisa.

Desde el punto de vista iusnaturalista, prosigue Pérez de Ayala, no hay, no es tributo, si el que llamamos tal no se ajusta a los requisitos de las cuatro causas del impuesto (la final, la eficiente, la material y la formal) puesto que las mismas no solo predicen lo que debe

ser un impuesto para ser justo, sino que definen los elementos necesarios al ser del impuesto, a su esencia.

Para el positivismo jurídico, en cambio, el fundamento jurídico del tributo solo suministra reglas formales, que son aquellas que el legislador decide. Su fundamento y su valor jurídico se agotan en sí mismos. Las reglas de juego las impone el legislador y cada persona es llamada a jugar su papel en las relaciones jurídico-tributarias que en cada momento le correspondieran dentro del “juego del tributo”, como mero problema de existencia, (¡cuando no de subsistencia!) con los “valores” propios de todo “juego”: la competitividad, el azar, el riesgo (Sánchez Meca, citado por Pérez de Ayala).

Concluye Pérez de Ayala: si se llevara este argumento hasta sus últimas consecuencias, estaríamos ante un “abismo”, el “abismo del ser” de las relaciones jurídicas tributarias; del ser del tributo, o dicho de otro modo, del no ser del tributo como institución realmente, sustantivamente, jurídica.

2.3. Nuestra opinión

A pesar de las deficiencias metodológicas e ideológicas entre los diferentes tipos de iusnaturalismo, que podrían distinguirse en dos grupos, el iusnaturalismo clásico y medieval, de un lado, y el iusnaturalismo moderno, de otro, se advierte en general en el Derecho natural un común denominador, el cual consiste en imponer límites al poder del Estado⁵⁹.

Al decir de Elías Díaz⁶⁰ en el iusnaturalismo ontológico “el Derecho natural aparece como “ser del Derecho”, mientras que en el deontológico, se trata simplemente de un “sistema universal e inmutable de valores” que constituye el “deber ser” del Derecho positivo, y que trascienden el Derecho para insertarse en la Ética.

Siguiendo a Javier Dorado Porrás⁶¹, partiendo de la distinción básica realizada por Norberto Bobbio entre el iuspositivismo y el iusnaturalismo, se advierte que mientras el primero mantiene una tesis monista sobre el concepto de Derecho, el segundo defiende una tesis dualista, al admitir la distinción entre derecho natural y derecho positivo, sosteniendo la supremacía del derecho natural sobre el derecho positivo. El iusnaturalismo no afirma que exista únicamente el derecho natural, sino que existe también el derecho positivo, aunque en una posición de inferioridad con respecto al derecho natural⁶².

Para el Derecho natural el concepto de derecho debe ser definido de manera tal que contenga elementos morales (Alexy, R., “ *El concepto y la validez del Derecho*”).

Frente a la teoría de la separación conceptual entre Derecho y Moral, el iusnaturalismo ontológico sostiene la tesis de la vinculación entre Derecho y moral, derivándose de ello que la validez del Derecho positivo está vinculado con la justicia o injusticia del mismo, por cuyo motivo sólo las normas que sean justas, es decir, conformes al Derecho natural, serán auténtico Derecho.

⁵⁹ Bobbio, Norberto, *Locke e il diritto naturales*, Giappichelli Ed., Torino, 1963, p. 51.

⁶⁰ Díaz, Elías, “Introducción a la sociología del Derecho natural”, en Kelsen H. Bobbio, N, *Crítica del Del Derecho Natural, obra citada, ps. 10-1.*

⁶¹ Porrás, Javier D., “*Iusnaturalismo y positivismo jurídico*”, *Una revisión de los argumentos en defensa del iuspositivismo*, Instituto de derechos humanos “Bartolomé de las Casas”, Universidad Carlos III de Madrid, Dykinson, 2004.

⁶² Bobbio, N., “*Jusnaturalismo y positivismo jurídico*”, en ID, *El problema del positivismo jurídico*, obra citada, p. 68.

El derecho y la ética están inescindiblemente unidos en la concepción jusnaturalista. El derecho se integra a la ciencia social como disciplina normativa de relaciones empíricas de la vida social, en cuyo escenario debería desterrarse la función opresora del derecho cuando la misma se ejecuta con vista a intereses sectoriales predeterminados, por otra más democrática que implique la sujeción a valores superiores con contenido ético.

A través de los siglos, los filósofos han intentado esclarecer si es conforme a la racionalidad humana someterse a la obligación universal representada por los valores morales, y, por tanto, tomar conciencia de la racionalidad existente en el obrar práctico ajustado a esa moral. Se ha pretendido, pues, fundamentar la pretensión de que los valores morales son necesarios y universales. Hallar la razón suficiente de la moral es el objetivo principal que tradicionalmente se ha impuesto a la ética.

Las normas morales son aquellas que aceptamos en conciencia y con independencia de que sean o no impuestas por una autoridad.

A pesar de la diversidad de valoraciones, originadas en las distintas necesidades generadas por la diferencia socioeconómica existente entre las heterogéneas comunidades del mundo, y sus diferentes preferencias, y de la influencia de las corporaciones y grupos de poder que bosquejan diferentes ideales de vida, existe siempre una base moral común a la que no deberíamos estar dispuestos a renunciar. El reconocimiento de la dignidad del hombre y sus derechos, es el sustento universal que legitima las iniciativas humanas. Adquiere, así, plena vigencia la afirmación kantiana de que el hombre existe como fin en sí mismo, no sólo como medio de esta o aquella voluntad debiendo, en todas sus acciones, no sólo las dirigidas a sí mismo, sino las dirigidas a los demás hombres, ser considerado al mismo tiempo como fin.

La aplicación de los principios constitucionales, nutre las diversas disciplinas del derecho positivo. En el campo del derecho penal, por ejemplo, el principio de tipicidad de los delitos, se yergue como un valladar en defensa de los particulares, como corolario del principio "nullum crimen sine lege". En tal sentido, en contraposición con las garantías implícitas de los derechos de los ciudadanos, las que pueden tener carácter genérico y no tipificado constitucionalmente, la aplicación del principio de "reserva", exige que las conductas prohibidas, generadoras de reproche penal, se encuentren específicamente y taxativamente individualizadas por la ley penal. Ello para evitar normas genéricas, que bajo el amparo o apelación a principios de naturaleza difusa, como serían los intereses de la nación o el pueblo, de aplicación habitual en regímenes de naturaleza totalitaria, se justifique la imposición de penas en cabeza de los particulares, con una connotación política eminente y en abierta violación a principios que permitan a los ciudadanos conocer en forma concreta las conductas pasibles de sanción penal.

En otras palabras, en los Estados de Derecho, el derecho positivo es una expresión que traduce el anhelo de una sociedad política en un momento determinado, exteriorizada por los representantes del pueblo a través de la Constitución y las leyes, de tutelar los derechos de los individuos frente a iniciativas del Estado que puedan afectarlos por razones circunstanciales (ideología política, intereses sectoriales, etc.). En la mira del Derecho está siempre presente la relación del Estado con los particulares como una relación de fuerza, en la que el primero se encuentra en clara ventaja al ostentar el poder y disponer de los medios coactivos para hacerlo efectivo, y que por lo mismo, requiere del ámbito normativo la creación de medios idóneos tendientes a neutralizar distorsiones o excesos en ejercicio de ese poder.

En vista de ello, mediante normas positivas procura equilibrar la relación Estado-particulares, tendiendo un manto de protección que evite los abusos de aquél, al

imponerle límites que impidan que los derechos fundamentales inherentes a la persona humana resulten lesionados. Para cumplir con tal propósito el Derecho establece límites expresos, precisos e insuperables, que impiden, por ejemplo, el juzgamiento por conductas no tipificadas penalmente, según vimos, o, con igual propósito, el reconocimiento constitucional de la existencia de otros derechos y garantías no enumerados expresamente por la Constitución y que, como derechos y garantías implícitas, forman parte del Derecho Constitucional con idéntica virtualidad que los que están expresamente reconocidos en la Ley Fundamental.

Nótese que, en todos los casos, campea la noción de la existencia de un orden de valores que goza de supremacía sobre el derecho positivo. Dicho orden de valores se reconoce como modelo del cual éste debe abreviar y al que está subordinado. Dicha subordinación puede manifestarse básicamente de dos maneras: a) a través del reconocimiento de valores superiores inherentes a la naturaleza humana, aunque ellos no hayan merecido una declaración expresa en la Ley Fundamental, que se encuentran en el campo de la Ética y a los que se accede mediante la razón, b) mediante la inclusión manifiesta y ostensible en el derecho positivo de ciertos preceptos dirigidos a proteger y tutelar determinados derechos, los cuales reconocen también su fuente en la naturaleza humana y en los dictados de la Ética, pero que, a diferencia de aquellos, la recta razón ya los ha detectado, reconocido y a través del impulso legislativo, se han plasmado en normas positivas.

Es decir, las normas positivas tienen un fundamento superior que le da al Derecho su impronta, lo que se advierte con sólo tener en cuenta lo señalado con relación al Derecho Penal. Por campar en un Estado de Derecho el principio de la soberanía del pueblo y la forma republicana de gobierno, los valores éticos constituyen la fuente que tamiza todo derecho positivo, en tanto preserva y resguarda el interés de los particulares y de la sociedad en su conjunto, sobre cuya base debe construirse el orden normativo regulador de las relaciones sociales. Esto es así, especialmente y fundamentalmente cuando se trata de ordenar la actividad ejecutoria del Estado en zonas de conflicto que afecten a los particulares, que incluyan pretensiones opuestas sobre asuntos en las que éstos se encuentran en un mayor grado de exposición, en el marco de la potestad que aquél ostenta, derivada de la soberanía e influida por la idea de poder.

El ideal de un derecho democrático impone la necesidad de cuestionar la idea de dominación política basada en la arbitrariedad. El derecho sin la fuerza carece de efectividad, pero la fuerza sin el derecho es, lisa y llanamente, opresión. Sin un derecho basado en la ética, el derecho puede transformarse en opresión cuando no tutela o, incluso, por el contrario, atenta, por ejemplo, contra los humildes o los desposeídos.

La evolución histórica del Derecho Constitucional parece demostrar que siempre ha estado en la conciencia de los constituyentes la existencia de valores suprapositivos. En efecto, en los albores del advenimiento del Estado de Derecho, la razón humana visualizó y aceptó valores éticos inherentes a la persona humana y luego los incorporó a la Ley Fundamental como derecho positivo. Al mismo tiempo, al reconocer que la plena comprensión de los derechos fundamentales es un proceso en movimiento y que, por lo tanto, a aquella se llega a través de la mente y la razón del hombre, los primeros constitucionalistas prepararon el terreno para darle virtualidad a cualquier otro derecho humano que no hubiese sido receptado al dictarse la primera Constitución, al declarar en el artículo 33° de su texto, que las declaraciones, derechos y garantías que enumera la Constitución, no serán entendidos como negación de otros derechos y garantías no

enumerados, pero que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno.

Con base en esa visión suprapositiva y, por lo tanto, iusnaturalista, la Constitución de 1853 ha podido absorber a los derechos sociales, económicos y culturales, sumándolos a los ya reconocidos expresamente por el constituyente, lo que convirtió a nuestra Constitución en una expresión de constitucionalismo social, como consecuencia de las transformaciones sociales y las valoraciones colectivas ocurridas durante el Siglo XX.

En consecuencia, la idea de imaginarnos un modelo ideal sobre cuya base se construya el sistema jurídico, se presenta como una alternativa válida que posibilita establecer reglas de juego compatibles con una sociedad regida por la ética y en la cual, en todo lo concerniente a la actuación del Estado, no sólo deben preverse en forma expresa los límites a los que éste está sometido en su relación con los particulares con el objeto de tutelar los derechos que a éstos cabe reconocerles, sino también debe admitirse la existencia y virtualidad de valores superiores inherentes a la persona humana, enumerados o no por la Constitución, que reivindican la libertad, la igualdad y la seguridad, como manifestaciones de la dignidad humana.

Naturalmente, la validez jurídica de los principios superiores inherentes al hombre no enumerados expresamente por la Constitución, se convierten en “verdades supremas” cuando son descubiertas a través de la razón por el hombre y son aceptadas por la sociedad y aún cuando no se plasmen en normas constitucionales expresas. Esos principios no enumerados pero reconocidos por la sociedad son los denominados derechos fundamentales implícitos, que nuestra Constitución recoge en el artículo 33º de su plexo normativo. Desde este punto de vista, la virtualidad jurídica de los derechos fundamentales inherentes a la persona humana no depende de su reconocimiento expreso a través de normas positivas. Ello así, aunque luego se incorporen al plexo constitucional y se enumeren en forma taxativa, pues con ello no se hace más que reconocer su eficacia anterior a su inclusión expresa, dado que dichos derechos son preexistentes al propio Estado, por ser inherentes al hombre. Preexiste, pues, una realidad ontológica supraconstitucional integrada por los derechos individuales y sociales que la Constitución reconoce y garantiza pero no crea, pues tales derechos son anteriores al Estado.

En un Estado constitucional democrático, éste se convierte en un instrumento al servicio de la dignidad, de los derechos de la persona humana y del bien común, y son estos derechos fundamentales los que dan base al consenso social y legitiman el accionar del Estado.

3. Legalidad y legitimidad

La legalidad y la legitimidad surgen del Estado de Derecho, entendiéndose por “legalidad” la estricta aplicación de la ley, en tanto y en cuanto ella haya sido sancionada mediante los procedimientos establecidos en la Constitución, adquiriendo así, absoluta relevancia, la “forma” en que la ley fue aprobada. Las “formas legales” en general comprenden tanto a la ley como acto emanado de la legislatura, cuanto a los decretos, resoluciones gubernamentales o sentencias del poder judicial, entre otros.

La sanción de una ley formal, es decir, la emanada de la Legislatura, no es indicio de “legitimidad”. El precepto normativo plasmado en ella será legal si se cumplen los procedimientos formales que la Constitución prevé para su sanción; pero la legitimidad es otra cosa.

La legalidad tiene que ver con la forma empleada para crear la norma, en cambio la "legitimidad" la encontraremos en el fondo o en la esencia del precepto normativo.

La legitimidad depende de criterios valorativos "éticos" que conducen a la noción de "justicia" en un sentido universal y permanente y a la que, desde el punto de vista axiomático, se la ha ubicado por encima de la ley positiva.

La legitimidad también depende de la aceptación social, es decir, de la conciencia colectiva que tenga la sociedad acerca de los valores éticos a los cuales está dispuesta a someterse.

Para Agenor González Valencia⁶³ la legalidad es, *el cuerpo de normas que constituye el sistema positivo de un país y la legitimidad es el conjunto de principios éticos sustentados en el consenso mayoritario de un pueblo. Lo primero tiene que ver más con las formas; lo segundo, con el fondo, o sea, lo substancial del sistema jurídico. No siempre son coincidentes, pero deberían serlo, aunque ambos conceptos se compenetran e interactúan entre sí.*

Agrega el autor citado: *La ley, para ser legal, necesita de vigencia normológica, pero para ser legítima urge además de vigencia sociológica. Una ley sin vigencia sociológica es expresión de arbitrariedad, es abuso de poder, vulnera el Estado de Derecho y, en ocasiones, se convierte en terreno baldío.*

La legalidad está más en sintonía con el iuspositivismo de Kelsen para quien esta teoría jurídica concibe únicamente como "derecho" al derecho positivo, esto es, al derecho producido por actos de voluntad del hombre.

La legitimidad, por su parte, guarda estrecha relación con la teoría iusnaturalista la que reconoce la supremacía del derecho natural sobre el derecho positivo. El iusnaturalismo no afirma que exista únicamente el derecho natural, sino que existe también el derecho positivo, aunque en una posición de inferioridad con respecto al derecho natural⁶⁴.

La legitimidad, de acuerdo con la teoría iusnaturalista, corresponde al mundo de los valores. Esta concepción iusnaturalista es la que ha adoptado nuestra Constitución Nacional.

Como sostiene Agenor González Valencia⁶⁵ *la ruptura de la legalidad y por supuesto la falta de legitimidad de un acto de autoridad es lo que jurídicamente se le da el nombre de "arbitrariedad". Es decir: cualquier acto de autoridad violatorio del orden jurídico por quien dispone de autoridad es un acto arbitrario, que vulnera no sólo lo legal, sino también el sentimiento ético- social (legitimidad). Una interpretación torcida de la ley o acciones de autoridad al margen de ella, son actos arbitrarios, ilegales e ilegítimos.*

Un acto de gobierno es legal cuando se ha hecho de conformidad con las leyes vigentes y es legítimo cuando guarda relación con la ética y la moral, es decir, cuando se ajusta a los valores y principios morales de la justicia, valores y principios estos recogidos por la Constitución y que integran el elenco de derechos y garantías que amparan a los administrados.

⁶³ Agenor González Valencia "Legalidad y Legitimidad" en La Verdad del Sureste, Mexico (disponible en <http://www.la-verdad.com.mx/legalidad-y-legitimidad-33850.html>)

⁶⁴ Bobbio, N., "Jusnaturalismo y positivismo jurídico", en ID, *El problema del positivismo jurídico*, obra citada, p. 68.

⁶⁵ Op. Cit. nota 4.

4. Los derechos fundamentales

Los derechos fundamentales son el resultado de la realización histórica de una concepción moral que coloca como objetivo central a la dignidad de las personas, como algo inherente a ellas, empleando como vehículo para alcanzarla a los valores de libertad, igualdad y solidaridad.

La formación del Estado moderno arranca en la Edad Media en Inglaterra, como Estado estamental, con el eclipse del absolutismo de los Tudor, transformándose en Estado liberal, desde finales del siglo XVII, campeando la defensa de la propiedad, de la libertad personal y el imperio de la ley con una referencia permanente a la Carta Magna y a los usos y costumbres reiteradamente aplicados o creados por los Tribunales y la acción del naciente parlamento, integrándose dicha concepción en una doble creencia: un *Common Law* que puede declarar ilegal un acto del Parlamento, y una decisión del Parlamento que puede cambiar el *Common Law*.

El método que crea y fortalece a partir del siglo XVII el sistema de derechos y libertades en Inglaterra es una Monarquía mixta concentrada en el poder normativo limitado del Rey dado que no puede promulgar leyes sin el acuerdo del Parlamento, circunscrito en sus funciones ejecutivas por los principios del *Common Law* y por las leyes escritas que los amplían. Por otra parte, la justicia debe pronunciarse con base en los lineamientos reconocidos y preestablecidos. Y, además, su competencia para crear y modificar impuestos y tasas está limitada.

Gran Bretaña, pues, desde el punto de vista del límite al poder del Rey, se anticipó a la formulación genérica de los derechos fundamentales apoyados en la teoría iusnaturalista la cual explicó y fundamentó a los derechos como derechos naturales del hombre, como ocurrió en el Continente europeo.

Podría decirse que en Inglaterra el *Common Law* hace las veces del Derecho natural gestando la conciencia constitucionalista británica y la idea del Estado sometido al Derecho. El *Common Law* viene, así, a ejercer en Inglaterra desde la Edad Media aquella misma función de límite al poder del Estado, de ley suprema que en el Continente europeo se atribuía al Derecho natural, es decir, la ley como expresión natural de la razón⁶⁶.

En palabras de Laski⁶⁷ “ el constitucionalismo inglés del siglo XVII hace su aportación específica a la idea liberal de dos maneras. Por una parte, trata de establecer reglas que deben guiar el carácter de la autoridad; por la otra, trata de imbuir estas reglas en la idea de que su fin es la protección del ciudadano contra injerencias extrañas al curso de la ley. Luego para asegurar ese constitucionalismo busca privar al poder soberano de dos instrumentos principales que hacen posible el despotismo: el control de las fuerzas armadas del Estado y de las finanzas ... El mercader inglés puede dormir tranquilamente con las siguientes conquistas: el *habeas corpus*; parlamentos trienales para ser dominados por los partidos políticos, uno de los cuales será el aliado constante de los intereses comerciales; libertad de religión dentro de amplios límites; la abolición del control del gobierno sobre la prensa, una judicatura independiente del poder ejecutivo en

⁶⁶ Fassó, G. *Storia Della filosofia del diritto, vol II “L’Etá Moderna”* ñ, Bolonia, 1968, p.20.

⁶⁷ *El liberalismo europeo*, trad. De V. Migueles, del original inglés *The rise of European Liberalism* (1936), Fondo de Cultura Económica, México, 1ª ed. 1939, 3º reimp. 1969, ps. 88 y 89.

el desempeño de sus funciones legales; las finanzas y el ejército bajo el dominio de una legislatura electa ...”.

La teoría de los derechos naturales concebida posteriormente en el Continente europeo tendrá oportunamente influencia sobre los derechos de los ingleses y, principalmente, sobre los derechos de los hombres de las colonias del América del Norte, justificándose como derechos naturales aunque ya existiesen con anterioridad a través del proceso histórico señalado.

Durante el lapso que transcurre entre la Edad Media y el apogeo de la Edad Moderna factores económicos, políticos, sociales y culturales se influyen y potencian recíprocamente y ello conduce al advenimiento de una nueva idea: los **derechos humanos**, que constituyen un pilar decisivo sobre el cual se sustenta la modernidad.

Esta ideología de la moralidad de los derechos basada en valores y principios morales es, más tarde, trasladada al Derecho positivo el cual los incorpora como derechos fundamentales al tomarse conciencia de la importancia de que el nuevo fenómeno, situado en la raíz de la condición humana, está obligado a ser eficaz en el ámbito de la vida social y, por lo tanto, su concepto debe comprender necesariamente una dimensión jurídica. A partir de ello, irán apareciendo las declaraciones de derechos, las constituciones, las leyes, la jurisprudencia, y los demás instrumentos de producción normativa.

El cambio social y económico producido con el paso del período medieval a la modernidad, también se observa en el campo político, donde las estructuras del poder político medieval son sustituidas por el Estado como forma de poder racional centralizado y burocrático. A ello contribuyó el gran cambio operado en la situación económica y social y la correlativa aparición del sistema económico que más tarde devendrá en el Capitalismo y la aparición en escena de la burguesía como clase progresiva y en ascenso cuya influencia ha sido decisiva en la formulación de los derechos humanos y en la formación de la mentalidad moderna. El nuevo orden económico da lugar a la progresiva toma del poder económico por la burguesía propiciando la mentalidad individualista frente al encasillamiento de los hombres en status, característico de la Edad Media. En dicho contexto, el Derecho contribuirá poderosamente a consolidar al Estado como instrumento para acabar con los poderes locales plurales.

Seguimos aquí a Gregorio Peces-Barba Martínez ⁶⁸ quien recuerda que el Estado, en sus albores, aparece como Estado estamental ostentando factores y elementos propios del mundo medieval. Luego se convertirá en Estado absoluto y ello contribuirá a que la burguesía y el capitalismo se fortalezcan al amparo de esta nueva forma política que habrá de beneficiar el desarrollo del sistema económico y a la propia burguesía, la cual, adentrado el siglo XVIII, reclamará para sí también el poder político. En dicho contexto, el individualismo y la filosofía de los derechos fundamentales, empleando como legitimación el jusnaturalismo racionalista, coadyuvarán para combatir y destruir a ese Estado absoluto, que previamente había servido a sus intereses. Precisamente, esos derechos fundamentales cumplen la función de limitar el poder del Estado y habrán de ser una de las principales armas empleadas por la burguesía para socavar ese poder.

⁶⁸ Peces-Barba Martínez, Gregorio, “Tránsito a la Modernidad y Derechos Fundamentales.”. Historia de los Derechos Fundamentales, Tomo I, Dykinson S.L., Instituto de Derechos Humanos Bartolomé de las Casas Universidad Carlos III de Madrid, págs. 15 y ss.

Con el advenimiento de la burguesía, de molde liberal, enarbolando la bandera de la fuerza del dinero y de la inteligencia racional, el individuo tiene valor en si mismo por su capacidad de creación económica por fuera de su origen social, desplazando a los valores en que la nobleza basaba su privilegiada posición. El escenario se impregna de espíritu democrático y se va dejando de lado las antiguas formas sociales y el “orden divino natural y consagrado”. Se hace necesario entonces, al decir de Von Martin ⁶⁹, “ordenar este mundo partiendo del individuo y darle forma, como a una obra de arte, guiados por fines que el sentido liberal y constructivo del hombre burgués establecía de por sí ...”.

En dicho contexto, el centro teórico del nuevo orden político es el individuo, aunque el centro práctico lo era el individuo burgués quien necesitó para desarrollar libremente sus actividades económicas una nueva estructura política distinta a aquella dominada por la nobleza y en la que la dirección del Estado quedara en sus manos.

La teoría de los derechos fundamentales vino a fundamentar jurídicamente al derecho de propiedad privada y al libre ejercicio de la industria y el comercio, derechos estos íntimamente ligados al interés directo de la burguesía.

Cabe reconocer, sin embargo, que otros derechos tales como el de libertad de expresión y las garantías procesales, por citar sólo algunos, no están asociados tan directamente a la clase burguesa sino al propósito de contrarrestar el absolutismo del Estado Moderno. El devenir histórico habrá de evidenciar que, salvo el derecho de propiedad que en origen sirvió para defender los derechos de la burguesía, el resto de los derechos fundamentales son perfectamente generalizables a todos los individuos.

Durante el siglo XVIII madura, entonces, el liberalismo como filosofía de la burguesía y hacia fines de ese siglo alcanzará el poder político, desarrollándose la filosofía de los derechos fundamentales en un contexto en el que campea un nuevo espíritu. Ello así, hemos visto que los derechos fundamentales, trasladados al ámbito del poder y del Estado, pasan luego a formar parte del Derecho positivo para dotarlos de eficacia en el plano social.

El humanismo renacentista iniciado en la Edad Media a partir del siglo XIV en Italia se expande luego al resto de Europa (Francia, España, Inglaterra, Países Bajos, Alemania) y adquiere entonces desarrollo pleno durante el siglo XV. Con el humanismo se modifica la visión que hasta entonces se tenía del mundo constituyéndose en la primera aproximación al individualismo de la modernidad, consolidándose “la afirmación de los valores humanos independientemente de una fundamentación trascendente de la cultura que se expresa en la belleza de las creaciones del espíritu humano, las letras y las artes”. El hombre pasa a ser el centro de la realidad, artífice de si mismo y cada vez menos dispuesto a reconocer autoridades que pudieran organizarlo ⁷⁰. En esa época el pensamiento se dirigía a reconocer la dignidad del hombre y su privilegiado lugar en el mundo”⁷¹.

Esta concepción puede considerarse un precedente del pensamiento del iluminismo y tendrá marcada influencia en la formación de los derechos fundamentales.

Para los humanistas la virtud es la única nobleza verdadera, no la antigüedad de la familia o sus riquezas materiales. En contra de las ideas imperantes hasta entonces que

⁶⁹ Von Martin, “Sociología del Renacimiento”, 17, p.13.

⁷⁰ Fassò, “Storia Della filosofia del Diritto”, tomo II, ps. 21 y 22.

⁷¹ Koenigsberger y Mosse, “L'Europe au XVI siècle”, p 102.

predicaban que la búsqueda de la virtud sólo era posible con la gracia de Dios, se fue imponiendo la convicción de que los hombres tienen capacidad real para alcanzar por sí mismos la autonomía moral⁷². Adviértase la coincidencia conceptual entre este pensamiento, que glorifica el individualismo y el valor prominente del hombre, con la nueva idea de los derechos humanos que habrá de desarrollarse en plenitud en el apogeo de la Edad Moderna, aunque el paso entre esta concepción del hombre que era más una expresión de deseos sin razonada fundamentación en la época en la que irrumpe el humanismo, al desarrollo de hipótesis teóricas bien fundamentadas habrá de producirse con posterioridad, en la modernidad.

Con el humanismo se toma conciencia de la dignidad e individualidad humana y de la capacidad del hombre para desarrollarse plenamente y conquistar el universo. “Pienso luego existo” escribió Descartes en su *Discurso del método*, sintetizando la realidad espiritual del ser pensante como una afirmación de la dignidad del hombre y de su libertad.

En el siglo XVIII esta concepción humanista de la dignidad humana habrá de entroncarse con la filosofía de los derechos fundamentales, contando con la colaboración del Derecho con base en el jusnaturalismo jurídico racionalista para la realización práctica del ideal representado por dicha dignidad, arribando al concepto de leyes fundamentales incorporadas posteriormente en las constituciones de los diferentes países, las que pasaron a ser la sede natural de los derechos fundamentales.

En esta nueva concepción del Derecho el concepto de derechos fundamentales habrá de constituirse con base en el hombre y su dignidad, encauzándose a la libre propiedad tan ansiada por la burguesía y a la libre personalidad tal querida por los humanistas.

Los derechos fundamentales en origen estaban referidos al individuo, de allí que se los identifique aún con la designación de derechos individuales. Sin embargo, el escenario en el cual transcurrieron los siglos XIX y XX dio lugar a la readaptación de los derechos fundamentales.

En efecto, los denominados posteriormente derechos humanos de primera generación identificados con los desarrollados durante el siglo XVIII e incorporados a las primeras constituciones durante el siglo XIX tratan esencialmente de la libertad y la participación en la vida política. Son fundamentalmente civiles y políticos y sirven al propósito de proteger al individuo de los excesos del Estado. Estos derechos incluyen, entre otros, la libertad de expresión, el derecho a un juicio justo, la libertad de religión y el sufragio. Estos derechos fueron propuestos por primera vez en la Carta de Derechos de los Estados Unidos, y en Francia por la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano en el siglo XIX, y a nivel global fueron consagrados por primera vez por la Declaración Universal de los Derechos Humanos de 1948, dándole lugar en el derecho internacional en los artículos 3 a 21 de la Declaración Universal y en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

Los derechos humanos de segunda generación están relacionados con la igualdad. Son fundamentalmente sociales, económicos y culturales en su naturaleza. Aseguran a los diferentes miembros de la ciudadanía igualdad de condiciones y de trato. Incluyen el derecho a ser empleados, a la educación, los derechos a vivienda y a la salud, así como la seguridad social y las prestaciones por desempleo. Comenzaron a ser reconocidos por

⁷² Maravall, “Estado moderno y mentalidad social (siglos XV a XVI), 55, Tomo I

los gobiernos después de la Primera Guerra Mundial. Al igual que los derechos de primera generación, también fueron incluidos en la Declaración Universal de los Derechos Humanos y, además, incorporados en los artículos 22 al 27 de la Declaración Universal y el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. En Estados Unidos, el presidente Franklin D. Roosevelt propuso una segunda Carta de Derechos, que abarcaba gran parte de este tipo de derechos, en su discurso del Estado de la Unión el 11 de enero de 1944.

Por su parte, la tercera generación de derechos, surgida en la doctrina en los años 1980, se vincula con la solidaridad. Los unifica su incidencia en la vida de todos, a escala universal, por lo que precisan para su realización una serie de esfuerzos y cooperaciones en un nivel planetario. Normalmente se incluyen en ella derechos heterogéneos como el derecho a la paz, a la calidad de vida o las garantías frente a la manipulación genética, aunque diferentes juristas asocian estos derechos a otras generaciones: por ejemplo, mientras que para algunos la protección contra la manipulación genética sería un derecho de cuarta generación, para otros es una manifestación, ante nuevas amenazas, de derechos de primera generación como el derecho a la vida, la libertad y la integridad física. Este grupo fue promovido a partir de los años ochenta para incentivar el progreso social y elevar el nivel de vida de todos los pueblos. Entre otros, destacan los relacionados con:

- El uso de los avances de las ciencias y la tecnología.
- La solución de los problemas alimenticios, demográficos, educativos y ecológicos.
- El medio ambiente sano.
- Los derechos del consumidor.
- El desarrollo que permita una vida digna.
- El libre desarrollo de la personalidad.

Volviendo al humanismo, con él nos encontramos frente a una nueva ética que coloca al hombre en el centro del Universo y para la cual su vida estaba regida por su querer y franco arbitrio. Por imperio de esta idea fuerza se fueron adaptando las reglas de trato social a dicha concepción y, como consecuencia de ello, también el Derecho, mediante la creación de un ámbito de autonomía en el cual el hombre pudiera hacer lo que quisiera. Aparece así, dentro de lo que se conoce como derechos de primera generación el de libertad civil, según el cual ese ámbito de libertad no debía verse interferido por los demás. Cuando esa libertad negativa, se expande a la libertad de participación mediante la iniciativa de intervenir en la vida de la ciudad, se estructurará dentro del marco de las libertades políticas.

Vemos así, que lo que para el humanismo es autonomía y participación para la burguesía es liberalismo y democracia, poniendo en evidencia la influencia que tuvo la ética humanista de la libertad para el desarrollo posterior del liberalismo como filosofía de la burguesía.

El tránsito a la modernidad y con ello a la nueva cultura y pensamiento de la nueva sociedad se ve influenciado también por la Reforma protestante. En efecto, Laski⁷³ escribe: "... No puede siquiera ponerse en duda que el avance del protestantismo haya fomentado de paso el crecimiento de la filosofía liberal; pero no creo que haya el menor fundamento para declarar que eso entrará en los propósitos definidos de los reformadores teológicos. La Reforma dio al traste con la supremacía de Roma. Al hacerlo, dio pábulo a

⁷³ Laski, "El liberalismo europeo", p. 28.

nuevas doctrinas teológicas, originó profundos cambios en la distribución de la riqueza, facilitó en grado sumo el establecimiento del Estado secular. Aflojo los lazos de la tradición al realizar un ataque a fondo contra la autoridad. Dio un impulso tremendo al racionalismo al poner en tela de juicio ciertos principios mucho tiempo tenidos por intangibles. Tanto sus doctrinas como sus resultados sociales redundaban en bien de la emancipación del individuo. Pero esto no autoriza a afirmar que los creadores de la Reforma se lo hayan propuesto así, de un modo premeditado. Ellos iban realizando su obra en un clima mental que les obligaba a ajustar sus ideas con un sinnúmero de influencias completamente ajenas... La emancipación del individuo es un coproducto de la Reforma, se la conquista al paso, pero no está entre sus fines esenciales..."

Lo mismo que hemos visto respecto del humanismo, el principal aporte del protestantismo al mundo liberal, especialmente del nuevo protestantismo y, por ende, a la filosofía de los derechos fundamentales, es el fortalecimiento del individualismo y su participación en la sociedad.

La reforma protestante tuvo decisiva influencia en la formación del iusnaturalismo moderno pues "de Lutero arranca la desaparición del concepto católico de justicia como mediación entre Dios y el hombre y, en general, la inaplicabilidad de las categorías jurídicas al orden divino, con lo cual estableció el supuesto de la laicización de todos los conceptos jurídicos"⁷⁴. La Reforma estará presente en el origen del iusnaturalismo racionalista al poner a la razón y a la naturaleza en el centro de una construcción que justifique al Derecho justo, desplazando a la concepción que veía al Dios de la Iglesia Católica como fundamento de ese Derecho.

Tal vez la verdadera razón de haber aplicado los métodos deductivos de la ciencia moderna para construir la filosofía del derecho natural se encuentre en las palabras de Welzel⁷⁵: "como las polémicas religiosas, empero, no habían quedado en contiendas ideológicas, sino que se habían convertido en guerras sangrientas, era preciso buscar nuevos fundamentos sobre los que establecer el suelo común en el que pudieran encontrarse todos, lo mismo el católico que el luterano que el reformado, lo mismo el cristiano que el pagano... Por eso se había esforzado (refiriéndose a Pufendorf) en elevar el Derecho natural por encima de las polémicas en torno a la mejor manera de reverenciar a Dios"

El jusnaturalismo racionalista está presente en la propia dialéctica del pensamiento protestante y será ésta la primera expresión histórica de la filosofía de los derechos fundamentales. "Como se ve la influencia del protestantismo sobre el iusnaturalismo racionalista es más importante de lo que algunos autores señalan"⁷⁶.

La reforma protestante ha contribuido también a la idea moderna del Estado a través de su resistencia al dominio eclesiástico y su lucha contra la Iglesia católica debido a los intentos de ésta por afirmar su superioridad sobre los poderes civiles. En dicho contexto se pregonaba que la Iglesia tiene una misión exclusivamente espiritual y no debe arrogarse poderes terrenales pues el ejercicio del poder es, en esencia, terrenal. Así, el Derecho y la política deben quedar circunscriptas al plano laico o secular. Debido a que los derechos fundamentales, vistos históricamente, son una obra del Estado moderno, se

⁷⁴ Legaz, "Filosofía del Derecho", 3ª ed., Bosch, Barcelona, 1972, p.23.

⁷⁵ Welzel, "Introducción a la filosofía del Derecho", ps. 112 y 113.

⁷⁶ Gregorio Peces-Barba Martínez, "Tránsito a la Modernidad y Derechos Fundamentales" en "Historia de los Derechos Fundamentales", Tomo I, p. 141.

advierte así que si bien el protestantismo no ha creado al Estado laico, por esta vía ha hecho su aporte a la elaboración de los derechos fundamentales. Se sientan así las bases del jusnaturalismo jurídico racionalista pues, al no ser la Iglesia competente en cuestiones temporales, los derechos humanos son ajenos a la religión y, en cambio, son de exclusiva competencia terrenal.

Los derechos humanos son valores fundamentales que atañen a la dignidad de la persona humana y derivan de ella y conciernen a los valores éticos de libertad e igualdad en la vida en sociedad. El Estado democrático, como forma de organización de la sociedad política, se sustenta y fundamenta en el aseguramiento, respeto, desarrollo y garantía de los derechos humanos o esenciales.

Los derechos fundamentales son aquellos derechos subjetivos inherentes a la persona humana. Su condición de derecho subjetivo le viene en razón de que el titular del derecho está facultado a exigir su respeto y observancia a través del órgano jurisdiccional competente.

Además de garantizar derechos subjetivos, los derechos fundamentales aseguran también principios objetivos esenciales del orden constitucional que irradian su influencia sobre todo el ordenamiento jurídico, imponiendo limitaciones al poder del Estado. Ello es así, a fin de evitar que el perjuicio a los derechos fundamentales se produzca a través de preceptos oblicuos o indirectos generadores de condiciones adversas a la efectiva realización de aquellos, de modo tal que no puedan ejercitarse.

Puede afirmarse que, en general, las normas constitucionales, a pesar de su falta de uniformidad en punto al reconocimiento expreso de los derechos fundamentales, parten de la regulación jurídica de la libertad como derecho prioritario propio de la naturaleza humana, complementado por otros valores tales como el de igualdad, la seguridad jurídica, la dignidad.

Existe coincidencia, en general, en la configuración constitucional de los diferentes Estados, en el reconocimiento, además, del derecho a la privacidad y a la inviolabilidad del domicilio y los papeles privados, como una derivación del derecho a la libertad, sin perjuicio de la aceptación expresa o tácita de otros valores inherentes al hombre y a la sociedad.

4.1. Los derechos fundamentales y el Estado de Derecho

Si se ve al Estado como un ente al servicio del individuo, observamos que el Estado de Derecho está compuesto por una estructura jurídica que lo organiza y limita mediante la separación de los poderes estatales, la preeminencia de la ley como expresión de la voluntad general y el sometimiento de los actos administrativos a la ley y al control judicial y, además, a través del reconocimiento jurídico de derechos y garantías fundamentales a favor de los ciudadanos.

El auténtico Estado de Derecho es aquél en el cual los derechos fundamentales gozan no sólo de una garantía jurídico-formal sino, además, de una real y efectiva realización material de tales derechos, característica que tal vez pocos Estados están en condiciones de exhibir.

El desarrollo doctrinal de los derechos fundamentales precedió históricamente a la formulación teórica del Estado de Derecho, ejerciendo sobre éste una influencia decisiva, constituyéndose en el fundamento que lo caracteriza y define, a tal punto que a dicho Estado se lo identifica, precisamente, con aquellos derechos fundamentales.

El Estado de Derecho nace a la manera de un compromiso mediante el cual quedaban tuteladas formalmente una serie de garantías consagradas constitucionalmente, tales como la división de poderes y el principio de legalidad, así como las garantías materiales (libertad, dignidad, privacidad, inviolabilidad de la propiedad, entre otras). Posteriormente se profundiza el compromiso mediante la atribución a los poderes públicos del deber de proveer al bienestar general, proporcionando a los ciudadanos las prestaciones necesarias y los beneficios sociales que permitan el pleno desarrollo de la personalidad, cuestión esta que no ha quedado limitada a la tutela de las libertades tradicionales, sino que se ha extendido a los derechos fundamentales de carácter económico, social y cultural, a través de su expreso reconocimiento constitucional.

Si la ley deber ser el resultado de la recta razón, aquella tiene su fundamento en la moralidad. Sin embargo, si bien la moral es el fundamento necesario de la legalidad, no es suficiente que determinada conducta sea moral para que sea legal o socialmente obligatoria, pues para ello es menester que la acción u omisión sean impuestas por una autoridad competente.

Una sociedad no sólo está regida por normas explícitas, recopiladas en la legislación vigente. En efecto, hay infinidad de reglas implícitas que definen las relaciones interpersonales más allá de lo expresado por el derecho positivo, que tienen que ver con lo que se entiende por buena comunicación entre las personas, y que tipifican las conductas adecuadas en vínculos como los que se dan entre padres e hijos, entre amigos, o entre compañeros de trabajo. Nadie será condenado penalmente por divulgar el secreto que le fue confiado por un amigo cercano, sin embargo, su actitud será digna de reproche por parte de quienes rodean a dicho individuo, generándose así una sanción comunitaria de gran impacto sobre la conciencia del indiscreto.

Sin embargo, en materia de derechos fundamentales es dable preguntarse si éstos necesitan de su consagración legislativa y, más concretamente, de su consagración constitucional, para alcanzar tal virtualidad que permitan gozar de los mismos a los ciudadanos a través de la tutela jurídica que tales derechos le proveen. En este aspecto, nuestra Constitución y la de la mayor parte de los Estados de Derecho reconocen derechos implícitos no enumerados en el plexo constitucional, por entender que éstos nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno.

Teniendo en cuenta que la declaración de derechos del siglo XVIII es la base ideológica sobre la que se construyó el Estado de Derecho, es evidente que las ideas de libertad, dignidad y cualquier otra que tenga en cuenta a los valores inherentes a la persona humana se constituyen en derechos fundamentales, tengan o no consagración legal.

Para San Agustín y otros pensadores cristianos, la ley fundamental, en materia de derechos humanos, debe ser derivada de la ley divina en el sentido de concordar con ella o, al menos, no discrepe con ella. Los que no comparten este criterio claramente teológico pero están inscriptos en la teoría jusnaturalista, aluden a la recta razón para darle sentido a toda ley positiva.

Para los filósofos racionalistas, desde Platón y Aristóteles pasando por Descartes y sus discípulos, por razón se entiende a los primeros principios evidentes e innegables descubiertos por la inteligencia humana. Esto lleva a distinguir al campo de los hechos o del ser, del campo del deber ser.

En el orden moral existen verdades evidentes y universales que no necesitan de una autoridad creada por el hombre que las impongan, pues son impuestas por la misma naturaleza del hombre, y ese conjunto de verdades, principios o normas fundamentales constituyen la ley natural, identificada con los principios de la moralidad.

De acuerdo con el iusnaturalismo deontológico contemporáneo, los derechos humanos se fundamentan en el derecho natural a partir de la idea de la existencia de principios jurídicos suprapositivos, objetivamente válidos, que tienen fundamento en la dignidad de la persona humana. Conforme a ello, el derecho positivo debe adecuarse a los valores superiores derivándose de ello, como señala Passerin D' Entrèves, que el derecho natural aparece como "un conjunto de valores que determinan el carácter del derecho y que determinan su medida"⁷⁷. Así, el derecho positivo queda legitimado por ese conjunto de valores a los que está subordinado. La contemporánea corriente jusnaturalista no sólo le asigna suma importancia a los derechos humanos fundados en la ética y, por lo tanto, concebidos éstos como derechos morales, sino que, "al mismo tiempo ... propugna la exigencia de reconocimiento, protección y garantías jurídicas plenas"⁷⁸.

El reconocimiento de la existencia de principios fundamentales basados en la ley natural y en la naturaleza del hombre, con sustento en la moral, coloca a tales principios en un rango superior al que pueda esperarse del poder coercitivo de la ley. En efecto, sería inadmisibles pensar en que la persona humana no tiene más derechos que los que la sociedad, representada por el órgano legislativo, le confiere. Los derechos fundamentales de la persona son anteriores a toda ley positiva. El hombre es persona por su propia naturaleza y anterior a cualquier sociedad. No es la sociedad la que hace racional al hombre ni ella le confiere la libertad y el raciocinio, pues estos atributos los provee la misma esencia de la naturaleza humana.

El positivismo kantiano, en cambio, devendría en la posibilidad de que el ordenamiento positivo estableciese leyes injustas, con riesgo de destrucción de la sociedad y del propio hombre. Prueba de ello puede advertirse en las sociedades que crean normas legales en su forma pero ilegítimas en su contenido por conculcar derechos fundamentales inherentes a la persona humana, incluso aquellos que han sido reconocidos explícitamente por la Constitución, con el consiguiente deterioro de la moralidad.

Nuestra Constitución no sólo reconoce derechos explícitamente descritos en su plexo normativo, sino también derechos implícitos inherentes a la persona humana, anteriores y preexistentes a la Ley Suprema, por cuya razón el positivismo voluntarista según el cual los derechos son los que el Estado dicen que son, queda excluido de ésta.

La interpretación integradora, como método interpretativo tendiente a colmar los vacíos de la ley, habrá de orientar la tarea del intérprete en punto a descubrir y reconocer los derechos que, aún careciendo de su recepción legal, tienen virtualidad como valor superior sobre la base de su naturaleza, sus fines y las razones históricas que las explican y fundamentan. Se trata, pues, de optimizar la convivencia social y el logro del desarrollo integral del ser humano, maximizando el plexo de derechos y garantías de la persona humana. Así es como

⁷⁷ Passerin D' Entrèves, "El Derecho natural", Crítica del derecho natural, Madrid, Taurus 1966 ps.197 y198.

⁷⁸ Fernández Eusebio, Teoría de la justicia y derechos humanos, Madrid, Debate, 1991, p. 109.

se cumple la función promocional del derecho, al decir de Humberto Nogueira Alcalá, quien recuerda a Norberto Bobbio cuando señala que el derecho debe promover condiciones más humanas de vida removiendo obstáculos para hacer efectivas la dignidad de la persona, la libertad y la igualdad, con miras a la plenitud del ejercicio de los derechos, función promocional reconocida constitucionalmente.

Sostiene el autor citado en primer lugar que *la labor interpretativa constitucional requiere de una reconstrucción de todo el contenido que establece el complejo normativo de la Constitución; la lectura e interpretación de todo precepto de la carta fundamental debe ser hecho en su contexto, teniendo en consideración los principios, valores, fines y razón histórica del ordenamiento constitucional, lo que le da al juez constitucional, un espacio significativo de movilidad interpretativa e integradora que convierte al juez en protagonista activo y creador, que realiza la mediación entre la Constitución y la situación específica*⁷⁹.

La declaración de derechos del siglo XVIII se constituyó, según vimos, en la base sobre la cual se edificó el Estado de Derecho y se desarrolló previamente como reacción al poder ilimitado y arbitrario del Príncipe. Con ello queremos expresar que en la base del reconocimiento constitucional de esos derechos subyace la intención de que éstos representen un valladar al poder del Estado y, al mismo tiempo, la de garantizar el goce pleno de la libertad individual y el disfrute de todos los derechos inherentes a la persona humana.

He aquí una diferencia fundamental entre la moral como directriz con efecto vinculante en punto a la relación del Estado con los ciudadanos y esa misma moral como pauta en el derecho privado. En efecto, en este último caso, el espejo moral debe necesariamente explicitarse por el ordenamiento positivo de derecho privado para ostentar, por acción u omisión, virtualidad jurídica suficiente para considerarla de cumplimiento obligatorio y, por lo tanto, que su incumplimiento atraiga consecuencias penales para el infractor. En cambio, si dicha pauta no ha tenido consagración legislativa sólo debe tomarse como mandato ético, y su desconocimiento por el infractor deviene únicamente en el reproche social, pero sin consecuencias penales. En derecho privado la moral es una condición necesaria pero no suficiente.

En cambio, la relación entre el Estado y los particulares siempre debe estar regida por la moral. La ética debe ser respetada tanto por el Estado como por los particulares y, sobre la base de ello, los dictados de la moral han de ser la fuente de la que debe nutrirse aquella relación. En el Derecho Público el mandato ético no necesita de consagración legislativa para ser de cumplimiento obligatorio y su incumplimiento conlleva al reproche por ilegitimidad. Es por ello que los derechos fundamentales, anteriores a la creación del Estado de Derecho, basados en la moral, tienen plena virtualidad, tanto aquellos explícitamente enumerados por la Constitución cuanto los no enumerados, en lo atinente a los derechos inherentes al hombre, comenzando por la libertad, siguiendo por la igualdad, la seguridad jurídica, la solidaridad, entre otros, reconociéndoseles a esos derechos fundamentales la función de crear y mantener las condiciones esenciales que posibiliten y aseguren el desarrollo de la vida del hombre en condiciones compatibles con la dignidad humana.

Hemos visto al estudiar el iusnaturalismo como teoría jurídica, que en ella prevalece la idea de la vinculación entre el Derecho y la moral y que, en función de ello, sólo puede atribuirse la condición de auténtico derecho a las normas justas, entendiéndose por tales a las que

⁷⁹ Humberto Nogueira Alcalá, “Los derechos humanos en el derecho constitucional y su relación con el derecho convencional internacional”, pág 95.

están identificadas con el Derecho natural. Es decir, la validez del Derecho positivo está vinculada a su sometimiento a los derechos inherentes a la persona humana.

Hemos señalado, además, que el derecho positivo (Constitución y leyes infraconstitucionales), en los Estados de Derecho, es una manifestación del anhelo de la comunidad política de tutelar los derechos individuales frente a circunstanciales agresiones del Estado. Para cumplir con dicho propósito el Derecho establece límites que impiden al Estado el juzgamiento de conductas no tipificadas penalmente y con idéntico propósito, reconoce constitucionalmente la existencia de derechos implícitos de contenido ético.

En síntesis, se advierte la existencia de un orden de valores éticos a los cuales debe subordinarse el derecho positivo y el propio Estado a partir del Contrato Social plasmado en las Cartas Fundamentales de los Estados de Derecho, que comporta el compromiso de legislar, en forma general, para el logro de la felicidad pública, y, al mismo tiempo, el deber de garantizar, someterse y respetar los derechos fundamentales que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno.

4.2. Los derechos fundamentales son definitivos e inalterables

Los derechos fundamentales son inherentes a la persona humana y a su dignidad y constituyen límites al poder soberano. Esos derechos son y deben ser reconocidos y tutelados por el ordenamiento jurídico, colocando a su titular en situación de exigir su efectivo cumplimiento. El reconocimiento constitucional de los derechos humanos es la principal decisión del Constituyente, en virtud de la cual los valores éticos y políticos de la nación adquieren expresión jurídica.

Así, las leyes ordinarias inspiradas en la Constitución deberán ajustarse, entre otros, a los siguientes preceptos: ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni puede ser obligado a declarar contra sí mismo, o arrestado sino en virtud de orden judicial escrita. Es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos. El domicilio es inviolable, como también la correspondencia epistolar y los papeles privados, siendo el Código Procesal Penal el que determina en qué casos y con qué justificativos podrá procederse a su allanamiento y secuestro. Las acciones privadas de los hombres están sólo reservadas a Dios y exentas de la autoridad de los magistrados. Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe.

Los derechos fundamentales o humanos son facultades o instituciones que materializan las reivindicaciones de libertad, igualdad y seguridad, como manifestaciones de la dignidad humana.

Es tal la importancia que cabe reconocerle a los derechos constitucionales, que no podría concebirse un Estado constitucional democrático sin la tutela de dichos derechos, los cuales confieren a la persona un status jurídico particular, poniéndolo a resguardo del poder del Estado en salvaguarda de su libertad individual.

Los derechos fundamentales configuran esencialmente al Estado de modo que éste pasa a constituirse en un instrumento al servicio de la dignidad, de los derechos de la persona humana y del bien común.

La dignidad de la persona y sus derechos fundamentales, establecen los valores esenciales en que se cimenta el consenso de la sociedad y legitiman el Estado, además de las garantías básicas para el desarrollo de la República democrática y del Estado de derecho. La denominación de derechos “fundamentales” o “humanos” explicita la prioridad axiológica y su esencialidad respecto de la persona humana. La única fuente de la fundamentalidad de los derechos es su relación con la dignidad humana, ya que son expresión inmediata y positiva de ésta, constituyendo el núcleo básico irreductible e irrenunciable del estatus jurídico de la persona y elementos básicos del ordenamiento jurídico⁸⁰.

En tal sentido, el estatus jurídico-constitucional de la persona es un estatus jurídico material de contenido concreto, no disponible por la persona, los poderes públicos, los organismos internacionales y los organismos supranacionales⁸¹.

En un Estado constitucional, tales derechos se erigen en presupuestos básicos para la creación, interpretación y aplicación de otras normas jurídicas del derecho infraconstitucional y, además, actúan como límites al ejercicio de la soberanía del Estado, quien debe respetarlos, contribuyendo a crear las condiciones que permitan a los integrantes de la sociedad su plena realización espiritual y material. El Tribunal Constitucional alemán ha señalado en reiterados fallos que *las normas en que se plasman los derechos fundamentales contienen no sólo derechos subjetivos del individuo frente al Estado, sino que a un mismo tiempo incorporan un orden axiológico objetivo que, en su condición de decisiones constitucionales básicas, vale para todos los ámbitos del derecho, proporcionando directrices e impulsos para la legislación, la administración y la jurisprudencia*⁸².

Desde el punto de vista objetivo de los derechos humanos ha dicho el Tribunal Constitucional español que ellos *son elementos esenciales de un ordenamiento objetivo de la comunidad nacional, en cuanto éste se configura como marco de una convivencia humana, justa y pacífica, plasmada históricamente en el Estado de derecho y, más tarde, en el Estado social de derecho o el Estado social y democrático de derecho. Es decir, no sólo constituyen derechos subjetivos de defensa frente al Estado, sino asimismo garantías constitucionales y deberes positivos por parte del propio Estado*⁸³.

La tutela de los derechos humanos no queda limitada al ejercicio que de ella hagan las personas, pues la garantía de su vigencia también comprende al deber que el Estado debe asumir encaminado a promoverlos. En dicho contexto, la legislatura es el Poder del Estado que, a través de la ley, establece el procedimiento a través del cual quienes encuentran afectados sus derechos pueden ejercitar el derecho a la tutela judicial efectiva de éstos. En la misma línea se encuentra el Poder Ejecutivo y el Poder Judicial que, como órganos del Estado, deben eliminar los escollos que obstaculicen el pleno desarrollo de los derechos con los medios que tengan a su alcance dentro de su ámbito de competencia.

⁸⁰ Humberto Nogueira Alcalá, “Los derechos humanos en el derecho constitucional y su relación con el derecho convencional internacional”, pág. 81.

⁸¹ Humberto Nogueira Alcalá, idem nota anterior, pág.82.

⁸² Cit. Por Stern, Klaus, “El sistema de los derechos fundamentales en la RFA”, Revista del Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, N°1, septiembre-diciembre de 1988.

⁸³ Sentencia del Tribunal Constitucional Español, 25/1981 del 14 de julio.

No sólo las normas legales de inferior rango están sometidas al mandato constitucional, en cuanto a no interferir en los derechos fundamentales a través de preceptos restrictivos de los mismos, sino incluso el propio poder constituyente está limitado frente a ellos, sobre la base del principio constitucional que ordena que dichos derechos humanos constituyen límites de la soberanía. En efecto, toda vez que han sido incorporados a la Constitución, son definitivos e inalterables y solo pueden desarrollarse positivamente mediante su crecimiento, pero nunca puede operarse en ellos un retroceso.

Los derechos inherentes a la dignidad de la persona humana no requieren su reconocimiento expreso por la Constitución para que tengan virtualidad jurídica pues ellos son inherentes al ser humano y nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno. Ello ha sido así reconocido por el artículo 33° de la Ley Fundamental⁸⁴. El derecho constitucional no los crea, se limita a aceptarlos y a incorporarlos al texto de la Carta Magna. La inclusión expresa en la Constitución no implica que no existan otros derechos inherentes a la persona humana que no tengan la misma virtualidad que aquellos que han sido incluidos en ella, ya que dichos derechos pueden deducirse de valores, principios y razones históricas que nutren al derecho constitucional. Esos derechos implícitos integran, con igual valor, la parte dogmática de la Constitución.

Una vez reconocidos a través del propio texto constitucional, o mediante tratados internacionales de igual rango jurídico, los derechos humanos quedan asegurados y garantizados ya que éstos no son reversibles en el plano jurídico. Sería inadmisibles que una vez reconocidos como valor propio de la persona, pudieran dejar de serlo.

El principio de progresividad, reconocido por diversos Pactos Internacionales de Derechos Humanos, consagra la prohibición de limitar el goce y ejercicio de cualquier derecho o libertad que pueda estar reconocido de acuerdo con las leyes de cualquiera de los Estados Parte o de acuerdo con otra Convención en que sea parte uno de dichos Estados, dándole a los derechos humanos un carácter predominante, debiéndose interpretar los puntos de conflicto entre esos derechos y el poder del Estado, del modo que mejor favorezca y garantice a los primeros.

Los derechos fundamentales gozan de una eficacia tal que no necesitan del dictado de una norma legislativa que establezca su protección y las condiciones de su ejercicio, pues, al tener rango constitucional, su realización no depende de una configuración infraconstitucional. Su eficacia procede de su posicionamiento constitucional, de su condición de atributo de la dignidad de la persona humana y de límite al ejercicio de la soberanía del Estado y de lo ordenado por el artículo 28° de la Constitución cuando dispone que “los principios, garantías y derechos reconocidos ... no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio”.

La Constitución delimita y fija los límites de los derechos fundamentales y admite su regulación mediante la ley, pero sin que ésta pueda conmovir su contenido esencial, lo que deviene en sendos principios, a saber: la reserva de ley y el respeto al contenido esencial de esos derechos. La reserva de ley, que le confiere al legislador la facultad de limitar o configurar los derechos fundamentales, no implica otorgarle un poder normativo en blanco pues siempre la sanción de la norma debe justificarse en un interés legítimo y,

⁸⁴ CN art.33: “Las declaraciones, derechos y garantías que enumera la Constitución, no serán entendidos como negación de otros derechos y garantías no enumerados, pero que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno.”

en ningún caso, puede afectar el contenido esencial de los derechos, cuya extensión y alcance no podrá la ley disminuir.

Los derechos no son absolutos, pues deben desarrollarse en armonía con los demás derechos y bienes protegidos constitucionalmente, sobre la base del reconocimiento de la utilidad de todos los preceptos constitucionales.

Dada la existencia de numerosos bienes y derechos protegidos constitucionalmente, comprendidos por un sistema integrado y armónico, es menester establecer límites a cada uno de ellos de modo de conciliarlos con los demás. Se trata de optimizar la aplicación de los derechos en pugna, de manera que se apliquen todas las normas constitucionales protectoras a la vez, pues los elementos constitutivos del ordenamiento constitucional no pueden ser contradictorios entre sí. No existe en la Constitución, ni podría existir, norma alguna que faculte a aniquilar un derecho o a deformarlo o transformarlo, haciendo imposible su reconocimiento y ejercicio, en vista de favorecer a otro. Las restricciones no pueden ir más allá de imponer ciertos límites a algunos elementos del derecho fundamental, sin llegar a afectar su contenido esencial, actuando sobre la base y justificación del principio de proporcionalidad que implícitamente campea en el texto constitucional.

Desde el punto de vista tributario, los límites a los derechos individuales apuntan a evitar acciones dañosas para la sociedad, las que podrían materializarse a través de la falta de cumplimiento de obligaciones fiscales a cargo de los administrados. Se trata de armonizar aquellos derechos con el bien común.

Solo la Constitución y la ley pueden ser fuentes de limitación de los derechos fundamentales, pues estos tienen raigambre constitucional y están asegurados en forma expresa o implícita y su regulación está reservada exclusivamente al legislador, pero siempre dentro de los límites que emanan de la propia Constitución, es decir, en un contexto en el cual cada derecho pueda ejercerse libremente en armonía con los demás derechos y bienes constitucionales.

Tampoco podría el órgano legislativo restringir derechos fundamentales con fundamento en principios infraconstitucionales no reconocidos explícita o implícitamente por la Constitución.

En todo caso, los límites de los derechos deben interpretarse con criterio restrictivo y siempre en el sentido más favorable a la eficacia de éstos.

La intangibilidad de los derechos ya asegurados implica el reconocimiento de que éstos constituyen límites a la soberanía estatal y al poder constituyente. Los derechos fundamentales componen la base jurídica material del ordenamiento constitucional y la legitimidad de éste descansa principalmente en el afianzamiento de aquéllos. Por lo tanto, cualquier reforma constitucional debe respetar los derechos fundamentales, pues su desconocimiento o vulneración acarrearía su invalidez jurídica. La prohibición de restringir el contenido esencial de los derechos humanos vale tanto para el legislador como para el poder constituyente, constituyéndose esta interdicción de regresión en una garantía de irreversibilidad de los derechos fundamentales.

Las limitaciones al ejercicio de un derecho sólo pueden ser ordenadas por ley y no mediante normas de carácter administrativo. Los organismos del Estado están al servicio de las personas y la finalidad de alcanzar el bien común debe perseguirse con pleno respeto de sus derechos y garantías. Las normas administrativas que vulneran esos derechos infringen la garantía de reserva de ley consagrada por la Constitución.

La ley, como resguardo de la garantía constitucional, es la que debe regular las cuestiones básicas, esenciales e importantes relativas al derecho fundamental afectado,

tales como lo relacionado con las condiciones, plazos y modalidades de su ejercicio, pudiendo quedar en manos de la Administración solamente las normas de detalle y ejecución.

No puede la ley limitarse a establecer preceptos abiertos, con simples enunciados generales, con delegación de facultades al Poder Ejecutivo para completar la regulación, pues, con tal proceder, se estaría ampliando el marco limitado que ostenta la discrecionalidad administrativa, con clara lesión del principio de reserva de ley.

Los derechos que puedan quedar afectados deben indicarse concretamente en la norma legal (requisito de determinación) y esta debe precisar las medidas especiales que se pueden adoptar para que dichos derechos queden afectados (requisito de especificidad).

De conformidad con el principio de interdicción de la excesividad, la intervención del legislador en el campo de los derechos fundamentales debe ser necesaria, adecuada y proporcionada, y toda limitación a dichos derechos está sujeta a la exigencia de que no exista otro medio menos irritante para los administrados. Este principio, también conocido como principio de proporcionalidad o de razonabilidad, implica la adecuación del medio al fin perseguido y que, ante la existencia de varios medios, se opte por aquél que ocasione el menor daño posible.

Los derechos fundamentales, inherentes a la dignidad de la persona humana, permiten el desarrollo de la individualidad en un marco comunitario, en el cual su delimitación se configure en función de los intereses sociales.

La cuestión a resolver, es encontrar el límite que separa el contenido esencial de los derechos, del contenido accesorio de éstos, con el propósito de juzgar la legitimidad de la norma legal restrictiva del derecho fundamental, la que nunca debería invadir la zona en la que se encuentra el contenido o núcleo esencial de éste.

Una teoría, denominada *relativa*, dirigida a determinar el contenido esencial de los derechos, en oposición a la teoría *absoluta* que propugna la idea de que no debe traspasarse el contenido esencial del derecho individual, consiste en efectuar la valoración del derecho que se busca delimitar, con el bien jurídico protegido que se le opone y relacionarlos entre sí comparativamente. De acuerdo con ello, cada derecho tiene el límite que le impone el bien jurídico de mayor rango que se le contrapone. En otras palabras, un derecho fundamental debe ceder frente a bienes jurídicos de mayor entidad. Conforme a esta teoría el contenido esencial del derecho depende de una valoración subjetiva del intérprete, que se traduce en una noción sumamente variable e insegura de dicho contenido, lo que implica contradecir la necesidad de reconocerle al derecho un contenido esencial objetivo que el legislador no puede modificar, convirtiéndolo en un concepto indeterminado e impredecible.

Mientras la teoría absoluta es motivo de crítica por ofrecer poca libertad de decisión al legislador, la teoría relativa es objetada porque ofrece demasiada libertad al legislador. En efecto, para la primera, el contenido esencial del derecho no puede restringirse y, por lo tanto, no puede ser relativizado por otro derecho, mientras que, para la segunda, dicho contenido o núcleo esencial termina siendo el resultado de una ponderación entre diferentes bienes jurídicos.

Frente a ello, una teoría intermedia sostiene que, si bien la limitación del ejercicio de los derechos debe venir impuesta por su relación con la vida en sociedad, la protección del núcleo esencial del derecho conduce a la necesidad de evitar la eliminación de un derecho subjetivo individual, pues de otro modo se vulnera el contenido esencial de éste. En ese sentido, ya que no puede eliminarse el contenido esencial de cada uno de los derechos, debe quedar siempre un resto sustancial del derecho que asegure su vigencia constitucional, que resulte indisponible por cualquier ley restrictiva.

El Tribunal Constitucional de España, en sentencia del 11/1981, señaló que en ocasiones, el *nomen* y el alcance de un derecho son previos al momento en que éste resulta regulado por el legislador concreto. El tipo abstracto preexiste conceptualmente al momento legislativo, pudiendo hablarse en tal sentido de la reconocibilidad de ese tipo abstracto en la regulación concreta. Desde este punto de vista, constituyen el contenido esencial de un derecho subjetivo aquellas facultades o posibilidades de actuación necesarias para que el derecho sea reconocible como perteneciente al tipo descrito, sin las cuales el derecho se desnaturalizaría. Todo ello referido al momento histórico de que en cada caso se trata y en las condiciones inherentes en las sociedades democráticas.

Con relación a los intereses jurídicamente protegidos como núcleo o médula del derecho, continúa diciendo dicho Tribunal, que con ello se hace referencia a la parte del contenido del derecho que es necesaria para que los intereses jurídicamente protegibles, que dan vida al derecho, resulten real, concreta y efectivamente protegidos. En esta perspectiva se desconoce el contenido esencial del derecho cuando éste queda sometido a limitaciones que lo hacen impracticable, lo dificultan más allá de lo razonable o lo despojen de la necesaria protección.

Por su parte, el Tribunal Constitucional chileno en la sentencia rol N° 280 señala que para limitar de forma constitucionalmente admisible un derecho fundamental sin impedir su libre ejercicio, tales limitaciones deben, primeramente, encontrarse señaladas en forma precisa en la Carta Fundamental; en seguida, debe respetarse el principio de igualdad, esto es, deben imponerse de manera igual para todos los afectados; además, deben establecerse con indudable determinación, tanto en el momento que nacen, como en el que cesan y, finalmente, deben estar establecidas con parámetros incuestionables, esto es razonables y justificadas (Rol N°226, considerando 47). El derecho se hace impracticable cuando sus facultades no pueden ejecutarse. El derecho se dificulta más allá de lo razonable cuando las limitaciones se convierten en intolerables para su titular. Finalmente, debe averiguarse si el derecho ha sido despojado de su necesaria protección o tutela adecuada a fin de que el derecho no se transforme en una facultad indisponible para su titular. Estos supuestos deben ser aplicados, en todo caso, con la confluencia de dos elementos irrenunciables. En primer lugar, el momento histórico de cada situación concreta, por el carácter evolutivo del contenido esencial del derecho; y luego, las condiciones inherentes de las sociedades democráticas, lo que alude a determinar el sistema de límites del ordenamiento jurídico general y como juega en ella el derecho y la limitación.

Se advierte el apego a reconocer la inviolabilidad del contenido o núcleo esencial de los derechos fundamentales, admitiéndose que éstos pueden ser canalizados pero sin que se los desconozca de plano, es decir, pueden ser moldeados pero no pueden ser desnaturalizados. Las limitaciones a los derechos, pues, tiene como límite el núcleo esencial de dichos derechos, de modo que la ley que los regule no puede extenderse hasta penetrar su núcleo esencial.

Humberto Nogueira Alcalá⁸⁵ identifica el contenido esencial *“con el derecho mismo tal como este queda delimitado en la Carta Fundamental, el cual hay que inferirlo del sistema coordinado y armonizado del todo constitucional. No hay parámetro objetivo alguno que permita precisar que es esencial y que es periférico en un derecho fundamental. Lo*

⁸⁵ “Aspectos de una Teoría de los Derechos Fundamentales: La Delimitación, Regulación, Garantías y Limitaciones de los Derechos Fundamentales”.

coherente nos parece que es identificar el contenido esencial con la delimitación constitucional del derecho mismo”.

Continúa diciendo en su trabajo el autor citado, *“el contenido esencial de los derechos expreso o tácito, está constituido por el tratamiento que la Constitución y los tratados sobre derechos humanos ratificados y vigentes efectúan sobre los derechos en su articulado, sin que los tratados puedan rebajar las garantía del contenido ya establecido constitucionalmente, sino que sólo operando como normativa que enriquece, potencializa y garantiza mejor los derechos, vale decir, aplicando el principio de progresividad e irreversibilidad en materia de derechos complementado con el principio “favor homine” o como preferimos denominarlo en un lenguaje del siglo XXI “favor persona”; la determinación de los límites internos del contenido esencial de los derechos (que constituyen, como establece su nombre, el límite o frontera que contribuye a especificar el contenido esencial o contenido constitucionalmente determinado), y las limitaciones externas al contenido esencial (regulaciones complementarias que no forman parte del contenido esencial del derecho). Así, el núcleo del derecho está delimitado y constituido por los enunciados normativos constitucionales y de los tratados sobre la materia, que se encuentran ratificados y vigentes, y excluye la tercera, que constituye la regulación legal del ejercicio de los derechos, la que está limitada por el contenido constitucionalmente declarado de los derechos. Así, el concepto de contenido esencial de los derechos ... está dado por la complementación indisoluble del valor fundamental y supremo de la dignidad humana con el núcleo básico e intrínseco de cada derecho fundamental, esencial o humano, expresado en forma jurídico-positiva y garantizado por la Constitución Política de la República, excluyendo las manifestaciones externas de carácter complementario que regulan los respectivos derechos, sin poder penetrar el contenido constitucionalmente determinado”.*

El contenido esencial de los derechos fundamentales es, pues, una expresión de la dignidad humana llevada al plano del ordenamiento jurídico y su irreversibilidad impone la necesaria justificación basada en valores constitucionales para que tales derechos puedan ser intervenidos.

La cuestión de los límites de los derechos humanos no debe plantearse desde un punto de vista conflictivo entre estos y los otros derechos o bienes constitucionalmente protegidos, sino desde la perspectiva de relacionar a los intereses en juego en el marco de una armoniosa relación, con el objeto de encontrar una solución superadora, respetuosa del contenido esencial de cada uno de los derechos o bienes tutelados, de manera que dicho contenido o núcleo esencial pase a constituirse en la delimitación constitucional de cada uno de ellos.

El poder estatal está limitado por los derechos fundamentales inherentes a la persona humana y, sobre la base de ello, no podría justificarse el criterio según el cual no se pueden hacer valer dichos derechos cuando se enfrenten con el interés social, pues, en tal caso, la garantía de los derechos humanos puede resultar anulada totalmente, quedando dichos derechos en manos del poder absoluto del Estado, lo que estaría en pugna con el respeto a la dignidad y los derechos humanos y no tendría en cuenta el equilibrio entre los distintos intereses en juego y la necesidad de preservar el objeto y finalidad perseguida al reconocerse constitucionalmente tales derechos.

El Tribunal Constitucional español ha señalado, en sentencia 22/1984 que *existen, ciertamente, fines sociales que deben considerarse de rango superior a algunos derechos individuales, pero ha de tratarse de fines sociales que constituyen en sí mismos valores constitucionalmente reconocidos y la prioridad ha de resultar de la propia Constitución”.* Ha de tenerse en cuenta que la limitación de un derecho por un valor o un fin social

constitucional reconocido expresamente por la Constitución debe ponderarse atendiendo a que el derecho es también expresión de un valor constitucional, los cuales deben ponderarse con las prioridades establecidas por la propia Constitución. La jerarquía de los valores y de los derechos debe establecerse en el texto de la Constitución, no puede haber otra que no está señalada en el texto fundamental.⁸⁶

Los derechos fundamentales reconocidos constitucionalmente deben armonizarse entre sí cuando llegan a enfrentarse. Dado que no existen derechos absolutos, cada uno de ellos debe ceder de modo de conciliarse con otros valores. Así, el interés individual debe armonizarse con el interés público de modo tal que ambos valores constitucionales se apliquen a la vez. Un derecho fundamental no puede quedar afectado en mayor medida que lo que resulte necesario para proteger otros bienes jurídicos constitucionales de igual o mayor rango.

El factor de ponderación que arroje luz sobre el alcance de la limitación del derecho y permita su adecuada configuración frente al caso concreto, viene dado por la aplicación del principio de proporcionalidad. En efecto, la regulación al ejercicio del derecho no puede afectar su contenido esencial y su justificación debe fundarse en el principio de proporcionalidad, es decir, debe ser razonable y proporcionada y no debe existir otro medio que cause menor daño, pues, en el caso que ese otro medio existiese, debe optarse por este, ya que es el que ocasiona menos lesión al derecho afectado. Pero, en ningún caso puede quedar afectado el contenido esencial de tal derecho.

El principio de proporcionalidad es un principio implícito de rango constitucional que deviene del Estado de Derecho y del respeto al contenido esencial de los derechos fundamentales y su desconocimiento por parte del Estado hace caer a la actuación estatal en el ámbito de la arbitrariedad y, por lo tanto, de la ilegitimidad.

No debe perderse de vista que la base legitimadora de la sociedad política está constituida por los derechos humanos o fundamentales y ellos son el fundamento último del Estado y el factor decisivo para su existencia, constituyéndose en un límite a la soberanía estatal.

5. La Constitución y el derecho tributario

La pretendida autonomía dogmática del derecho tributario -criterio del que participamos sólo parcialmente por considerar que su plena aceptación implicaría convalidar la inobservancia de los valores de universalidad y unidad del derecho- no debe entenderse con un alcance tal que importe el desconocimiento de derechos y garantías consagrados constitucionalmente. En consecuencia, los preceptos legales creadores de tributos y los que reglamentan el procedimiento administrativo y judicial, que no son más que un cuerpo reglamentario de los principios constitucionales dirigidos a garantizar a los particulares el adecuado ejercicio de sus derechos, deberían permanecer inalterados cuando éstos deben ser aplicados en materia tributaria.

Así, las leyes ordinarias inspiradas en la Constitución así como las conductas de la Administración Tributaria y del propio Poder Ejecutivo, deberán respetar los derechos y garantías reconocidos explícitamente e implícitamente por la Ley Fundamental y, en particular, las normas legales relacionadas con el hecho imponible y con la obligación tributaria que nace por su consecuencia, deben respetar el mandato constitucional en punto a los principios de legalidad, de seguridad jurídica, de libertad como límite al poder

⁸⁶ Humberto Nogueira Alcalá, “Los derechos humanos en el derecho constitucional y su relación con el derecho convencional internacional”, pág. 110.

de imposición y valladar frente a leyes retroactivas, de jerarquía normativa, de justicia o capacidad contributiva.

Otro principio fundamental inherente a la forma republicana de gobierno adoptada por nuestra Constitución, es el de la división funcional de los poderes del Estado en Legislativo, Ejecutivo y Judicial, por cuyo mérito ninguno de los poderes que conforman el Gobierno Federal puede rebasar el campo de sus atribuciones invadiendo la jurisdicción de los otros. En dicho contexto, cabe poner de resalto el control difuso de constitucionalidad asignado al Poder Judicial.

El sometimiento al derecho es el punto de partida de una armoniosa convivencia social. Un derecho sustentado en principios superiores que tenga en cuenta tanto el interés social cuanto el individual. Así, las normas justas deben ser respetadas por todos. La idea de justicia implica la referencia a un orden previo que estructura la coexistencia de cada uno con los demás.

La primera y fundamental fuente del derecho administrativo, así como de todas las ramas del derecho, es la Constitución, debiéndose acomodarse o conformarse a ella todas las demás normas jurídicas. La propia Carta Fundamental, en su artículo 31°, así lo consagra, al expresar que esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación. Cabe afirmar, pues, que la actividad de la Administración Pública, en cuanto generadora de efectos jurídicos, se halla limitada por los preceptos constitucionales. Del plexo constitucional emanan "principios" que irradian su influencia sobre la actuación de la Administración, aportando la solución jurídica a los problemas que suelen presentarse en la relación del Estado con los particulares. Estos principios pueden o no estar reglamentados a través de normas de inferior rango, pero en todos los casos tienen plena virtualidad u operatividad por sí mismos.

Los principios generales contenidos en la Constitución Nacional informan todo el ordenamiento jurídico, incorporando el sistema de valores esenciales al derecho positivo y han sido generalmente consagrados en todas las leyes fundamentales de los países que han adoptado para su gobierno la forma de un Estado de derecho.

La Constitución está integrada por normas jurídicas que definen los órganos supremos del Estado, establecen la forma de su creación, la relación entre ellos y el ámbito de su actuación y, además, determinan el marco jurídico en que se desenvuelve la relación de los particulares con el poder estatal.

En materia tributaria, la Constitución delimita el poder tributario entre las provincias y el Estado federal y establece competencias entre los distintos poderes del Estado federal regulando la organización y distribución territorial del poder tributario y garantizando la legalidad de los tributos a partir de la separación e independencia entre los distintos poderes.

Asimismo, la Constitución arroja luz sobre las instituciones y conceptos elaborados por la Ciencia del Derecho tributario a través de su doctrina y jurisprudencia y las eleva a la categoría de principios constitucionales, constituyéndose en verdaderas garantías de los derechos de los particulares en su relación con el poder del Estado.

Como puede verse, el texto constitucional implica el sometimiento del poder financiero y tributario al imperio de la ley, lo que caracteriza al Estado de Derecho y le da la impronta

de garantía jurídica y política al manejo de la Hacienda Pública en beneficio de los ciudadanos.

El principio de la democracia representativa, es decir, la participación y representación del pueblo a través de los parlamentos y el derecho a aprobar los impuestos a través de sus representantes, es un signo característico de las constituciones democráticas que reconoce su origen, precisamente, en instituciones de tipo financiero y que se tradujo en el denominado "principio de reserva" en virtud del cual las obligaciones tributarias sólo pueden ser establecidas por el órgano representativo de la voluntad popular. Sus orígenes pueden rastrearse hasta la Carta Magna inglesa, la que limita las facultades del Rey para establecer tributos sin el consentimiento de los afectados.

El Derecho constitucional aplicado a los tributos se dirige a garantizar la libertad y la propiedad, valores estos que están en la base del Estado de Derecho.

La libertad, la igualdad y la justicia son valores superiores que están insitos en la Constitución, pero para su efectivo disfrute es menester el adecuado funcionamiento de la política social y económica y, en lo que nos atañe especialmente, del sistema tributario y del programa de gastos públicos para que, actuando complementariamente, se alcance una eficaz y justa redistribución de bienes y rentas.

Desde el punto de vista de su eficacia negativa, los derechos y garantías consagrados constitucionalmente son reglas a seguir por el Estado y representan limitaciones a su accionar, pues el apartamiento del poder público mediante iniciativas que las desconozcan puede conducir al reproche a tal conducta por estar teñida de ilegitimidad en razón de su inconstitucionalidad.

La eficacia positiva de los preceptos constitucionales, por su parte, denota la necesaria intervención de la Hacienda Pública en el marco del compromiso que la Constitución impone para lograr un orden social más justo, a través no solo del diseño del sistema tributario, sino también del destino que ha de darse a lo que la recaudación produce. En efecto, conforme a la moderna concepción del rol del Estado, los tributos adquieren particular relevancia como herramienta de redistribución de la renta y el patrimonio teniendo en cuenta los valores éticos y de justicia socioeconómica. En dicho contexto, el Estado debe garantizar a los ciudadanos el goce de bienes materiales e inmateriales dentro de un orden más justo e igualitario.

Hemos visto en el Capítulo II, punto 2.3, hasta que punto los teóricos del intervencionismo estatal consideraron al sistema tributario como un instrumento apto para alcanzar objetivos económicos y sociales. En dicho contexto, se requiere la participación activa del Estado para influir en la vida social mediante estímulos e incentivos que orienten el comportamiento de las fuerzas vivas hacia la dirección deseada.

La primitiva concepción no intervencionista del Estado que prevaleció durante el siglo XIX trajo aparejada la consecuencia que al Derecho Tributario se le asignase funciones meramente protectoras y represoras, pero no económicas. En cambio, la adhesión a la concepción económica de los tributos y a su importancia como instrumento en manos del Estado, condujo a asignarle a esta disciplina una función distributiva y promocional, la cual deriva de los propios preceptos constitucionales al ordenar la efectiva libertad e igualdad de los ciudadanos y la idea de justicia que le es inherente. Queda así legitimada la Constitución como un cuerpo normativo cardinal que da fundamento a un determinado orden económico.

Afianzar la justicia y promover el bienestar general, tal como garantiza el Preámbulo de la Constitución Nacional, implica que el Estado no puede desentenderse de adoptar las medidas de política económica conducentes a tal fin.

En el orden internacional los teóricos han acuñado el término "Constitución económica" para designar a las instituciones contenidas en la Carta Magna que establecen un modelo de funcionamiento de la economía a través de normas básicas destinadas a proporcionar el marco jurídico fundamental para el funcionamiento de la actividad económica.

Puede decirse, entonces, que la Constitución establece, por un lado, un marco político e institucional dentro del cual se advierten una serie de principios jurídicos ordenadores de la actividad financiera del Estado, imponiendo límites jurídicos en punto a la obtención de recursos a través del sistema tributario y, por el otro, consagra parámetros jurídicos básicos para la acción de los actores económicos públicos y privados orientadores de la acción de la Hacienda Pública.

Así, el artículo 4° dispone que el Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta y locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación o para empresas de utilidad nacional.

Los artículos 9°, 10° y 11°, aseguran el libre tránsito en todo el territorio del país y la liberación de los derechos llamados de tránsito.

El artículo 14° consagra a favor de los habitantes de la Nación el goce de los derechos de trabajar y ejercer toda industria lícita; de navegar y comerciar; de peticionar a las autoridades; de entrar, permanecer, transitar y salir del territorio argentino; de publicar sus ideas por la prensa sin censura previa; de usar y disponer de su propiedad; de asociarse con fines útiles; de profesar libremente su culto; de enseñar y aprender.

El artículo 14° bis dispone que el trabajo en sus diversas formas gozará de la protección de las leyes, las que aseguran al trabajador: condiciones dignas y equitativas de labor; jornada limitada; descanso y vacaciones pagados; retribución justa; salario mínimo vital móvil; igual remuneración por igual tarea; participación en las ganancias de las empresas, con control de la producción y colaboración en la dirección; protección contra el despido arbitrario; estabilidad del empleado público; organización sindical libre y democrática, reconocida por la simple inscripción en un registro especial.

Queda garantizado a los gremios: concertar convenios colectivos de trabajo; recurrir a la conciliación y al arbitraje; el derecho de huelga. Los representantes gremiales gozaran de las garantías necesarias para el cumplimiento de su gestión sindical y las relacionadas con la estabilidad de su empleo.

El Estado otorgara los beneficios de la seguridad social, que tendrá carácter de integral e irrenunciable. En especial, la ley establecerá: el seguro social obligatorio, que estará a cargo de entidades nacionales o provinciales con autonomía financiera y económica, administradas por los interesados con participación del Estado, sin que pueda existir superposición de aportes; jubilaciones y pensiones móviles; la protección integral de la familia; la defensa del bien de familia; la compensación económica familiar y el acceso a

una vivienda digna.

El artículo 16° ordena que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.

El artículo 17° manda que la propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Solo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el Artículo 4o. Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley.

Las reproducidas constituyen directrices orientadoras de la gestión pública.

Dadas las necesidades de financiación de las funciones del Estado, que no se agotan en la función protectora y represora pues, por lo visto, se expanden a la distributiva y promocional, aquél debe transitar el delicado equilibrio entre la necesidad de recaudar lo suficiente para financiar su intervención en la economía global y la otra de lograr la aceptación de los contribuyentes a fin de evitar la resistencia fiscal fundada en el excesivo incremento de la presión tributaria. Pero a ello debe añadirse otra limitación a la expansión recaudadora del Estado la cual viene dada por los preceptos jurídicos que establecen principios constitucionales que delimitan el ejercicio de la potestad tributaria.

Si bien el Estado tiene un amplio poder para establecer tributos, el mismo está acotado por razones tanto económicas cuanto jurídicas. Las primeras, por los efectos de la excesiva presión tributaria sobre los contribuyentes, la segunda, por los derechos que los ciudadanos tienen garantizados por la Constitución.

La existencia misma de los tributos y la actuación inspectora y comprobatoria de la Administración Pública tiene firme apoyo constitucional en el artículo 4° de la Carta Magna según el cual "El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional formado ... de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General ...", sobre la base del principio de igualdad (artículo 16°) identificado con la capacidad contributiva y en la no confiscatoriedad (artículo 17°). Sobre tal base, los ciudadanos tienen el deber jurídico de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y de colaborar con la Administración en el desarrollo de su actividad de contralor.

El mandato constitucional coloca a los ciudadanos, pues, en una situación de sujeción y de colaboración con el Estado y dado el carácter de interés público de la obligación de contribuir, están sometidos al cumplimiento de deberes materiales y formales que, en alguna medida, restringen el ámbito jurídico de sus derechos. Sin embargo, el deber de colaboración que pesa en cabeza de los administrados reconoce limitaciones, las cuales tienen origen en principios fundamentales de rango constitucional que amparan derechos subjetivos inherentes a la persona humana.

Lo que para los ciudadanos implica un deber constitucional de contribuir y de colaborar con la Administración, para el Estado constituye una potestad de crear impuestos a través del Congreso, recortadas por los principios constitucionales que rigen en Derecho Tributario y un poder-deber de hacer cumplir ese deber de contribuir a través de las potestades administrativas, cuyo ejercicio por la Administración está sujeta a limitaciones materiales y formales derivadas de la protección y garantía que la Constitución ha previsto a favor de los administrados.

CAPÍTULO VII

LA POTESTAD TRIBUTARIA

DISTRIBUCION DE LA POTESTAD TRIBUTARIA EN LA REPÚBLICA ARGENTINA

I - La Potestad Tributaria

La Potestad es la facultad soberana que tiene el Estado para imponer un determinado comportamiento a los sujetos que conforman la Nación, mediante el cual habrá de lograr la realización de sus objetivos dirigidos al bien común de la sociedad.

La Potestad Tributaria es la Potestad que tiene el Estado para sancionar normas jurídicas creadoras de tributos, de cumplimiento obligatorio para los sujetos que realicen el hecho generador indicado en la hipótesis de incidencia.

La potestad no es absoluta pues está sujeta a las limitaciones impuestas por la Constitución, la que ha reconocido la virtualidad de una gran cantidad de derechos a favor de las personas y los ha convertido en principios fundamentales. La necesidad recaudatoria del Estado no debe estar por encima de los principios constitucionales que delimitan y condicionan el ejercicio de la Potestad Tributaria para no afectar derechos de los ciudadanos.

Es la Constitución, pues, la que encuadra y delimita el Derecho Tributario, estableciendo las bases sobre las cuales éste debe sustentarse. Es por ello que toda actuación efectuada en materia tributaria debe conformarse absolutamente al mandato constitucional. Adviértase, en efecto, que cualquier iniciativa adoptada por el Estado en esta materia, ya sea a través de leyes, decretos, resoluciones o disposiciones infraconstitucionales de cualquier tipo, origina el nacimiento de diferentes vínculos jurídicos reveladores de derechos a favor de los entes públicos, lo que ha impulsado al Constituyente a establecer, en la cima de la pirámide jurídica, parámetros fundamentales a los cuales debe subordinarse la actividad soberana del Estado en resguardo de los derechos y libertades de los particulares involucrados en esas relaciones jurídicas.

La Constitución condiciona al Derecho de tal manera que no se concibe al ordenamiento jurídico sino como aquél en que las normas en sentido material y formal estén acordes con las prescripciones constitucionales, excluyendo la posibilidad de que integren o formen parte de dicho ordenamiento normas que la contradigan.

En dicho contexto, la Potestad Tributaria ha dejado de ser discrecional e ilimitada para convertirse en una facultad reglada y condicionada a principios reconocidos por la Constitución que fundamentan el ordenamiento jurídico. Ello así, la Potestad Tributaria es jurídica y constitucional pues es la Constitución la que le otorga al Estado dicha potestad bajo sus propias condiciones, dándole significado y delimitación, dependiendo su eficacia jurídica de su encuadramiento y sometimiento a las disposiciones constitucionales.

El fundamento de la Potestad Tributaria radica en las necesidades financieras del Estado para financiar los gastos públicos, para satisfacer la cual debe contar con el aporte

dinerario de los ciudadanos mediante el requerimiento de prestaciones coactivas (no voluntarias). La pretensión recaudatoria sería inoperante sin el respaldo del poder político que defiende las pretensiones tributarias del Estado. Además, las pretensiones tributarias deben plasmarse en el ordenamiento jurídico a partir de la Constitución que, como fundamental expresión de la máxima jerarquía jurídica, defina quienes pueden ser titulares de la potestad tributaria, así como en qué casos y con qué límites dicha potestad debe ser ejercitada.

Las iniciativas del Estado en materia tributaria deben compatibilizarse con los derechos fundamentales reconocidos constitucionalmente en beneficio de los ciudadanos que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno.

La Constitución delimita y fija los límites de los derechos fundamentales y admite su regulación mediante la ley, pero sin que ésta pueda conmovir su contenido esencial, lo que deviene en sendos principios, a saber: la reserva de ley y el respeto al contenido esencial de esos derechos. La reserva de ley, que le confiere al legislador la facultad de limitar o configurar los derechos fundamentales, no implica otorgarle un poder normativo en blanco pues siempre la sanción de la norma debe justificarse en un interés legítimo y, en ningún caso, puede afectar el contenido esencial de los derechos, cuya extensión y alcance no podrá la ley disminuir.

Los derechos no son absolutos, pues deben desarrollarse en armonía con los demás derechos y bienes protegidos constitucionalmente, sobre la base del reconocimiento de la utilidad de todos los preceptos constitucionales.

Dada la existencia de numerosos bienes y derechos protegidos constitucionalmente, comprendidos por un sistema integrado y armónico, es menester establecer límites a cada uno de ellos de modo de conciliarlos con los demás. Se trata de optimizar la aplicación de los derechos en pugna, de manera que se apliquen todas las normas constitucionales protectoras a la vez, pues los elementos constitutivos del ordenamiento constitucional no pueden ser contradictorios entre sí. No existe en la Constitución, ni podría existir, norma alguna que faculte a aniquilar un derecho o a deformarlo o transformarlo, haciendo imposible su reconocimiento y ejercicio, en vista de favorecer a otro. Las restricciones no pueden ir más allá de imponer ciertos límites a algunos elementos del derecho fundamental, sin llegar a afectar su contenido esencial, actuando sobre la base y justificación del principio de proporcionalidad que implícitamente campea en el texto constitucional.

Solo la Constitución y la ley pueden ser fuentes de limitación de los derechos fundamentales, pues estos tienen raigambre constitucional y están asegurados en forma expresa o implícita y su regulación está reservada exclusivamente al legislador, pero siempre dentro de los límites que emanan de la propia Constitución, es decir, en un contexto en el cual cada derecho pueda ejercerse libremente en armonía con los demás derechos y bienes constitucionales.

La cuestión a resolver, es encontrar el límite que separa el contenido esencial de los derechos, del contenido accesorio de éstos, con el propósito de juzgar la legitimidad de la norma legal restrictiva del derecho fundamental, la que nunca debería invadir la zona en la que se encuentra el contenido o núcleo esencial de éste.

Por implicar la tributación una detracción coactiva del patrimonio de los contribuyentes, el derecho del Estado a obtener los ingresos necesarios para satisfacer el pago de los gastos públicos colisiona con el derecho de propiedad, instituto éste constitucionalmente consagrado. En este contexto, la afectación de la propiedad individual debe ser regulada y proporcionada, entendiéndose que la misma debe realizarse con base en la capacidad

contributiva del sujeto afectado de modo de no lesionar el núcleo esencial de dicho derecho.

Al lado del derecho de propiedad coexisten otros muchos derechos reconocidos constitucionalmente, los que deben ser respetados por el ordenamiento jurídico tributario con el mismo alcance conceptual, es decir, debe quedar siempre un resto sustancial del derecho que asegure su vigencia constitucional, que resulte indisponible por cualquier ley restrictiva.

Por mandato constitucional el titular de la potestad tributaria es el Estado quien posee soberanía política y, consecuentemente, soberanía tributaria, ejerciéndola a través de los distintos niveles de gobierno (Nacional, provincial, municipal y gobierno de la Ciudad de Buenos Aires). La potestad tributaria es un atributo innato, natural o inherente del Estado y por lo tanto nace con él y sólo puede extinguirse con la extinción del propio Estado.

Dicha potestad es permanente e imprescriptible dado que el Estado goza de ella con independencia de que la ejercite efectivamente y es irrenunciable por éste pues forma parte del Estado mismo y es esencial para su propia subsistencia.

II – Distribución de la Potestad Tributaria en la República Argentina

1. Introducción

De conformidad con el artículo 1° de la Constitución, la Nación Argentina adopta para su gobierno el sistema federal, lo que implica que el poder está distribuido territorialmente entre órganos regionales denominados provincias que coexisten con el Estado federal en un contexto de relaciones interestadales.

Así, las provincias se han organizado en un Estado federal que las contiene, a partir del año 1853, por imperio de la sanción de la Constitución Nacional.

La distribución territorial de competencias del sistema federal importa la existencia de un gobierno central con poder de imperio sobre todo el territorio del país con relación a las cuestiones inherentes a toda la Nación, coexistiendo gobiernos locales con poder sobre su respectivo territorio con respecto a los asuntos de interés local. Mientras el Estado federal es soberano, máxima jerarquía política, las provincias son autónomas, ya que están capacitadas para establecer sus propias instituciones en ejercicio del poder constituyente.

Siguiendo el desarrollo expositivo que sobre el plexo de relaciones interestadales que pueden verificarse entre el Estado federal y las provincias realizara Ekmekdjian⁸⁷ apreciamos que las relaciones juridicopolíticas posibles son de cuatro tipos: de subordinación, de participación en la formación de la voluntad federal, de exclusión y de concurrencia.

Las “relaciones de subordinación” están previstas en los artsículos 5°, 31° y 128° de la Constitución, advirtiéndose que el orden jurídico federal tiene prelación sobre los órdenes provinciales, debiendo seguir las constituciones provinciales las pautas fundamentales fijadas en la Constitución Nacional, no pudiendo contener disposiciones contrarias a las normas federales, actuando las autoridades de las provincias como agentes delegados del gobierno federal en lo atinente a la aplicación de las normas y las políticas de éste.

⁸⁷ EKMEKDJIAN, MIGUEL A., “Manual de la Constitución Argentina”, Ed. Depalma, pág. 308 y ss.

En punto a las “relaciones de participación”, las provincias se reservaron el derecho a participar en la formación de la voluntad federal, mediante su presencia en el Senado, integrado por representantes de todas las provincias.

Las “relaciones de exclusión” se patentizan en distintos ámbitos en los cuales, a veces el Estado central y otras las provincias, tienen competencia exclusiva y excluyente, no pudiendo interferirse recíprocamente.

Así, por el artículo 121° de la Constitución Nacional, las provincias conservan todo el poder no delegado al gobierno federal. Por su parte, las funciones que las provincias han delegado al gobierno central importa desconocerle a aquellas competencias sobre las mismas.

Finalmente, las “relaciones de concurrencia”, que se dan cuando tanto el Estado federal como los Estados provinciales, pueden ejercer atribuciones al mismo tiempo.

En materia tributaria encontramos tanto situaciones de exclusión cuanto de concurrencia según veremos en este capítulo.

2. Clasificación de los recursos tributarios

Los recursos de carácter tributario han sido clasificados tradicionalmente en tres grupos:

- a) impuestos: con los que se financian los servicios públicos generales indivisibles
- b) tasas: con las que se retribuye la prestación de servicios públicos individualizados y divisibles
- c) contribuciones: a través de los cuales se grava el mayor valor de los bienes inmuebles, como consecuencia de la ejecución de una obra pública de fomento.

Sin embargo, dicha clasificación dista de ser satisfactoria a poco que la traslademos al plano de la realidad, por cuanto existen servicios públicos divisibles e individuales, como la educación pública, que se financian con impuestos, servicios generales indivisibles, como los de alumbrado, barrido y limpieza, que son retribuidos mediante tasas, llegándose al absurdo de denominar “contribución” a un verdadero impuesto sobre la propiedad inmueble, como es el caso de la “contribución territorial” de la Ciudad de Buenos Aires.

En realidad, el único criterio de distinción entre el impuesto y la tasa viene a estar dado por la innecesariedad de la existencia de capacidad contributiva en quien pague una tasa, aun cuando ello en ciertos casos pueda verse morigerado por la creación de dispensas o exenciones en favor de quienes tienen menores recursos. Tal es el caso del llamado “beneficio de litigar sin gastos”, que excluye el pago de la tasa de justicia, o las reducciones parciales o totales de tasas municipales en favor de los jubilados.

Así, se ha dicho que la tasa es la compensación pecuniaria de una cierta prestación pública y tiene en vista la cobertura del gasto del servicio, siendo indiferente el quantum de riqueza para la obligatoriedad de su pago⁸⁸, sin excluir que pueda ser utilizada la capacidad contributiva como medida de la tasa, pues ello sería compatible con el criterio de igualdad proporcional derivado del art. 16 de la Constitución Nacional⁸⁹.

⁸⁸ VILLEGAS BASAVILBASO, BENJAMIN, “Derecho Administrativo”, T. III, p. 182, BIELSA, Rafael, “Derecho Administrativo”, T. III, p. 811

⁸⁹ ACUÑA ANZORENA, ARTURO, en La Ley, T. 45, p. 301, y en su voto en autos “Instituto Quimioterápico Argentino”, S.C. Buenos Aires, 4.10.1957, en Derecho Fiscal, T. VII, p. 351.

A su vez, los impuestos admiten diversas clasificaciones. En tal sentido, se ha dicho que estas cargas pueden ser “personales” o “reales”, por una parte, en tanto que otra clasificación los divide en “directos” e “indirectos”.

No existe unanimidad, y ni siquiera un consenso generalizado entre los autores sobre el alcance de dichas expresiones, no sólo a través del tiempo, sino tampoco entre tratadistas que fueron o son contemporáneos⁹⁰.

Por nuestra parte, entendemos que, en un concepto moderno, impuesto “real” es aquel que se aplica sin tener en consideración las circunstancias personales y la particular situación del contribuyente, en tanto que los gravámenes “personales” sí la tienen en cuenta. Entre los primeros están los impuestos de tipo patrimonial (sobre la propiedad inmueble, los automotores, o sobre la totalidad del patrimonio), así como los impuestos al tráfico jurídico, a la circulación económica, o los consumos. Con el criterio antes indicado, el ejemplo típico de los impuestos personales son los gravámenes sobre la renta de las personas físicas, en los que el nivel de las deducciones depende de la situación personal y familiar del contribuyente.

La distinción entre impuestos “directos” e “indirectos” es aún más dificultosa, en razón de la cantidad de criterios utilizados para ello, por lo que un mismo tributo puede ser incluido en una u otra categoría, según sea la posición que se adopte.

Se ha sostenido que son “directos” los gravámenes que se recaudan sobre la base de registros o listados de contribuyentes, en tanto que son “indirectos” aquellos cuyo contribuyente es indeterminado y su recaudación es intermitente. Con este criterio, son directos los impuestos sobre las ganancias, sobre los bienes personales, al valor agregado y sobre los ingresos brutos, en tanto revisten el carácter de indirectos los tributos aduaneros y el impuesto de sellos.

Un segundo criterio de distinción se basa en la posibilidad de traslación de la carga: los que no pueden trasladarse son directos, y los que sí, indirectos. Estarían entre los primeros el impuesto a las ganancias, y entre los segundos el IVA y los gravámenes aduaneros. Pero este criterio carece de rigor científico a poco que se demuestre que la traslación es un fenómeno que depende de las condiciones económicas del mercado y no de la naturaleza jurídica del tributo.

Otro criterio es el que se basa en el carácter de la manifestación de capacidad contributiva sometida a imposición. En este sentido son directos los tributos que inciden sobre la renta, o el patrimonio, e indirectos los que alcanzan manifestaciones mediatas de dicha capacidad, como los impuestos al consumo o al tráfico jurídico.

Por las razones expuestas, nos resistimos a penetrar en este campo. Más no podemos desprendernos de la obligación en la medida en que en buena parte de dichas clasificaciones se ha hecho y se hace depender la distribución de las potestades tributarias en la República Argentina.

Así, constituye ya un lugar común afirmar que los impuestos indirectos son atribución concurrente de la Nación y las Provincias, en tanto que estas últimas son titulares primarias de los gravámenes directos, y los municipios sólo pueden recaudar tasas retributivas de servicios.

⁹⁰ GOLOSTEIN, MATCO, “Impuestos”, en Enciclopedia Jurídica Omeba, Vol.XV, p.151 y sigs. y COZZI, JUAN MARÍA, “Impuestos directos e indirectos”, en Enciclopedia Jurídica Omeba, Vol.XV, p. 160 y sigs. Véase, además, las clasificaciones efectuadas por prácticamente todos los autores que hemos citado en la bibliografía consultada, que se han ocupado del tema del derecho tributario en general.

3. Potestad tributaria del Estado Nacional y las Provincias

La Constitución Nacional argentina distribuye la potestad de imposición entre el Estado Nacional (federal) y las Provincias sin demasiado rigor científico⁹¹, omitiendo consideración alguna sobre el régimen tributario municipal.

Dicha distribución, a modo de síntesis⁹² es la siguiente:

a) corresponde al Gobierno Nacional:

1. Exclusivamente y de manera permanente: los derechos de importación y exportación y las tasas postales (artículos 4°, 9°, 75° incisos 1 y 10, y 126° de la Constitución Nacional).
2. en concurrencia con las provincias y de manera permanente: los impuestos indirectos al consumo (artículos 4° y 17°).
3. con carácter transitorio: impuestos directos, exclusivos o en concurrencia con las Provincias (artículo 75° inciso 2) siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan.

b) Corresponden a las Provincias:

1. con carácter exclusivo y de manera permanente, los impuestos directos (artículos 21° y 126°), con la salvedad del punto 3 del apartado precedente.
2. en concurrencia con la Nación y en forma permanente: los gravámenes indirectos (artículos 75° inc.2, 121° y 126°).

Por imperio de las normas constitucionales, los impuestos directos corresponden a la potestad tributaria de las provincias al establecer el artículo 121° que estas conservan todo el poder no delegado por la Constitución al Gobierno federal. El Estado nacional sólo puede excepcionalmente crear impuestos directos por tiempo determinado, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan a tenor de lo establecido por el inciso 2 del artículo 75° del texto constitucional, los que serán coparticipables, salvo que tengan alguna afectación específica..

Los impuestos indirectos externos (derechos de aduana) sólo corresponden al Estado federal por aplicación del artículo 4° precedentemente reseñado y los artículos 9°, 75° inc. 1 y 126°. Por el artículo 9°, no habrá en todo el territorio de la Nación más aduanas que las nacionales, en las cuales registrarán las tarifas que sancione el Congreso. Por el artículo 75°, inc. 1, corresponde al Congreso legislar sobre las aduanas exteriores y establecer los derechos de importación. Por el artículo 126°, las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación, no pudiendo, en consecuencia, establecer aduanas provinciales o derechos de tonelaje, etc.

Hasta fines del siglo XIX el Estado Nacional argentino sólo recaudaba, básicamente, los gravámenes aduaneros, en tanto que las provincias sometían a imposición a la propiedad inmueble y a los consumos.

⁹¹ TAMAGNO, ROBERTO, "Contribución", en Enciclopedia Jurídica Omeba, Vol.IV, p. 703.

⁹² RAGAZZI, MARÍA E. y SUAREZ, LAURA B., "Breve ensayo acerca de la problemática de la distribución de poderes tributarios", XXI Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, 1992.

Como consecuencia de una severa crisis financiera, la Nación estableció los llamados “impuestos internos” al consumo que se superpusieron a los existentes tributos provinciales, generándose no pocos casos de múltiple imposición, para evitar lo cual se celebró un acuerdo entre la Nación y las Provincias, en cuya virtud la primera se haría cargo de la recaudación de estos tributos y su producido se distribuiría según pautas prefijadas.

Nuevamente como consecuencia de una crisis económica, esta vez la de la década de 1930, la Nación establece con carácter transitorio un impuesto a la renta, por un tiempo determinado que, por obra de sucesivas prórrogas, lleva ya ocho décadas de vigencia.

La concurrencia de facultades en materia de impuestos indirectos internos y la atribución al Congreso de la Nación del poder de crear impuestos directos por tiempo determinado, que deviene en una cierta concurrencia también en estos últimos impuestos, ocasiona o puede ocasionar el fenómeno de la múltiple imposición, expresamente autorizados por la reforma constitucional, pero que con anterioridad a ella, dio origen igualmente a la sanción de “leyes convenio” que apuntan a neutralizar la concurrencia de los distintos poderes mediante la unificación de la potestad tributaria y la participación de las diferentes jurisdicciones en la recaudación impositiva.

La Constitución de los Estados Unidos de América que también en este aspecto sirvió de modelo a la Argentina, previó igualmente que los tributos directos sólo podía establecerlos el Estado federal por tiempo determinado, debiendo en tal caso los diversos Estados concurrir al sostenimiento de la federación en forma proporcional a sus habitantes. Para posibilitar la recaudación de un impuesto sobre la renta en forma directa por la Unión sobre todos sus habitantes, en el año 1913 se introdujo la Enmienda 16a. a la Constitución, en cuya consecuencia se creó el impuesto a los réditos, pilar desde entonces del sistema tributario federal de los E.E.U.U.

Por el contrario, en la República Argentina, en consonancia con las reiteradas rupturas del orden constitucional a partir de 1930, se torna preponderante el peso del Estado nacional, arribándose, en lo tributario, prácticamente a un estado de tipo unitario, en el que la creación y distribución de los gravámenes está a cargo del estado central.

Se desprende de lo expresado que por imperio de las leyes convenio la Nación detenta un poder tributario que constitucionalmente corresponde a las provincias (artículo 121°), aspecto sobre el que concuerdan la totalidad de los tributaristas argentinos.

Acerca de la potestad tributaria respecto de los impuestos indirectos internos la Constitución Nacional guardaba silencio en el texto anterior a la reforma de 1994, más la elaboración doctrinaria y la jurisprudencia había establecido, sobre la base de los “poderes impositivos concurrentes”, que dichos impuestos podían ser creados y percibidos tanto por el Estado federal cuanto por las provincias.

A partir de la reforma constitucional del año 1994, el artículo 75° inc.2) de la Constitución Nacional, atribuye expresamente al Congreso la facultad de “imponer contribuciones indirectas como facultad *concurrente* con las provincias”, con lo cual se consolida en el plexo constitucional la doctrina jurisprudencial existente elaborada sobre la base del texto anterior a la reforma.

4. La gravabilidad del comercio interjurisdiccional e internacional

El otorgamiento al gobierno nacional de la facultad de reglar el comercio internacional e

interprovincial dio lugar a una abundante y variada jurisprudencia sobre las atribuciones provinciales.

Así, si resultaba claro y fuera de discusión que las provincias no podían establecer tributos aduaneros, no era pacífica la doctrina sobre la gravabilidad con tributos locales de las mercaderías destinadas a la exportación y los servicios conexos con las operaciones de comercio exterior.

El meollo de la cuestión radica en la interpretación asignada a la redacción originaria del inciso 12 del artículo 67° de la Constitución Nacional, ahora receptada en el inciso 13 del artículo 75° (reforma 1994), es decir, a la llamada “cláusula comercial”, que atribuye al Congreso Nacional la facultad de “reglar el comercio marítimo y terrestre con las naciones extranjeras y de las provincias entre sí”.

Las disímiles posiciones adoptadas por la jurisprudencia de los diversos tribunales llamados a decidir en las causas planteadas, inclusive por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (a través de sus distintas integraciones), se derivan del distinto alcance asignado a las expresiones “reglar” y “comercio” contenidas en la mencionada norma.

La jurisprudencia existente puede sintetizarse en dos agrupamientos:

- a) aquellos fallos que reconocían facultades a las provincias para aplicar gravámenes a los procesos económicos desarrollados en sus territorios, aun cuando se vinculen con operaciones interprovinciales o de comercio exterior; y
- b) aquellos que negaban a las provincias tales facultades.

Respecto de la evolución jurisprudencial pueden señalarse ciertos hitos, constituidos por pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que marcan o definen épocas en las cuales ha prevalecido una u otra postura.

Así, hasta el año 1947, la Corte sostuvo en forma reiterada⁹³, que las provincias carecían de facultades para imponer gravámenes que incidiesen sobre las operaciones de comercio exterior, cuya regulación queda reservada a la Nación, en virtud del artículo 67° inciso 12 de la Constitución Nacional, según lo recuerda Giuliani Fonrouge⁹⁴.

A partir de dicho año, en los fallos “Michelín c/Pcia. de Buenos Aires” y “Firestone c/Pcia. de Buenos Aires”, se dejó establecido que no repugnaban a la Constitución Nacional los gravámenes provinciales que incidían sobre el comercio interprovincial⁹⁵.

A partir de este año y hasta el año 1972 se observa por parte de la Corte una conducta errática y muchas veces contradictoria en esta materia, por cuanto adoptó en algunos fallos la doctrina según la cual las provincias pueden gravar las mercaderías incorporadas a su riqueza local, cuando han entrado en la circulación económica provincial.

Dicha tendencia, queda resuelta con el fallo “Vila, Luis y otro”⁹⁶ al definir que la mercadería se incorpora a la masa local de bienes cuando es tratada como una parte de la masa general de bienes del Estado (provincial) al cual llega, aunque esté en su envase original. Conforme a ello, para que el impuesto local sea válido es menester que no realice distingos en orden a su origen territorial.

⁹³ C.S.J.N., Fallos 149-260, 157-62, 166-109, 173-373, 174-435, 188-27, 191-502.

⁹⁴ GIULIANI FONROUGE, C.M., “Imposición del Comercio Internacional”, en Rev. Jun. La Ley, diario del 21/II/1973

⁹⁵ La Ley, T. 50, p. 737 y 922.

⁹⁶ Vila, Luis c/Prov.de Córdoba – Fallos 178-308.

En el año 1971 la Corte Suprema resolvió la causa “Quebrachales fusionados c/Pcia. del Chaco”, volviendo al criterio que sostuvo hasta el año 1947, es decir, adhiriéndose a la tesis restrictiva respecto a las atribuciones provinciales, sosteniendo que la “facultad impositiva reconocida a las provincias no llega hasta permitirles que graven el comercio exterior, porque ésta es una atribución ajena a los poderes locales y está reservada al Congreso”⁹⁷.

Producida la renovación de los miembros de la Corte Suprema en 1973, el Tribunal, en su nueva integración, al fallar en la causa “Indunor c/Pcia. del Chaco”, en la que se debatía una cuestión similar a la del caso “Quebrachales”, adopta una posición diametralmente opuesta, retornando a la interpretación establecida en las causas “Michelín” y “Firestone”, sosteniendo que “las provincias conservan todas las facultades no delegadas a la Nación y por ello, pueden establecer libremente tributos sobre aquellas materias no reservadas expresamente al Gobierno Federal por la Constitución Nacional...siendo válidos los tributos en cuanto no graven específicamente actividades extraterritoriales y no se impongan como requisito para permitir la salida de los productos de la jurisdicción provincial”⁹⁸.

En la causa “Impresit Sideco”, la Corte sienta una pauta interpretativa trascendente en su momento, conforme a la cual las provincias no podían establecer ningún derecho que trabe la libre circulación de los productos o personas por todo el territorio de la Nación; tampoco sancionar impuestos discriminatorios a la importación o exportación de mercaderías ni intesjurisdiccional, porque de hacerlo, el tributo establecido, al impedir considerar la mercadería sujeta a ese comercio como formando parte de la masa general de bienes de la jurisdicción local, al no producirse la cesación de la mera circulación territorial, se identifica con un gravamen a la importación o a la exportación, haciendo las veces de una aduana interior. Fuera de los supuestos mencionados precedentemente por la Corte, quedan las provincias facultadas para establecer impuestos directos o indirectos. No obstante durante dicho período, siguió vigente la doctrina de la Corte por la cual las provincias tenían vedado gravar el transporte interjurisdiccional⁹⁹.

La Cámara de Apelaciones en lo Civil de la Capital Federal, llamada a resolver como Tribunal de Alzada en las causas iniciadas en su momento contra la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires con motivo del gravamen a las actividades lucrativas (y los que posteriormente lo sustituyeron), tuvo también oportunidad de pronunciarse acerca de la validez o invalidez constitucional de tales gravámenes. Las decisiones fueron contrarias a las pretensiones del fisco capitalino en las causas “Compañía de Servicios Aéreos Cruzeiro do Sul Ltda.”, “Pan American Argentina” y “Staudt y Cía.”, en lo que se refiere al comercio internacional y “Transportes Chevalier”, “Micromar” y “Establecimientos Vitivinícolas Francisco P. Calise”, relativos a operaciones de transporte y comercio interprovincial¹⁰⁰, citados por Antelo y Bello. Sin embargo, en el fallo plenario “Bodegas y Viñedos Talacasto”¹⁰¹, se pronunció por la constitucionalidad del gravamen aplicado a aquellos procesos económicos susceptibles de ser fraccionados en etapas.

A pesar de la existencia de los fallos “Indunor” y “Talacasto”; el debate no quedó concluido, y prueba de ello son las sentencias dictadas por distintas salas de la Cámara de Apelaciones en lo Civil de la Capital Federal, pronunciándose por la

⁹⁷ Derecho Fiscal, T. XXI, p. 296.

⁹⁸ El Derecho T.50 p.235

⁹⁹ SPISSO, RODOLFO – Derecho Constitucional Tributario – Ed. Depalma 2da.edición – pág.112.

¹⁰⁰ ANTELO, J.A. Y BELLO, C.F., Impuestos, T. XXIX, p. 5.

¹⁰¹ La Información, T. XXXVI, p. 79.

inconstitucionalidad del gravamen a las actividades lucrativas, en las causas “All Ways S.A.”¹⁰² y “S.A. Marítima y Comercial R.J. Williams”¹⁰³.

Sostuvo el Dr. Fernández del Casal en su voto, vertido en la última de las causas citadas que “las facultades reglamentarias o legislativas de la Nación respecto del comercio exterior o interprovincial no se aplican exclusivamente a las operaciones o actos jurídicos que atañen estrictamente a ese tráfico, sino que también comprenden hechos y actos vinculados al comercio o transporte de mercaderías, como factores auxiliares destinados a posibilitarlo o facilitarlo”, recogiendo la doctrina expresada por el fallo de primera instancia (firme), dictado en la causa “Begué, Emilio”¹⁰⁴, que declaró no comprendidos en el ámbito del gravamen a los ingresos de actividades “vinculadas con el comercio exterior, y que constituyen un aspecto secundario del comercio internacional de mercaderías”, posición que fuera sustentada asimismo por el autor de este libro en un trabajo publicado por la Asociación de Bancos de la República Argentina, en el año 1970¹⁰⁵, al expresarse que “no están alcanzados por el impuesto todos aquellos ingresos que los bancos perciben y tienen vinculación con operaciones de comercio internacional ... dados los ilevantables reparos constitucionales opuestos a la pretensión del Fisco municipal”.

Por otra parte, respecto de la interpretación que cabe asignar a la expresión “reglar”, contenida en el actual inciso 13 del artículo 75° de la Constitución Nacional, la sala B de la Cámara de Apelaciones en lo Civil de la Capital Federal, sostuvo que no es válida la distinción entre competencia comercial e impositiva, ya que ello limitaría indebidamente dicha facultad de “reglar” puesto que el gravamen es el medio más efectivo para promover, desarrollar, activar, o por el contrario restringir, desalentar o evitar¹⁰⁶.

En el mismo sentido, y haciendo aplicación de los mencionados fundamentos, se pronunció la Sala G de la Cámara de Apelaciones en lo Civil de la Capital Federal, en fallo del 22 de julio de 1981, recaído en la causa “Banco Ganadero Argentino S.A. c/Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires”, sosteniéndose que “el fundamento de la inaplicabilidad del impuesto radica en su incidencia en el comercio internacional, sometido en su regulación a las atribuciones exclusivas del Congreso. Es decir, que el hecho de que los actos comerciales consistan en transporte de cosas o personas, en un caso, o en operaciones bancarias con movimiento de fondos hacia o desde el exterior, en el otro, no enervan la naturaleza internacional del comercio practicado. Las operaciones ... son todos elementos integrantes de un proceso bancario realizado en función del comercio internacional, y por ello ... se vinculan de modo tan ineludible con el comercio internacional, que no es posible considerar aisladamente la actividad desarrollada en el lugar de asiento de sus negocios, para imponerle el tributo en discusión”.

Con motivo de la sanción de la Ley N° 22.006 (coparticipación federal) que admitía expresamente la posibilidad que las provincias gravaran con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos el transporte interjurisdiccional, la Corte Suprema tuvo oportunidad de expedirse acerca de la validez de tales gravámenes a partir de su sanción.

La tendencia observada en esos años a partir del fallo “Dodero Viajes c.Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires”¹⁰⁷ en orden a una apertura del criterio estricto de nuestro más

¹⁰² C.N.Civil, SalaB,10.9.1979,ElDerecho,T.87., p. 649

¹⁰³ C.N.Civil, SalaG,10.7.1981, El Derecho, T.96, p.511.

¹⁰⁴ Juzg. Civil Nro. 18, 31.8.1971. La Información, T. XXV, p. 1012.

¹⁰⁵ GOLDENBERG, ALBERTO M. y SOLER, OSVALDO H., “Las operaciones bancarias frente al Impuesto a las actividades lucrativas de la Capital Federal”, año 1970.

¹⁰⁶ C.N.Civil, Sala B, 17.4.1981

¹⁰⁷ CSN, 17.3.83 – LL – 1983-C 76.

alto tribunal observado con relación al transporte interjurisdiccional e internacional se consolida con el fallo “Transportes Vidal S.A.”.

En dicho pronunciamiento, la Corte Suprema de Justicia de la Nación con motivo de la impugnación de un gravamen provincial sobre los ingresos de una empresa de transporte interjurisdiccional, el 11 de mayo de 1984¹⁰⁸, luego de un extenso análisis de los antecedentes doctrinarios y jurisprudenciales concluyó que los artículos 9º, 10º, 11º y 12º de la Constitución habían sido establecidos con la finalidad de fomentar la unión económica, de constituir “un solo territorio para una sola Nación”, por lo que los impuestos locales, para no resultar inconstitucionales por contrariar al comercio interestatal debían aplicarse sólo a las operaciones realizadas dentro del Estado local, sin incrementar la suma cobrada en vista del negocio interprovincial¹⁰⁹. En vista de ello, lo condenado constitucionalmente, lo ilegal, es el establecimiento de gravámenes con fines económicos de protección de preferencia, a fin de manejar la circulación económica, debiendo preservarse las actividades que se desenvuelven en dos o más jurisdicciones del riesgo de que puedan verse sometidas a una múltiple imposición que las obstruya o encarezca, como resultado de la aplicación de tributos que las tornen desventajosas con relación a otras similares desarrolladas en cada provincia.¹¹⁰

Basándonos en tales principios es que nos pronunciamos en su momento por la inconstitucionalidad de un tributo creado por la Ley N° 4.254 de la Provincia de Jujuy que afectaba la libre circulación de los depósitos captados por entidades financieras, como así también respecto de tributos análogos creados en jurisdicción de la Provincia de Salta y de Entre Ríos. Merece igual reproche una reciente reforma legislativa sancionada por la Provincia de San Juan (Ley N° 7.173) que incorpora dentro de los actos gravados por la Ley Impositiva del Impuesto de Sellos provincial, a los giros y transferencias de fondos efectuados por cualquier medio, inclusive los electrónicos, por sucursales, filiales, agencias, representaciones, oficinas y similares, desde la Provincia de San Juan hacia sedes ubicadas en otras jurisdicciones (locales).

El actual artículo 75º inciso 13 de la Constitución Nacional, ha mantenido el texto del anterior artículo 67º inciso 12, por lo que las pautas señaladas por la jurisprudencia y el grado de evolución y desarrollo observado mantienen plena vigencia.

En tal sentido, y luego de la reforma señalada, la Corte ha mantenido el criterio que habilita a las provincias y a los municipios a establecer tributos a actividades sujetas a la potestad regulatoria e impositiva nacional¹¹¹.

Sin embargo, la posibilidad de admisión de múltiple imposición sobre una determinada actividad económica por parte de las diversas jurisdicciones en las que la misma se desarrolla, reconocida por nuestro superior tribunal, no corresponde cuando la obstruya o encarezca como resultado de aplicación de tributos semejantes por parte de los distintos fiscos sobre la misma base imponible.¹¹²

¹⁰⁸ C.S.J.N., 11.5.1984, “Transportes Vidal”, en Impuestos, T. XLII-B, p. 1466.

¹⁰⁹ C.S.J.N., Fallos 177-103, 178-10, 188-31

¹¹⁰ Ricardo Mazzino c/Provincia de San Juan – 9.6.37 – Fallos 178-49.

¹¹¹ Telefónica de Argentina S.A. c/Municipalidad de Chascomús” CSN 18.4.97 – Fallos 320-621.

¹¹² Transporte Vidal c/Mendoza citado considerando 8.

Con relación al impuesto sobre los ingresos brutos, el Convenio Multilateral se adecua al criterio jurisprudencial señalado, dado que impide la doble o múltiple imposición sobre una misma base imponible.

5. Régimen de coparticipación

Con la “ley de unificación de impuestos internos” N° 12.139, en el año 1934 se inició el sistema legislativo luego llamado de “coparticipación” en virtud del cual la Nación sanciona y recauda diversos tributos directos e indirectos, y los distribuye según pautas que fueron variando a lo largo del tiempo¹¹³.

La ley N° 23.548 a partir de 1988 establece no sólo el porcentaje que del monto total recaudado por los gravámenes nacionales se distribuirá entre la Nación y las Provincias, y éstas entre sí, sino obligaciones a cargo de los signatarios.

La Nación se obligó, de la parte que le corresponde, a entregar en ese entonces a la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires una participación compatible con los niveles históricos, no inferior en términos constantes a la suma transferida en 1987.

La adhesión de las provincias importa aceptar la ley sin limitaciones ni reservas, obligándose, al igual que la Nación, a no aplicar por sí, y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos conforme al régimen de la ley.

De la obligación aludida en el párrafo anterior se excluyeron expresamente los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad, radicación, circulación o transferencia de automotores, de sellos y transmisión gratuita de bienes y los impuestos o tasas provinciales y/o municipales vigentes al 31/12/84 que tuvieran afectación a obras y/o inversiones provinciales o municipales dispuestas en las normas de creación del gravamen, quedando tanto el impuesto sobre los ingresos brutos cuanto el de sellos sometidos a determinadas características básicas establecidas en la ley según se describe en los párrafos siguientes.

Respecto del impuesto sobre los ingresos brutos, podría aplicarse sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual, excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos.

Este régimen permitió a las provincias someter a imposición las actividades conexas con el comercio exterior, al igual que las mercaderías destinadas a la exportación, con lo que se superaron los criterios jurisprudenciales restrictivos a que hicimos referencia en el apartado precedente.

También han quedado facultadas las provincias a gravar el transporte interjurisdiccional, en proporción al recorrido atribuible a cada una de ellas, conforme al criterio esbozado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Dodero Viajes c. Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires”, y desarrollado a pleno luego en el fallo recaído en “Transportes Vidal”, antes citado.

En lo que respecta al impuesto de sellos, dicha norma jurídica dispone que el mismo recaerá sobre actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados, sobre contratos a título oneroso formalizados por correspondencia, y sobre operaciones

¹¹³ DICHARA, SARA M. C. y TESON, MIGUEL, “La distribución de los poderes impositivos entre los diferentes niveles de gobierno”, Derecho Fiscal, T. XLIV, p. 321 y sigs.

monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuadas por entidades financieras regidas por la Ley N° 21.526.

En virtud de esta última disposición, los gravámenes de sellos establecidos por la Nación y la Provincia de Córdoba a mediados de la década de 1980 sobre operaciones financieras no instrumentadas, celebradas sin intervención de entidades sujetas a la Ley N° 21.526, se encontraban en pugna con aquella (Ley N° 23.548, artículo 9°, inciso b, apartado 2, primer párrafo), habiendo quedado los contribuyentes habilitados a solicitar la intervención de la Comisión Federal de Impuestos para que declare la incompatibilidad de los mencionados tributos con el régimen de coparticipación, lo que implicaba la obligación de derogar las normas contrarias al régimen, bajo el apercibimiento de la suspensión de las remesas de fondos coparticipables, según sostuvimos en su oportunidad¹¹⁴.

En un primer pronunciamiento el organismo que debe velar por la aplicación de la ley de coparticipación, la Comisión Federal de Impuestos, consideró que sus disposiciones no son obligatorias para las provincias o la Nación sino meramente “orientadoras”, interpretación que constituyó un verdadero desatino jurídico, pues privaba a los afectados de la posibilidad de recurrir a dicho organismo en defensa de sus derechos, quedando sólo habilitada la vía judicial, ya sea como consecuencia de recursos de repetición, o por la vía de las acciones declarativas de inconstitucionalidad en los términos del artículo 322° del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Retomando la buena senda, pocos años después, el organismo reconoció el carácter imperativo de la ley, declarando la incompatibilidad de dichos tributos con el régimen de coparticipación.

Continuando con la reseña de lo específicamente normado por la ley de coparticipación en lo que atañe al impuesto de sellos, señalamos que la misma, además de definir qué debe entenderse por documento, establece que la imposición será procedente, tanto en el caso de concertaciones efectuadas en la respectiva jurisdicción, como en el de las que, efectuadas en otras, deben cumplir efectos en ella, añadiendo que cuando se trate de operaciones concertadas en una jurisdicción que deban cumplimentarse en otra u otras, la Nación y las Provincias incorporarán a sus legislaciones respectivas cláusulas que contemplen y eviten la doble imposición interna.

Con posterioridad a la sanción, las provincias y la Nación celebraron el denominado “Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento” del 12.8.1993” –conocido bajo la denominación de “Pacto Fiscal” incorporado al plexo normativo nacional por el Decreto N° 1807/93, a través del cual todas las provincias y la Nación se fijaron objetivos fiscales, comprometiéndose las provincias a derogar en las respectivas jurisdicciones el impuesto de sellos, los impuestos provinciales específicos que gravan la transferencia de combustibles, gas, energía eléctrica y servicios sanitarios (acorde con la política de privatizaciones de empresas estatales desarrollada por el gobierno de turno), los impuestos que gravan los intereses de depósitos a plazo fijo y en caso de ahorro y, en materia del impuesto sobre los ingresos brutos, disponer exenciones para la producción primaria, compraventa de divisas, producción de bienes, prestaciones de servicios de electricidad, agua y gas; construcción de inmuebles y a las prestaciones financieras. Mientras que la Nación asumió diversos compromisos entre los cuales cabe citar a la eliminación del impuesto sobre los activos afectados a los procesos productivos, como así también disminuir la incidencia impositiva y previsional sobre el costo laboral.

Este pacto se mantiene en vigencia, no obstante lo cual tanto las jurisdicciones involucradas como la Nación han seguido una conducta errática y dispar en orden al grado de cumplimiento dado a los compromisos asumidos. Así muchas jurisdicciones han

¹¹⁴ SOLER, OSVALDO H., FROHLICH, J. RICARDO y ANDRADE, JORGE A., “Los créditos no instrumentados y la ley de coparticipación federal”, en *Talento Tributario*, Marzo de 1988.

retrasado la entrada en vigencia de disposiciones locales dictadas en consonancia con los compromisos del Pacto Fiscal, otras las han derogado luego. En el caso de la Nación, ésta ha creado el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, que podría ser calificado como un sucedáneo económico del impuesto sobre los activos, como así también ha derogado en fecha reciente la reducción de las contribuciones patronales establecidas por el Decreto N° 2609/93, e incrementado la presión impositiva sobre los salarios, por lo que el mencionado Pacto Fiscal, denota una progresiva pérdida de eficacia hasta la fecha, y es probable que el mismo sea reemplazado en el futuro por la nueva ley de coparticipación que se prevé dictar.

La reforma constitucional del año 1994

Frente a fundados cuestionamientos acerca de la legalidad de estos convenios, en orden a la delegación del poder tributario originario de las Provincias en la Nación ¹¹⁵, la reforma de 1994 zanjó la controversia suscitada, al incorporar específicamente este tópico al plexo constitucional en el artículo 75° incisos 2 y 3.

El inciso 2 de dicha norma señala que "...Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables. Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos. La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas, contemplando criterios objetivos de reparto; 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."

Además de otorgar certidumbre en cuanto a la validez de este tipo de leyes, como contrapartida de la abstención a la que se comprometen las provincias en determinados aspectos del ejercicio de su poder fiscal, la reforma constitucional convalida el derecho de las provincias a participar en el producido de los gravámenes nacionales coparticipables.

La Constitución recoge así la experiencia normativa registrada en orden a las leyes de coparticipación sancionadas hasta el momento de la reforma, como un remedio útil mediante el cual "la Nación, sin desconocer los poderes tributarios de las provincias, se limita a ofrecerles una parte del producido de los impuestos nacionales que integran la masa coparticipable, a cambio del compromiso asumido por las provincias de abstenerse del ejercicio de sus facultades impositivas en determinados aspectos ¹¹⁶"; enfoque que coincide con el criterio seguido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en un ya antiguo antecedente. ¹¹⁷

El tercer párrafo del artículo 75° inciso 2, establece las pautas a seguir por las leyes de coparticipación que se dicten en materia de distribución de la percepción de impuestos nacionales coparticipables, señalando al respecto que se efectuará entre la Nación, las provincias y la Ciudad de Buenos Aires, y entre éstas, en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; "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".

¹¹⁵ GIULIANI FONROUGE, Derecho financiero, 4ª.ed. actualizada NAVARRINE-ASOREY, p.328.

¹¹⁶ SPISSO, R. – op.cit. pág.197.

¹¹⁷ CSJN – "Madariaga Anchorena, C.J. s/Demanda de inconstitucionalidad".21.11.58 – Fallos 280-297.

A su vez, el 4º párrafo dispone que la Ley convenio tendrá como Cámara de origen el Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada y será aprobada por las provincias”.

El inciso 3 atribuye al Congreso la facultad de “Establecer y modificar asignaciones específicas de recursos coparticipables, por tiempo determinado por la ley especial aprobada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara”.

Coincidimos en este aspecto con Spisso¹¹⁸, cuando señala que el texto antes mencionado no puede ser interpretado de manera que conduzca a una conclusión contrapuesta con el régimen perfeñado por el inc.2) del artículo 75º, habida cuenta que si el Congreso pudiera sustraer o modificar unilateralmente materia imponible coparticipable en beneficio o detracción de la Nación o de cualquier jurisdicción en particular, se estaría subvirtiendo una ley que presume una conformación previa de carácter contractual (tratado) con la consiguiente afectación de los derechos de igualdad y justicia (distributiva) para el conjunto de las jurisdicciones intervinientes.

6. Convenio Multilateral

Así como se ha llegado a acuerdos entre la Nación y las Provincias para la distribución de los ingresos tributarios, también por la vía de pactos interprovinciales se trató de evitar la superposición de gravámenes locales sobre procesos económicos desarrollados en más de una jurisdicción¹¹⁹.

Comenzando con un convenio bilateral entre la Ciudad de Buenos Aires y la Provincia de Buenos Aires, luego ampliado a otras jurisdicciones¹²⁰ mediante los llamados “convenios multilaterales” se fijaron pautas para la distribución de los impuestos sobre las actividades lucrativas, y luego sobre los ingresos brutos, según las diversas denominaciones que tuvieron estos gravámenes en el transcurso del tiempo.

A los fines del citado reparto, en el convenio vigente a partir de 1978 se establecieron diversos regímenes especiales para otras tantas actividades (industria de la construcción, empresas de seguros, capitalización y ahorro, entidades financieras, empresas de transporte, profesiones liberales), y un régimen general, a modo de normativa residual comprensiva de las actividades que no tienen previsto un régimen especial.

En dichos convenios se considera a todo el territorio nacional como una unidad, efectuándose la distribución de las bases imponibles según diversos parámetros, conservando las provincias plenas atribuciones en cuanto a la fijación de alícuotas o el establecimiento de exenciones, previéndose asimismo reglas para limitar las facultades tributarias de los municipios de cada provincia.

Fue por aplicación de las citadas pautas de distribución que la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria (órganos con facultades de interpretación del Convenio) declaró la imposibilidad de establecer impuestos mínimos a los contribuyentes comprendidos en sus normas, pues ello implicaría una atribución de bases imponibles superior a las autorizadas por el Convenio¹²¹.

¹¹⁸ SPISSO, R. – op.cit. pág.204

¹¹⁹ ALTHABE, MARIO E., “El Convenio multilateral: su necesidad jurídica para circunscribir la imposición de las actividades interjurisdiccionales”, Derecho Fiscal, T. XXX, p. 1203 y sigs.

¹²⁰ BULIT GOÑI, ENRIQUE G., “Regímenes general y especiales para la distribución de los ingresos brutos, según el Convenio Multilateral”, Derecho Fiscal, T. XLI, P. 407.

¹²¹ Resolución del 19/12/85, “Banco de Crédito Rural Argentino” y otras de la misma fecha.

7. Un caso emblemático. El Impuesto a la capacidad prestable de Entre Ríos. Su ilegitimidad.

El que presentamos a continuación es un caso que, por sus características, se subsume perfectamente dentro de la cuestión examinada en este Capítulo atinente a la distribución de la potestad tributaria en la Argentina.

Recordamos para ello que la Ley de la provincia de Entre Ríos N° 8293, publicada en el Boletín Oficial el 30.11.1989, estableció dentro del ámbito de la Provincia de Entre Ríos un gravamen del 1,5% mensual a la capacidad prestable neta generada con recursos locales y no utilizada en la Provincia, por las entidades financieras sujetas al régimen de la Ley 21526. Este tributo fue posteriormente derogado.

La base imponible de dicho gravamen está determinada por la diferencia positiva entre la capacidad prestable generada por los recursos captados en el ámbito de la Provincia de Entre Ríos y las aplicaciones que de ella se haga entre personas físicas, jurídicas o entes con radicación permanente y con actividad económica desarrollada en el territorio de la Provincia de Entre Ríos.

Oportunamente el Banco Credicoop Cooperativo Ltda. Interpuso ante la Corte Suprema de la Nación acción declarativa de certeza demandando se dicte resolución pronunciándose por la inconstitucionalidad del tributo.

La Corte Suprema, concordantemente con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, resolvió hacer lugar a la demanda seguida por el Banco Credicoop Cooperativo Limitado contra la Provincia de Entre Ríos.

Los criterios desarrollados por la Corte en la sentencia transitan sobre: a) las facultades del Estado Nacional (B.C.R.A.) para reglar la política monetaria, en tanto el gravamen introduce ilegalmente una cuña discriminatoria en orden al tratamiento legal aplicable según la política que adoptase el Banco con relación a la colocación de los fondos originados en la jurisdicción provincial; b) a igual conclusión arriba al confrontar este gravamen con lo dispuesto por el Art.9 a 12 y 75 inc.13 de la CN (considerandos 18, 19 y 20), es decir, en directa alusión a la violación de la prohibición de establecer aduanas interiores, a la afectación de la libre circulación de bienes dentro del territorio nacional, como así también a la afectación de la denominada “cláusula comercial”, línea argumental que ha sido expuesta en el acápite precedente y que la sentencia recoge.

El fallo alude también al dictamen de la Procuradora Fiscal con el cual concuerda y hace suyo, y que se desarrolla sobre la preeminencia de la cláusula comercial inserta en el Art.75 inc.13 de la C.N.. También reconoce que el gravamen “afecta la supremacía de los Arts. 9º, 10, 11 y 75 (inc.13) de la Constitución Nacional.

7.1. Reflexiones acerca del Impuesto a la capacidad prestable de Entre Ríos

- **Pretensión de gravar actividades realizadas en extraña jurisdicción.**

La creación del gravamen, importa en realidad la pretensión de la Provincia de Entre Ríos de gravar actividades y bienes radicados y/o colocados en extraña jurisdicción.

En efecto, la Ley 8293, atribuyó a la Provincia poder de imposición sobre depósitos, o

colocaciones realizadas en lugares y/o sucursales bancarias del Banco que no se encuentran en la Provincia de Entre Ríos, es decir, fuera de la jurisdicción donde ésta tiene competencia.

Conforme al régimen federal de gobierno, y de no mediar ley federal que lo autorice expresamente, las disposiciones de la Provincia de Entre Ríos sólo son obligatorias dentro del territorio provincial y, por tal razón, los depósitos realizados fuera del territorio provincial no pueden constituirse en hechos imponibles para dicha Provincia.

La Corte Suprema de la Nación ha señalado que si bien “las provincias y la ciudad de Buenos Aires se dan sus propias instituciones autónomas, organizan sus poderes, dictan sus leyes de procedimiento y designan a sus jueces sin intervención alguna del gobierno federal pues, al hacerlo, ejercen poderes no delegados sino originarias o concedidos” (considerando 7º del fallo citado), “ello debe entenderse dentro del orden provincial respectivo y sin extender el imperio de las instituciones de una al territorio de la otra, porque entonces ésta vendría a quedar regida, no por sus propias instituciones, sino por las extrañas” (considerando 6º).

La orientación jurisprudencial de la Corte ha sido concordante al respecto (Fallos 61:133; 119:291; 147; 241; 149;260; 306;516; 310;2039; 326;3368 entre otros).

Toda vez que el hecho y la base imponible prevista en la Ley 8293 y su reglamentación se extienden más allá de los límites donde la Provincia tiene jurisdicción o potestad tributaria, sus normas violan preceptos constitucionales y la doctrina de la Corte Suprema sentada al respecto.

- **El concepto de aduana interior, o el establecimiento de regímenes de preferencia fundados en el origen o destino de los bienes.**

Se desprende de los términos de la Ley 8293, y de sus disposiciones reglamentarias, que ha sido el objeto del gobierno provincial al sancionarla, inducir a las entidades financieras a colocar en la Provincia, los recursos financieros obtenidos en el sector, en detrimento de cualquier otra alternativa de inversión que se le presentara a la entidad, o incluso, soslayando la alternativa de ausencia de demanda de crédito que pudiera registrarse dentro del ámbito local o nacional, generadora de un excedente de liquidez, la que también sería alcanzada por el gravamen.

El artículo 121 de la Constitución Nacional establece que las provincias conservan todo el poder no delegado por la misma al Gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación.

Diversas normas constitucionales se refieren –de manera directa o implícita- a la distribución o delimitación del poder legislativo, el que comprende el tributario, reconocido tanto a la Nación, como conservado por las provincias que la componen.

Los artículos 9, 10, 11 y 12 de la Constitución Nacional responden a la finalidad de fomentar la unidad económica, tienden a asegurar la coexistencia armónica de un Estado Nación con las provincias, por lo que un impuesto creado por una Provincia sobre las actividades de una corporación que realiza operaciones dentro y fuera de su territorio, para no resultar inconstitucional por contrariar el convenio interestatal, es indispensable que sólo se aplique en vista de las operaciones realizadas dentro del Estado Local y que

la presión tributaria, o en otras palabras, la suma cobrada por dicho gravamen no se aumente en vista del negocio interjurisdiccional realizado.

Al respecto, el artículo 10 de C.N. dispone que “ *En el interior de la república es libre de derechos la circulación de los efectos de producción o fabricación nacional, así como la de los géneros y mercancías de todas clases, despachadas en las aduanas interiores . Mientras que el art.11 establece que “Los artículos de producción o fabricación nacional o extranjera, así como los ganados de toda especie, que pasen por territorio de una provincia a otra, serán libre de los derechos llamados de tránsito, siéndolo también los carruajes, buques o bestias en que se transporten, y ningún otro derecho podrá imponérseles en adelante, cualquiera que sea su denominación por el hecho de transitar el territorio”.*

A los fines de preservar los altos objetivos antes señalados, el artículo 126º de la Constitución Nacional, aprobado por la reforma del año 1994, establece expresamente que “Las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación. No pueden celebrar tratados parciales de carácter político; *ni expedir leyes sobre comercio, o navegación interior o exterior; ni establecer aduanas provinciales; ni acuñar moneda; ni establecer bancos con facultad de emitir billetes, sin autorización del Congreso Federal; ni dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal y de Minería, después que el Congreso los haya sancionado; ni dictar especialmente leyes sobre ciudadanía y naturalización, bancarrota, falsificación de moneda o documentos del Estado; ni establecer derechos de tonelaje; ni armar buques de guerra o levantar ejércitos, salvo el caso de invasión exterior o de un peligro tan inminente que no admita dilación, dando luego cuenta al Gobierno federal; ni nombrar o recibir agentes extranjeros*

Es decir, que la nueva norma inserta en el artículo 126 de la Constitución Nacional define el ámbito de prohibición que pesa sobre las facultades de imposición de las jurisdicciones locales. Dicha disposición se correlaciona con las facultades que la Constitución delega en el Gobierno Federal, sea con carácter excluyente o concurrente, según el caso (art. 9 a 12 y art. 75 inc.13 de la C.N.). Dichas facultades importan una precisa delimitación de las facultades locales que han sido objeto de expresa delegación en el gobierno federal, y por consecuencia, se erigen en punto de referencia inexcusable y necesario, para discernir acerca del debido uso que los fiscos provinciales hacen de las facultades que se han reservado de conformidad con lo establecido por el art.121 de la C.N.

Con relación a los antecedentes jurisprudenciales existentes, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha expresado claramente que la supresión de las aduanas interiores efectuadas por la Constitución Nacional, ha tenido como finalidad la de abolir preferencias en el tratamiento de los bienes por razón de su procedencia, quedando comprendidas en la prohibición constitucional los gravámenes con los que se imponía a la sola “saca” de los bienes del territorio de una provincia para destinarlos a otra,

De la inequívoca intención constitucional de eliminar los gravámenes discriminatorios, infiérese la de preservar las actividades que se desenvuelven en dos o más jurisdicciones, del riesgo de que puedan verse sometidas a una múltiple imposición que las obstruya o encarezca, como resultado de la aplicación de tributos que las tornen desventajosas con relación a otras similares desarrolladas dentro de cada provincia o de la Ciudad de Buenos Aires.

En efecto, surge claro, de los términos de la norma legal provincial que crea el mencionado tributo, que el objetivo de la misma es desalentar a través de su imposición la

salida de recursos financieros del ámbito territorial de la Provincia. El criterio que subyace en la norma, es el de crear un elemento de protección o preferencia a la provincia, en detrimento de la actividad económica que los contribuyentes afectados pudieran realizar en otras jurisdicciones del país.

Precisamente, el hecho imponible a los fines del tributo, viene dado, por la colocación de los fondos en una jurisdicción del país extraña a la local.

Las disposiciones analizadas, alcanzan sin esfuerzo hermenéutico alguno, a la hipótesis de prestación de servicios financieros, por cuanto éstos participan del género "bienes", y se inscriben plenamente dentro de las múltiples actividades que pueden realizar los agentes económicos.

La discriminación que la Ley N° 8193 introduce en cuanto al origen y destino de los fondos, carece de toda razonabilidad, cualquiera sea la especie de bienes en juego, ya sean mercaderías, derechos o recursos financieros. Ello en razón que, todas las categorías de bienes antes enunciadas, son pasibles de un tratamiento normativo igualitario, en orden a la aplicación de las prescripciones constitucionales analizadas en este punto, sin que corresponda introducir al respecto distingo alguno entre ellas, por cuanto el tráfico comercial en la actualidad, no queda limitado al mero transporte de mercaderías, sino también a la transferencia de fondos, como así también la provisión servicios realizados entre sujetos radicados en distintas jurisdicciones dentro del país.

La ley N° 8293 se erige así como una norma que afecta o traba cualquier decisión que legítimamente pueda adoptar la institución bancaria para la utilización parcial de los fondos que constituyen *la capacidad prestable neta generada con recursos locales*, en cualquier otro lugar del país.

De tal manera, la Ley N° 8293 se encontraba en colisión con los preceptos constitucionales antes señalados por lo que la sentencia comentada al declarar su inconstitucionalidad, no ha hecho más que exhibir en forma clara algunos de los vicios constitucionales que la afectaban, sin desmedro de la concurrencia de otros vicios sobre los cuales no hubo pronunciamiento expreso por no resultar ello necesario.

- **La gravabilidad del comercio interjurisdiccional en la Constitución Nacional**

La ley provincial N° 8293, pretende alcanzar con imposición, actividades comerciales llevadas a cabo por el Banco, que trascienden el marco territorial de la Provincia de Entre Ríos, en tanto la colocación en extraña jurisdicción de fondos obtenidos por el Banco en la Provincia, dispara automáticamente el hecho imponible previsto en aquella, desentendiéndose de una eventual recolocación de los mismos en la jurisdicción.

Ante ello, y como corolario de lo expuesto en el apartado anterior, también es dable revisar las facultades que la Constitución Nacional otorga al gobierno federal para reglar el comercio interprovincial e internacional, en tanto la captación y colocación pública de fondos representan para las entidades financieras uno de los hitos de su actividad comercial. Y no cabe soslayar en este aspecto, la marcada injerencia que la Ley provincial N° 8293 tiene al pretender gravar precisamente dicha actividad comercial, sobre la base del destino que las entidades financieras asignen a tales fondos.

El meollo de la cuestión, en este punto, radica en la interpretación asignada a la redacción originaria del inciso 12 del artículo 67 de la Constitución Nacional ahora receptada en el inc.13) del art.75 (ref.1994), es decir, la llamada "cláusula comercial", que atribuye al

Congreso Nacional la facultad de “reglar el comercio marítimo y terrestre con las naciones extranjeras y de las provincias entre sí”. Complementada ahora, con la prohibición que tienen las provincias de expedir leyes sobre el comercio interior o exterior, según lo dispuesto por el artículo 126 de la C.N.

En el año 1972 la Corte en el fallo “Vila, Luis y otro”¹²² resuelve que para que el impuesto local sea válido es menester que no realice distingos en orden a su origen territorial.

Este criterio se consolidó luego con el dictado del fallo “Transportes Vida c/Provincia de Mendoza” del año 1984, en donde la Corte concluyó que los arts. 9, 10, 11 y 12 de la Constitución habían sido establecidos con la finalidad de fomentar la unión económica, de constituir “un solo territorio para una sola Nación”, por lo que los impuestos locales, para no resultar inconstitucionales por contrariar al comercio interestatal debían aplicarse sólo a las operaciones realizadas dentro del Estado local, sin incrementar la suma cobrada en vista del negocio interprovincial¹²³. En vista de ello, si bien admite la posibilidad de la existencia de facultades concurrentes entre la Provincia y la Nación en materia de transporte interjurisdiccional, enfatiza “que lo condenado constitucionalmente, lo ilegal, es el establecimiento de gravámenes con fines económicos de protección de preferencia, a fin de manejar la circulación económica, debiendo preservarse las actividades que se desenvuelven en dos o más jurisdicciones del riesgo de que puedan verse sometidas a una múltiple imposición que las obstruya o encarezca, como resultado de la aplicación de tributos que las tornen desventajosas con relación a otras similares desarrolladas en cada provincia”.¹²⁴

Los presupuestos enunciados en los fallos antes citados, encuadraban perfectamente en el caso bajo análisis, en el entendimiento que la Ley Provincial N° 8293 había sido sancionada con fines económicos de protección y preferencia a fin de manejar la circulación económica, en detrimento de otras actividades que se desarrollan exclusivamente en la Provincia, violándose con ello la cláusula comercial inserta en el artículo 75 inc.13 de dicho plexo normativo y de la prohibición impuesta a las provincias por el artículo 126 del texto constitucional.

En el fallo bajo análisis el Máximo Tribunal ha puesto énfasis también en las facultades que en materia de regulación de la política financiera la Constitución Nacional ha delegado en el Gobierno Federal, y éste a su vez ha atribuido al Banco Central de la República Argentina ejercer las facultades propias del llamado poder de policía bancario o financiero, cfme. Arts. 75 inc. 6, y 13, a través de la sanción de la Ley N° 21.526. Estas facultades le son privativas y excluyentes, y se ven afectadas improcedentemente por la Ley N° 8293, situación que denota una transgresión constitucional también evidente.

Cabe señalar que la Ley N° 8293 ha sido derogada por la Ley N° 9912 con vigencia a partir del mes de junio del año 2009.

8. Facultad tributaria municipal

Por imperio del artículo 5° de la Constitución Nacional que manda a las provincias asegurar su régimen municipal, los municipios vienen a constituirse dentro del reparto constitucional, en un tercer órgano estatal junto con el Estado nacional y los Estados provinciales.

¹²² Vila, Luis c/Prov.de Córdoba – Fallos 178-308.

¹²³ C.S.J.N., Fallos 177-103, 178-10, 188-31

¹²⁴ Ricardo Mazzino c/Provincia de San Juan – 9.6.37 – Fallos 178-49.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha venido sosteniendo tradicionalmente que las municipalidades no gozan de autonomía siendo, en cambio, autárquicas pues no tienen la facultad de darse sus propias instituciones es decir, carecen de poder constituyente.

Debe admitirse, sin embargo, que al haber sido incluidas expresamente en la Constitución en su artículo 5° bajo la influencia de las ideas surgidas en el período anterior a la independencia, en cuyo contexto los municipios constituyeron comunidades políticas primarias, que velaban por los intereses de los vecinos en cuestiones relacionadas con la policía, la justicia, la instrucción, los caminos, etc., añadiéndose a ello que los vecinos eligen a sus propias autoridades, el molde dentro del cual se forja la naturaleza jurídica del municipio no se adapta estrictamente al concepto con el que se conoce a la autarquía en el derecho administrativo.

En tal sentido, la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires sostuvo que las facultades municipales en materia tributaria no son tan absolutas como para poder crear contribuciones a su antojo, con prescindencia de la materia o hecho imponible, ni tan limitadas que los impida atender eficazmente a todos los intereses y servicios locales, pero tales facultades nunca estuvieron libradas al resorte exclusivo de las mismas.

A partir del año 1957 se fue perfilando en las constituciones provinciales la tendencia a reconocerles a los municipios autonomía política, facultándoselos a dictarse sus propias cartas orgánicas.

En este marco, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso “Rivademar, Angela c/Municipalidad de Rosario”, en sentencia del 21/5/89¹²⁵, varió fundamentalmente el criterio que venía sosteniendo hasta entonces, reconociendo en su pronunciamiento la autonomía municipal con respecto al poder provincial.

En su dictamen, la Procuradora Fiscal de la Corte, Dra. María Graciela Reiriz, señaló que el artículo 5° de la Constitución Nacional se limita a reconocer la existencia de los municipios y a mandar a las provincias que así lo aseguren, todo ello sin interferir con la libre decisión de los ordenamientos provinciales acerca de si les otorgarían carácter solamente autárquico, o también autónomo. En consecuencia, deduce que ya no puede sostenerse con criterio generalizado el carácter autárquico tradicionalmente atribuido a los municipios de provincias, ya que muchos ordenamientos han reconocido la autonomía y lo han hecho sin violentar la Constitución Nacional que no indica lo contrario.

En su sentencia la Corte sostuvo que con prescindencia de lo que dispongan las normas provinciales, el concepto de autarquía no se compadece con diversos caracteres propios de los municipios, a saber: su origen constitucional, su base sociológica constituida por la población; la imposibilidad de su supresión atento que la Constitución Nacional los asegura (artículo 5°), que dictan verdadera legislación local y no meras resoluciones administrativas, que son personas jurídicas necesarias de derecho público (art. 33, Cód. Civil en su redacción originaria), que sus resoluciones afectan a todos los habitantes del distrito y no sólo a los vinculados a la entidad, su posibilidad de crear otros entes autárquicos dentro de sí, y la elección popular de sus autoridades. Se desprende del argumento precitado que los ordenamientos provinciales no podrían desconocer la autonomía municipal sin violar lo preceptuado por el artículo 5° de la Constitución Nacional.

Este fallo no estuvo referido a la materia impositiva pero de imponerse el criterio de la Corte, el mismo llevaría tal vez, a la conclusión de que los municipios gozarían de poder tributario originario, por ser entes autónomos.

¹²⁵ En Derecho Tributario, T. I p. 428

Bulit Goñi¹²⁶ no comparte el criterio de la Corte y, por tanto, las consecuencias que podría irradiar sobre la materia tributaria.

Luego de examinar los fundamentos del fallo llega a la conclusión que llevado al plano tributario, el pronunciamiento no se aparta de la concepción tradicional: los municipios tienen las potestades tributarias que los ordenamientos provinciales les acuerden, los que, dado que aquellos son de existencia necesaria por imperativo constitucional, deben asegurarles potestades que sean por lo menos suficientes para el cumplimiento razonable de sus propios fines.

Para Bulit Goñi la distinción entre los conceptos de autonomía y autarquía presenta un interés relativo ya que en una o en otra condición los municipios deben sujeción a la normativa constitucional o legal de las provincias, cosa ésta última reconocida por el pronunciamiento de la Corte y que constituye la cuestión determinante que debe resolverse a la luz de la Constitución Nacional, sin categorizaciones abstractas de por medio que enturbien el razonamiento, recordando el autor, por lo demás, que la categorización de las potestades en autónomas o autárquicas no surge de la Constitución Nacional sino de la doctrina administrativista.

Recuerda el autor citado, en su enjundioso trabajo, que el texto constitucional (artículo 104°) reconoce a las provincias -no a los municipios- aquellos poderes no delegados por la Constitución misma al Gobierno federal; que ese mismo texto atribuye a la Nación la potestad -exclusiva y excluyente- de establecer gravámenes aduaneros (artículos 4°, 9° y 67° inciso 1), impuestos indirectos equitativos y proporcionales (artículo 4°) en concurrencia con las provincias, e impuestos directos por tiempo determinado y en circunstancias de excepción (artículo 67°, inc. 2); y que ese mismo texto impone a las provincias dictar su propia Constitución (artículos 5° y 106°), la cual deberá asegurar su régimen municipal como una de las condiciones para que el Gobierno federal le garantice el goce y ejercicio de sus instituciones (artículo 5°). Finalmente, en su segunda parte (artículos 44° a 129°) regla las "autoridades de la Nación", en dos títulos: el primero (artículos 44° a 120°) para el Gobierno federal, y el segundo (artículos 121° a 129°) para los gobiernos de provincia, sin destinar regulación alguna a los gobiernos municipales.

Concluye Bulit Goñi que desde el prisma constitucional, hay una diferencia innegable entre las provincias y sus municipios pues aquellas conservan todos los poderes no delegados por la propia Constitución a la Nación, mientras éstos tendrán los poderes que les otorguen los ordenamientos de las respectivas provincias, siendo ésta, para ellos, su característica determinante, sin que resulte la misma desvirtuada por el hecho de que se le atribuya autonomía o potestades tributarias originarias. Sostener lo contrario, esto es que los municipios no deben sujeción a los ordenamientos provinciales, sea por ser autónomos, sea por tener potestades originarias, equivaldría lisa y llanamente a vaciar de contenido al artículo 5° de la Constitución Nacional.

Villegas¹²⁷, recogiendo la opinión de Bulit Goñi y haciendo suyos los fundamentos de la misma, también afirma que el ordenamiento provincial es el que delimita las atribuciones y competencias de la potestad tributaria municipal, aunque sin privar a las comunas de sus facultades tributarias mínimas y esenciales para asegurar su existencia.

Recuerda este último autor que un pronunciamiento posterior de la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación¹²⁸ ratifica el criterio vertido en "Rivademar", en cuanto a que a los

¹²⁶ BULIT GOÑI, ENRIQUE G., "Autonomía y autarquía de los municipios", Impuestos, T. XLVIII-A, p. 1178 y sigs.

¹²⁷ VILLEGAS, HECTOR B., "Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario", Ed. DEPALMA p. 233.

¹²⁸ "Municipalidad de la Ciudad de Rosario c/Provincia de Santa Fe", 4/6/91

municipios no se les puede negar las atribuciones mínimas necesarias para su cometido pero, además, en referencia concreta a la autonomía, la Corte declara que las facultades comunales no pueden ir más allá de aquellas que surjan de las constituciones y leyes provinciales.

Estando pues, sometida la organización comunal a la órbita de las facultades propias provinciales en lo atinente al sistema económico financiero, la autonomía municipal tiene como límite la normativa provincial, y los compromisos que las provincias hayan asumido recíprocamente entre sí.

Coincidiendo con el criterio que hemos extraído del fallo citado y contraponiéndose a los opiniones doctrinarias antes expuestas, hace ya varias décadas que Tamagno se pronunció por el carácter originario del poder tributario municipal, fundándose en que, en caso contrario las legislaturas provinciales podrían no reconocer a los municipios derecho alguno y, así, condenándolos a muerte ¹²⁹.

La reforma constitucional del año 1994 significó un avance debido al reconocimiento constitucional de su autonomía (artículo 123°, Constitución Nacional). Sin embargo, la norma mencionada adjudica a las Provincias fijar el “alcance y contenido” de la autonomía de sus municipios.

Por ello esta disposición, pese al avance señalado, produce un efecto paradójico, por cuanto ratifica implícitamente la preeminencia de la autonomía provincial sobre la municipal, y la subordinación jerárquica en la que se encuentra esta última respecto de la primera.

La jurisprudencia de la Corte luego de la reforma ha enfatizado la subordinación señalada en materia de los regímenes de coparticipación en vigencia, al concluir que las municipalidades deben observar necesariamente los compromisos asumidos por las provincias adheridas que pudieran afectarlas.

Asimismo, el inciso 30 del artículo 75° de la Constitución Nacional (conforme la reforma del año 1994) establece que tanto las autoridades provinciales como municipales conservarán los poderes de policía e imposición sobre los establecimientos de utilidad nacional, en tanto no interfieran en el cumplimiento de los fines específicos tenidos en cuenta por la Nación al constituirlos.

Resumiendo, el poder tributario provincial proviene de la Constitución Nacional, por lo tanto es *originario*, estando limitado por los preceptos de dicha Carta Fundamental, para cuya sanción concurrieron las provincias, siendo sus poderes reservados de carácter *implícito* pues conservan los poderes no delegados a la Nación no estando, por ello, enumerados en la Carta Fundamental.

Las limitaciones de rango constitucional para el ejercicio de la potestad tributaria de las provincias están dadas tanto por la delegación de poderes efectuada por ellas a favor de la Nación cuanto por las garantías individuales. A ello cabe agregar otras limitaciones que han surgido últimamente de pactos celebrados entre la Nación y las provincias, de duración circunscrita a un lapso determinado.

Las Municipalidades no tienen reservado constitucionalmente ningún poder tributario. Sus facultades tributarias le vienen de las Constituciones provinciales las que determinan la competencia de sus órganos, quedando lo relacionado con las rentas provinciales a cargo de la legislatura. En tal contexto, las limitaciones en el ejercicio de sus facultades

¹²⁹ TAMAGNO, ROBERTO, “Impuestos Municipales”, en Enciclopedia Jurídica Omeba, Vol. XV, P. 178 y sigs.

tributarias no sólo están referidas a las garantías de los derechos individuales, de naturaleza constitucional (las que deben ser respetadas también por la Nación y las provincias), sino también a las impuestas por la propia provincia.

En consecuencia, mientras las provincias ejercen sus atribuciones tributarias en forma amplia y absoluta, las municipalidades reciben de las provincias respectivas la delegación de facultades. Entonces, mientras la facultad impositiva municipal está originada en la ley provincial respectiva, el poder tributario tanto nacional como provincial proviene de la Constitución.

8.1. Tasas

El cobro de la tasa municipal debe corresponder siempre a la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio público relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente (C.S.N., 11/10/61, "Cía. Swift de la Plata", "Fallos", 251-51). El Modelo de Código Tributario para América Latina, en su artículo 16°, define a la tasa como el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente.

El resultado favorable o desfavorable para el sujeto pasivo en que desemboque la actividad del Municipio carece de importancia para convalidar el cobro de la tasa, siendo en cambio, como vimos, fundamental que dicha actividad se dirija al contribuyente incidido.

Respecto al *quantum* de la tasa existe consenso en el sentido que la misma debe guardar una razonable proporción con el costo del servicio prestado o a prestar, aún cuando no es menester que la equivalencia sea absoluta, ya que ello sería prácticamente imposible de establecer. En este aspecto la Corte Suprema ha dicho que *"el pago de tasas o servicios finca en una contraprestación aproximadamente equivalente al costo del servicio prestado; pero es imposible fijar con exactitud ese costo individual del agua consumida, de la evacuación cloacal, de la basura recogida en el interior de las propiedades o en las calles fronterizas, de la luz que reciben, de la inspección de policía higiénica o de seguridad, etc., y por eso, para todos esos impuestos se fijan contribuciones aproximadamente equitativas, que pueden dejar superávit en unos casos y déficit en otros, estableciéndose compensaciones en cálculos hacendarios más o menos acertados pero que los jueces no pueden revisar"*.

Sin perjuicio del parámetro indicado en punto a la correspondencia razonable entre el costo del servicio y el monto de la tasa, la Corte Suprema ha reconocido que dicho costo sea distribuido entre los contribuyentes teniendo en cuenta la capacidad contributiva individual, aproximándose con ello, a la concepción que se tiene acerca de los impuestos.

En efecto, en la causa "Banco de la Nación Argentina c. Municipalidad de San Rafael (C.S.N., 16/5/56), "Fallos", 234-663), cuyo criterio fue confirmado en posteriores sentencias ("Fallos", 277-218, 6/11/73, y otros) expresa que *"aun siendo la tasa una contraprestación por los servicios administrativos requeridos por el particular al Estado, se comprende que éste, en el ejercicio de su soberanía tributaria, pueda efectuar una recaudación que tenga en cuenta la capacidad contributiva del obligado al pago, según todos los elementos que el Estado considere importantes para valorar dicha capacidad contributiva, no excluyéndose la consideración del valor del servicio prestado por el Estado ... a fin de cobrar a los menos capacitados una contribución menor que la*

requerida a los de mayor capacidad, equilibrando de ese modo el costo total del servicio público”.

Nótese que la doctrina sentada por la Corte equivale a posicionar a la tasa dentro del mandato constitucional según el cual la igualdad es la base de la tributación, lo que nos conduce al principio de razonabilidad de las leyes tributarias que fuera puesto de resalto por Borda al fundar su voto en la causa “Goñi, Juan c. Municipalidad de la Capital”, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil de la Capital, Sala A, 18/8/1959, (D.F., X, 186), refiriéndose al fallo de la Corte Suprema dictado en los autos “Banco de la Nación Argentina c. Municipalidad de San Rafael, que resalta García Belsunce en su obra “Temas de Derecho Tributario” (Ed. Abeledo-Perrot 1982, pág. 223). Afirma Borda que el requisito de la razonabilidad de la tasa *“permitirá declarar la ilegitimidad de ciertas tasas que sin llegar a ser propiamente confiscatorias están fuera de toda proporción con la actividad peculiar del estado que les ha dado origen. De no ser así, la tasa sería contraria al precepto constitucional según el cual la igualdad es la base de las cargas públicas, pues con este recurso el poder administrador podría hacer recaer sobre ciudadanos elegidos arbitrariamente cargas públicas que son generales y cuya incidencia sobre todos los habitantes de la nación debe hacerse pesar de acuerdo al aludido principio constitucional”.*

Sin embargo, el criterio jurisprudencial señalado, al admitir que para la recaudación de la tasa el Municipio tenga en cuenta la capacidad contributiva del obligado al pago, sin que ello implique desconocer que el costo del servicio sigue siendo el fundamento de la misma, ha sido puesto en entredicho por Giuliani Fonrouge (Impuestos, T. XXVIII, pág. 705) al sostener que *“el principio de capacidad contributiva, pese a su vaguedad, puede aceptarse para el impuesto pero no parece congruente con el concepto de tasa.”* Agregando que así es como se ha desnaturalizado a la tasa convirtiéndola, prácticamente, en impuesto.

García Belsunce, por su parte, luego de señalar que todas las decisiones jurisprudenciales y las opiniones doctrinales en que ellas se fundan, analizan el problema de la cuantía de la tasa desde el punto de vista unitario o individual y que no se han planteado el problema desde el enfoque de la cuantía global de la tasa, admite que la relación de costo y recaudación no tiene que ser estricta y, más aún, que el principio de la capacidad contributiva es enteramente aplicable en lo que se refiere a la cuantía unitaria de la tasa, derivándose de ello que puedan estar exentos de la misma quienes no alcanzan los límites mínimos de aptitud económica para contribuir y, por el contrario, otros con superior aptitud contributiva deberían ingresar una contribución superior a la que les correspondería en la atribución proporcional unitaria del valor total del servicio. Pero, al mismo tiempo, reflexiona que *desde el punto de vista de la cuantía global de la tasa ella no puede superar más allá de un límite discreto y razonable al costo del servicio, ya que no puede admitirse que con el ingreso obtenido por la prestación de un servicio divisible se financien otros servicios divisibles o indivisibles y aun funciones del gobierno municipal”.*

Concluye García Belsunce sosteniendo que cuando acreditado que fuere, la recaudación global de la tasa excede más allá de lo discreto y razonable el costo directo del servicio más la proporción que a él corresponda atribuirle de los costos indirectos de la organización municipal, cabe impugnar la tasa por: a) falta parcial de causa en la tasa, dado que la misma retribuye, además del servicio efectivamente prestado, otro tipo de servicios o funciones del estado y b) porque dado el destino de la tasa recaudada se están financiando servicios generales del municipio u otros servicios divisibles que no ha

usado el contribuyente y que, por razón de su destino –y no del excesivo monto- se trata de un impuesto y no de una tasa. Advierte el autor citado que su construcción se basa en que la realidad económica demuestra que la tasa constituye una ficción jurídico-tributaria que oculta un verdadero impuesto que, como tal, debería calificarse. No se trata aquí, de argüir que la tasa debe ser denostada porque ella, al exceder el costo del servicio individual, constituye un verdadero impuesto, sino porque con ella no se está retribuyendo sólo el servicio que constituye el presupuesto de la obligación tributaria, sino otros servicios o funciones distintos del recibido por el particular, desnaturalizándose su condición de tasa.

De ello se sigue, en palabras de García Belsunce que, al caer el tributo en la calificación de impuesto, éste sería objetado de inconstitucional por superponerse con el gravamen análogo a las actividades lucrativas (hoy ingresos brutos) y, sumándose a los conceptos vertidos oportunamente por Giuliani Fonrouge, sostiene que más allá de la ficción jurídica de los hechos imposables, está la realidad económica que nos muestra cómo diferentes impuestos inciden sobre iguales bases imposables que, con la pretendida intención de eludir el reproche que derivaría de la superposición de gravámenes análogos, afectan seriamente el proceso económico, la verdadera y auténtica igualdad de los contribuyentes ante el impuesto y la seriedad y justicia que debe orientar la política fiscal.

La Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, en sentencia dictada en la causa “Nobleza Piccardo S.A. c. Municipalidad de Gral. San Martín” (28/11/95, E.D., 166-591) sostuvo que *“no existe norma constitucional o legal que obligue a que las tasas exhiban proporcionalidad entre el costo del servicio y el monto del gravamen, pues mediante lo que se percibe no debe atenderse únicamente a los gastos de la oficina que lo prestan, ya que tanto la existencia de ésta como el cumplimiento de sus fines dependen de la total organización municipal, cuyas erogaciones generales deben incidir en las prestaciones particulares en una medida cuya determinación es cuestión propia de la política financiera”*.

En su comentario al fallo citado, García Belsunce (E.D., 166-592) opina, criterio que compartimos, que si al concepto que dimana del párrafo reproducido se lo entiende como referido a que el monto de la tasa debe cubrir el costo directo del servicio prestado y, además, el costo indirecto de la total organización municipal, la opinión es correcta, más si, en cambio, se quiere expresar que el monto de la tasa o, mejor dicho, su recaudación total, puede destinarse a financiar otros gastos de la organización municipal ajenos al servicio que la ley determine como hecho imponible de la tasa, el concepto es equivocado, reiterándose en los comentarios que hiciera en un trabajo anterior y que hemos citado precedentemente.

En dicho fallo se sostiene, además, que *“por la sola razón de medirse en base de los ingresos del contribuyente la tasa no se transforma en impuesto, desde que ambos tributos se diferencian en cuanto al presupuesto de hecho adoptado por la ley para poder exigirlo: la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado, en el caso de la tasa; el hallarse en una de las situaciones consideradas por la ley como hecho imponible, en el caso del impuesto”*.

No compartimos el criterio expuesto, a pesar de la autorizada opinión del autor citado que considera acertada la consideración del fallo en este aspecto basando su aprobación en que la diferencia entre la tasa y el impuesto no se da en función de la base imponible sino del diferente presupuesto de hecho (hecho imponible) adoptado por la ley para exigirle tributo.

Mediante la alambicada fórmula de establecer una tasa sobre un hecho imponible distinto al determinado por las provincias o la Nación al establecer sus propios impuestos, pero aplicable sobre una base imponible coincidente con la establecida para tales gravámenes, los municipios pretenden soslayar el reproche que deviene de la incidencia fiscal múltiple. Hemos visto que la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires ha sostenido que la tasa no se transforma en impuesto pues ambos tributos se diferencian en el diferente hecho imponible adoptado por la ley en la primera con respecto al segundo.

No coincidimos con el criterio sentado por el más alto tribunal provincial aún reconociendo la existencia de diferentes hechos imponibles alcanzados por el impuesto, en un caso y la tasa, en el otro. En efecto, si nos situamos en el escenario comprendido por la potestad tributaria provincial y por las facultades tributarias municipales, el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos es la actividad con propósito de lucro y el hecho generador en la tasa municipal es el servicio prestado por el municipio. Cuando el “precio” de este último excede desproporcionadamente el costo de la prestación por aplicarse la alícuota tributaria sobre un parámetro arbitrario que por su naturaleza y magnitud no guarda relación alguna con el sacrificio económico que demanda la ejecución del servicio, la evidente realidad económica es que la tasa está gravando a la actividad con fines de lucro del contribuyente incidido, es decir, el mismo hecho económico alcanzado por el impuesto.

El empleo de un ropaje falso impone la necesidad de prescindir del disfraz y considerar la situación económica real, siendo ésta la más adecuada para determinar la intención real de la ley que, no parece ser otra, que la de gravar con la tasa la misma actividad constitutiva del hecho imponible para el Impuesto provincial.

Aún cuando se haya admitido que para recaudar la tasa se tenga en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo, ello debe aceptarse con prudencia, pues, en la especie, dicha capacidad económica medida a través de los ingresos brutos, que es la base imponible sobre la cual se aplican la mayor parte de las tasas municipales que, bajo diferentes denominaciones, retribuyen el servicio de inspección e higiene, no se compadece en absoluto con el costo del servicio prestado por el municipio. Es este, pues, un parámetro desproporcionadamente elevado si se lo confronta con el efectivo costo de dicho servicio municipal. Es la efectiva prestación del servicio la causa de la tasa y la retribución o “precio” de aquel no puede exceder el costo aproximado del mismo.

Recordamos en párrafos precedentes que el propio García Belsunce tiene dicho que cuando la recaudación global de la tasa excede más allá de lo discreto y razonable el costo directo del servicio más la proporción que a él corresponda atribuirle de los costos indirectos de la organización municipal, cabe impugnar la tasa por: a) falta parcial de causa en la tasa, dado que la misma retribuye, además del servicio efectivamente prestado, otro tipo de servicios o funciones del estado y b) porque dado el destino de la tasa recaudada se están financiando servicios generales del municipio u otros servicios divisibles que no ha usado el contribuyente y que, por razón de su destino –y no del excesivo monto- se trata de un impuesto y no de una tasa.

Según hemos visto, el mismo García Belsunce reconoce, además, que cuando diferentes impuestos inciden sobre la misma base imponible queda afectado seriamente el proceso económico, la verdadera y auténtica igualdad de los contribuyentes ante el impuesto y la seriedad y justicia que debe orientar la política fiscal.

La tasa debe regirse por el criterio de razonabilidad y, aún cuando no llegue a ser confiscatoria, debe guardar proporción con la actividad que el municipio pretende que se le retribuya pues, como afirma Borda, en cita que hemos hecho *ut supra*, de no ser así, la tasa se hallaría en pugna con el principio constitucional de igualdad de la carga pública cuando la incidencia de la misma excede desproporcionadamente a la dimensión de la efectiva prestación recibida por el contribuyente, por la desigual incidencia de la carga entre los sujetos pasivos alcanzados por la misma.

Llegados a este punto, si se admitiese que pasa a ser un verdadero impuesto aquella tasa de las características comentadas, que no tenga en cuenta la magnitud de la efectiva prestación del servicio municipal para establecer la medida de su retribución, restaría por resolver si, atendiendo a la desnaturalización de que adolece, quedaría el tributo igualmente legitimado por atribuirle tal calidad.

Anticipamos nuestra opinión contraria a otorgarle legitimidad a un “impuesto” encubierto dentro del ropaje de una tasa porque nos hallaríamos ante un acto legislativo que se emite simulando satisfacer una determinada finalidad pública, pero que, en realidad, responde a la satisfacción de otros objetivos, prescindiendo del fin declarado en aquél.

A mayor abundamiento, coincidimos con Luqui (“Derecho Constitucional Tributario”, Ed. Depalma, p. 280) en cuanto afirma que el Municipio *“no puede constitucionalmente crear impuestos porque no cumple una función política de gobierno, como que simplemente administra intereses y servicios locales, y no debe crear impuestos por la sencilla razón de que la atención de los servicios, intereses y necesidades públicas locales pueden perfectamente sufragarse mediante la aplicación de tasas. Al no ser más que administración, el impuesto viene a constituir un medio financiero que excede las posibilidades de la administración municipal”*. Agrega el autor citado que *“si la Constitución vigente le acuerda esa facultad no es para que pueda crear gravámenes de carácter general, que afectará a toda la población, sino impuestos locales y temporarios para cubrir la diferencia que en determinados casos puedan producir la financiación de obras públicas o de servicios públicos”*. Recordando a este respecto el criterio coincidente de la Corte Suprema nacional cuando afirma que *las municipalidades no son más que delegaciones de los poderes provinciales, circunscritas a fines y límites administrativos que la Constitución ha previsto como entidades del régimen provincial y sujetas a su propia legislación, para lo cual ejercen también facultades impositivas coextensivas en la parte que para ese objeto les acuerdan la Constitución y las leyes provinciales, en uso de un derecho primordial de autonomía”*.

Bielsa escribía que los impuestos destinados a satisfacer necesidades de orden social entran en la esfera de acción del Estado y no pueden ser sancionados por la municipalidades (Principios de régimen municipal, p. 119).

En algunas provincias, las Constituciones respectivas le acuerdan a los municipios el derecho a establecer impuestos, además de las tasas y contribuciones específicas y también a coparticipar en el producido de los tributos provinciales y en el de los nacionales que la Nación le distribuya a las provincias.

Cabe advertir que, al participar de los impuestos provinciales y nacionales, los municipios se someten al régimen jurídico vigente en tal sentido, por lo que les está vedada la creación de impuestos análogos a los coparticipados. En efecto, el inciso b) del artículo 9° de la Ley N° 23.548 de Coparticipación Federal dispone que la adhesión de cada Provincia se efectuará mediante una ley que disponga que se obliga a no aplicar por sí y a

que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta ley. En cumplimiento de esta obligación no se gravarán por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias imposables sujetas a los impuestos nacionales distribuidos, ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos a que se refiere esta ley, quedando al margen de dicha limitación las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados, y los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad, radicación, circulación o transferencia de automotores, de sellos y transmisión gratuita de bienes y los impuestos o tasas provinciales y/o municipales vigentes al 31/12/84 que tuvieran afectación a obras y/o inversiones, provinciales o municipales dispuestas en las normas de creación del gravamen.

Con relación al alcance que cabe dar a la expresión “impuestos análogos” recordamos que Jarach se ha pronunciado al respecto diciendo: *“Sin perjuicio de la valoración de las circunstancias particulares de cada caso, se entenderá que los impuestos locales son análogos a los nacionales unificados cuando se verifique alguna de las siguientes hipótesis: definiciones sustancialmente coincidentes de los hechos imposables o definiciones más amplias que comprendan los hechos imposables de los impuestos nacionales o más restringidas que estén comprendidas en éstos, aunque se adopten diferentes bases de medición; a pesar de una diferente definición de los hechos imposables, adopción de bases de medición sustancialmente iguales. No será relevante para desechar la analogía, la circunstancia de que no coincidan los contribuyentes o responsables de los impuestos, siempre que exista coincidencia sustancial, total o parcial, de hechos imposables o bases de medición”* (Coparticipación provincial en impuestos nacionales, T. II, Régimen federal de unificación y distribución de impuestos, Consejo Federal de Inversiones, Bs.As. 1966).

En tal contexto, la mayoría de las tasas municipales de inspección, seguridad e higiene, cualquiera sea la denominación que adopten en los diferentes municipios de todo el país, denotan una clara contradicción al establecer bases imposables que no representan ni siquiera aproximadamente el “precio” del servicio comprometido y, encima gravan al sujeto pasivo teniendo en cuenta una capacidad contributiva que es totalmente ajena a la esencia y naturaleza de este tributo.

Si la irregularidad señalada quisiera enmendarse mediante la declarada intención de crear un impuesto aplicable sobre la misma base imposable que exhiben actualmente dichas tasas, a través del dictado de una ordenanza emanada de la legislatura municipal, nos hallaríamos frente a un fenómeno de concurrencia impositiva, que consideramos incompatible con el gravamen sobre los ingresos brutos que aplica la misma provincia.

8.1.1. Ilegitimidad de las tasas municipales cuya base imposable son los ingresos brutos del contribuyente

En la mayor parte de los Municipios del país subsisten tasas municipales que, bajo diferentes denominaciones, deberían retribuir el servicio de inspección e higiene, y que, sin embargo, al liquidarse con base de los ingresos del contribuyente, no se compadecen en absoluto con el costo del servicio prestado por el municipio.

Hasta el presente la cuestión relativa al cuestionamiento que hace la doctrina de la legitimidad de la tasa municipal que tenga en cuenta el parámetro de los ingresos brutos del contribuyente para someterlo al tributo, ha partido de la base de que, una tasa así

concebida, es un tributo que debe considerarse como un impuesto, debido a no estar vinculado a una actividad o servicio específico del Estado municipal, dado que su recaudación tiende a solventar la integridad de las erogaciones provenientes de la actividad estatal, derivándose de ello la necesidad de analizar las atribuciones y competencia del municipio para imponer impuestos, a los efectos de juzgar su legitimidad. En dicho contexto, en el caso de que la potestad tributaria de los municipios no esté limitada a las tasas y contribuciones, pues tienen facultades otorgadas por la Provincia para crear impuestos, se pasa a examinar el marco jurídico concerniente al federalismo de concertación el cual se dirige a la coordinación de la potestad tributaria interestadual, a fin de determinar si en dicho marco existe alguna limitación al ejercicio de aquella potestad municipal en materia de impuestos.

Compartimos los sólidos fundamentos desarrollados por la doctrina y sus conclusiones con relación a tema bajo análisis.

Se sostiene, además, que al caer el tributo en la calificación de “impuesto” debería declarárselo inconstitucional por superponerse con el gravamen análogo sobre los ingresos brutos que recaudan las provincias y la Ciudad de Buenos Aires.

Con relación a esto último hemos aportado algunas ideas complementarias tendientes a demostrar que la múltiple imposición es un fenómeno ilegítimo (Ver punto 5.4. (*La múltiple imposición es un fenómeno ilegítimo*) del Capítulo VIII), las cuales se tradujeron en la siguiente conclusión.

“Al establecerse un impuesto, se presume que un determinado hecho de contenido económico es representativo de la capacidad contributiva del contribuyente, capturándose con la imposición. Ello da lugar al nacimiento de determinados efectos jurídicos pues, al realizarse el hecho imponible previsto en la ley fiscal, emerge de la relación jurídica tributaria la obligación de pagar el impuesto, a cargo del contribuyente. Entonces, la creación de otro impuesto que venga a superponerse con el primero, al producir un nuevo efecto jurídico –el nacimiento de otra obligación tributaria- se encuentra en pugna con el principio aludido precedentemente. En otras palabras, en el campo del derecho tributario, como disciplina autónoma pero integrada dentro del marco de unicidad que prevalece en el derecho, no se concibe la convalidación de la anarquía, debiendo prevalecer el criterio sistemático que, en el caso, ordena que los actos jurídicos no pueden producir efectos superpuestos”

“En derecho, no se concibe que un mismo acto jurídico pueda producir efectos contradictorios o superpuestos. Cuando el legislador dicta una ley (norma jurídica), le lleva el propósito de regular una determinada situación que le ofrece su entorno histórico, a la que asigna un preciso efecto de derecho. Por ello quien busque aplicar tal norma debe individualizar ese propósito legislativo, a través de sus palabras, y del espíritu que trasuntan, que constituyen la ratio legal, conforme lo tiene declarado con reiteración la jurisprudencia de nuestros tribunales, incluida la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación, invocando la juridicidad de dicha ratio, que revela el análisis de su espíritu, al que dan relieve las disposiciones generales del ordenamiento (art. 14, Código Civil) que veda la aplicación de las leyes extranjeras, cuando ella “fuere incompatible con el espíritu de este Código” –inciso 2do.-, y 16, que remite principalmente a las palabras y al “espíritu de la ley”, entre otras disposiciones concordantes de tal ordenamiento básico, que rige para todas las relaciones jurídicas.”

“Del razonamiento expuesto se deduce que es uno el efecto jurídico derivado de la ley que se aplica, como criterio general.”

8.1.1.1. Fallo del 22/02/2011

A. Antecedentes del caso

El Juzgado de 1ª Instancia en lo Contencioso Administrativo N° 1 de Trenque Lauquen en la causa Rimasa S.A. y Otro /a c. Municipalidad de Rivadavia mediante sentencia del 22/02/2011 ordenó el reintegro de la "Tasa por servicios indirectos" cobrada por dicho Municipio.

Sobre la base de doctrina y jurisprudencia precedente, la sentencia señala que el tributo establecido por la ordenanza fiscal 2999/08 en sus artículos 269/272 y ordenanza impositiva 3000/08, art. 34, denominado "Tasa por servicios indirectos y directos varios" es un tributo que debe identificarse como un impuesto, debido a no estar vinculado a una actividad o servicio específico del Estado, sino que su recaudación tiende a solventar la integridad de las erogaciones provenientes de la actividad estatal, siendo la mera tenencia de un bien inmueble radicado en la jurisdicción municipal lo que determina el nacimiento de la obligación tributaria y no la existencia de un servicio específico y determinado a cargo del municipio en beneficio del contribuyente.

Luego procede a analizar las atribuciones y competencia del municipio para imponer este tipo de gravamen (impuestos), partiendo para ello de lo preceptuado por los artículos 5 y 123 de la Constitución Nacional en tanto y en cuanto disponen que las provincias deben asegurar un régimen municipal autónomo, reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo y económico y financiero y que la Constitución de la Provincia de Buenos Aires en sus artículos 190 a 187 establece el régimen municipal, disponiendo en el art. 191 que la Legislatura deslindará atribuciones y responsabilidades confiriendo las facultades necesarias para atender a los intereses y servicios locales.

Con base en el principio de que "...las prerrogativas de los municipios derivan de las correspondientes a las provincias a las que pertenecen (arts. 5° y 123)...". (Fallos 320:619; ídem. 320:162 "Telefónica de Argentina c/ Municipalidad de general Pico") y que "el art. 123 de la Constitución Nacional -incorporado por la reforma de 1994 - no confiere a los municipios el poder de reglar las materias que le son propias sin sujeción a límite alguno, se admite un marco de autonomía municipal cuyos contornos deben ser delineados por las provincias, con el fin de coordinar el ejercicio de los poderes que éstas conservan (arts. 121, 122, 124 y 125 de la Constitución Nacional) con el mayor grado posible de atribuciones municipales en los ámbitos de actuación mencionados por el art. 123." (Fallos 325:1249)".

Señala el Juzgado que "a diferencia de otros regímenes municipales, el de Buenos Aires no es una mera dependencia o delegación administrativa del poder provincial, pues tiene una jerarquía institucional netamente demarcada por la Constitución, que le ha conferido las facultades necesarias para que pueda atender eficazmente los intereses o servicios locales" (causa B. 42.200, sent. 12-XI-1957, en "Acuerdos y Sentencias", 1957-V-519)" y que el decreto ley 6769/58, en sus artículos 226, 227 y 228 establece una enunciación amplia y de carácter no taxativo de los distintos recursos tributarios municipales (cfme. SCJBA, "Aguas Argentina c/ Municipalidad de Lomas de Zamora", del 7.3.05, act. I 1992; CCASM, "Kraft Food Argentina SA c/ Municipalidad de Merlo", act. 983/07, del 6.7.07). Entre ellos, se incluyen en forma amplia, impuestos, tasas, contribuciones"

Ello le permite al Juzgado concluir que el municipio tienen facultades, en el marco de la

normativa constitucional y legal aplicable para imponer distintos tipos de tributos -entre ellos, impuestos-, elegir los objetos imposables, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de evaluación de los bienes o cosas sometidos a gravamen, siempre que se respeten las limitaciones de origen constitucional, y legal que actúan sobre su potestad tributaria (cfme., CSJN, Fallos 314:1293; 328:175; 333:993).

Luego de pronunciarse en el sentido de que la potestad tributaria de los municipios de la Provincia de Buenos Aires no está limitada a las tasas y contribuciones pues incluye a los impuestos, el juzgado pasa a examinar el marco jurídico concerniente al federalismo de concertación el cual se dirige a la coordinación de la potestad tributaria interestadual, a fin de determinar si en dicho marco existe alguna limitación al ejercicio de aquella potestad municipal en materia de impuestos.

En dicho contexto se señala que la provincia y por ende sus municipios - cfme., art 31 CN, 103, inc. 9 CP al adherirse sin limitaciones al sistema de coparticipación federal de impuestos, ley 23.548, -ver ley 10.650- coordinaron sus facultades impositivas, y en relación a los tributos municipales, se comprometieron, entre otras obligaciones, a no aplicar impuestos análogos a los nacionales distribuidos en la ley (art. 9, apart. b, inc. 1 anteuúltimo párr.) Ello así, corresponde analizar si el tributo cuestionado grava una materia imponible sujeta a algún tributo nacional coparticipable.

Teniendo en cuenta que la hipótesis de incidencia y el hecho imponible del tributo impugnado -principio de realidad económica-, se configura con la mera posesión de bienes inmuebles radicados en el municipio de Rivadavia (cfme., art. 271 ord. 2.999/08 y art. 34 incisos i y ii ord. 3.000/08), se produce una violación a la ley 23.548, debido a que el municipio aplica un impuesto sobre materias imposables idénticas al Impuesto sobre los Bienes Personales previsto en la Ley 23.966 y al Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (Ley 25.063), ambos impuestos nacionales. Por lo tanto dicho tributo es ilegítimo por contraponerse a las obligaciones asumidas en la ley 23.548.

En efecto, el impuesto sobre los bienes personales, grava entre otras manifestaciones patrimoniales, los inmuebles ubicados en el territorio nacional -cfme., art. 16, 17, 18, 19, 26, ley antes citada, en particular para personas físicas y demás patrimonios de afectación previstos en la ley-. Es decir, la hipótesis de incidencia del tributo, y su hecho imponible, incluyen la titularidad de inmuebles en el municipio de Rivadavia.

Por otro lado, la ley 25.063 -Impuesto a la ganancia mínima presunta-, establece que la base imponible para el cálculo del tributo radica en distintos activos de las personas jurídicas, dentro de los cuales se incluyen los bienes inmuebles (arts. 1, 2, 4 y cc). Por lo tanto, la manifestación económica alcanzada con el tributo incluye a los bienes inmuebles radicados en el municipio de Rivadavia.

Será inválida toda normativa de jerarquía inferior, y/o interpretación de la ley, reñida con la ley 23.548, que dispone que los municipios no pueden gravar con impuestos la misma materia imponible alcanzada por los impuestos nacionales coparticipables (art. 31 CN, cfme., CSJN, Fallos 324:4226; 327:1051; 327:1083; 327:1108; 331:718).

Por lo expuesto, el Juzgado resuelve hacer lugar a la demanda fundada en la inconstitucionalidad de la tasa y ordena el reintegro al contribuyente de los importes abonados por el tributo impugnado por el ejercicio 2008.

B. Reflexiones acerca del Fallo comentado. Falta de transparencia. Lesión al principio de legalidad.

La Tasa objeto del pronunciamiento judicial que hemos comentado es de aquellas que reconocen expresamente que el producido de su recaudación habrá de atender a las necesidades generales del Municipio, técnica legislativa que han aplicado últimamente algunas ordenanzas municipales en un intento por disfrazar dentro de la tasa a un verdadero impuesto.

En general la posición adoptada por el Juzgado es coincidente con las pautas doctrinarias y jurisprudenciales existentes sobre la cuestión controvertida.

Sin embargo, en nuestra opinión, el Juzgado debería haber omitido avanzar en el análisis acerca de la potestad municipal para crear impuestos, dado que lo que debía estar en entredicho, la cuestión determinante, es si la "Tasa por servicios indirectos y directos varios" creada por las ordenanzas 2999 y 3000 del año 2008 está o no vinculada a una actividad o servicio específico del Estado y al resolver la justicia que no lo está en razón de que su recaudación tiende a solventar la integridad de las erogaciones provenientes de la actividad estatal, debió por esa sola razón declarar su ilegitimidad.

En nuestra opinión, entonces, se imponía la declaración judicial lisa y llana de ilegitimidad de las normas que establecieron la "Tasa por servicios indirectos y directos varios", no sólo en razón de que tal tributo, definido como impuesto en la sentencia, se superpone con sendos impuestos nacionales, conclusión que compartimos sino, antes de ello y justamente, por la falta de transparencia de dichas normas al calificar como "tasa" lo que finalmente se revelaría como un "impuesto". En dichas normas legales subyace oculto un impuesto cuyo "descubrimiento" por parte de la Justicia no puede remediar la falta de transparencia innata y natural atribuible a las ordenanzas que establecieron el tributo. Tal irregularidad denota una conducta legislativa que se aparta del derecho constitucional formal y por ser violatoria de sus mandatos no puede tener validez jurídica.

Nuestro comentario va dirigido a puntualizar la existencia de una irregularidad de técnica legislativa de tal magnitud que, por ser violatoria de principios constitucionales, debe ser sancionada con el desplazamiento de la conducta infractora a través del control de constitucionalidad a cargo del Poder Judicial, restaurando la vigencia y validez de la Constitución respecto de aquello que había sido agraviado.

Es de destacar, sin embargo, el acierto de la resolución judicial al declarar la ilegitimidad del tributo devenido en impuesto por violar a la Ley 23.548 (coparticipación federal de impuestos) por ser análogo a sendos impuestos nacionales distribuidos con fundamento en dicha ley.

Cabe señalar que las ordenanzas de la mayor parte de las jurisdicciones municipales del país no responden estrictamente al modelo que fue motivo de pronunciamiento judicial pues, en aquellas, el verdadero propósito al establecerlas, es decir, el de recaudar el tributo para satisfacer la generalidad de las erogaciones del Municipio, se mantiene oculto, dado que no existe ningún reconocimiento expreso en la ordenanza acerca del destino final de la recaudación. Bajo la apariencia de que el tributo, por su condición de Tasa, es el precio que el contribuyente debe pagar por los servicios de Seguridad e Higiene u otros que el título de la Tasa sugiera, subyace la verdadera finalidad, es decir, aplicar la recaudación a necesidades múltiples.

Mas, tanto en el caso de estas últimas como en el de la ordenanza que fuera objeto del pronunciamiento judicial comentado, se observa la existencia de un impuesto encubierto y tal falta de transparencia denota una grave irregularidad de técnica legislativa que conduce, por ese solo hecho, al resultado de que la ordenanza deba ser reprochada por ilegítima, según veremos a continuación.

Según hemos señalado, las ordenanzas municipales denotan claras discordancias entre el propósito declamado al crearlas y el destino final de su recaudación. En efecto, la tasa se crea con un fin específico que no puede ser otro que el de pagar el servicio concreto y puntual para la que se dice ha sido creada, y sin embargo, la realidad evidente es que el producido de la tasa se dirige a satisfacer la integridad de las erogaciones originadas en la actividad del Municipio.

En razón de ello, desde nuestro punto de vista, no es necesario avanzar en el análisis acerca de la falta de potestad municipal para crear impuestos para fundar la ilegitimidad del tributo, ni examinar si, en el caso que el Municipio tuviere facultadas para crear impuestos existen limitaciones para su ejercicio por aplicación del Convenio Multilateral. En efecto, como hemos dicho en otra oportunidad, la circunstancia de haberse revelado la existencia de un impuesto encubierto denota en sí misma la existencia de una irregularidad que lesiona principios fundamentales de rango constitucional y, por ese solo hecho no cabe *otorgarle legitimidad a un "impuesto" encubierto dentro del ropaje de una tasa, porque nos hallaríamos ante un acto legislativo que se emite simulando satisfacer una determinada finalidad pública, pero que, en realidad, responde a la satisfacción de otros objetivos, prescindiendo del fin declarado en aquél.*

Ello es así, pues cuando con la Tasa no se está retribuyendo sólo el servicio que constituye el presupuesto de la obligación tributaria, sino otros servicios o funciones distintos del recibido por el particular, se desnaturaliza su condición de tasa y por dicha razón el tributo deviene en inconstitucional por conculcar el principio de transparencia y legalidad, ya que con tal proceder se oculta el verdadero destino de la recaudación, incurriendo el Municipio en desviación de poder, entendida como la falta grave que comete quien infringe el ordenamiento jurídico afectando un interés público concreto y que no está referido sólo a la gestión a cargo de la Administración Pública, sino, además, a la responsabilidad que le cabe al resto de los órganos de poder que representan al Estado, como es el caso de la legislatura.

Coincidimos con González Navarro¹³⁰ quien sostiene que la "desviación de poder" no es sino la versión administrativa de una unidad jurídica de aplicación del derecho en general "el fraude a la ley" remitiéndose para afirmar su criterio a conceptos vertidos por Jaime Guasp en el libro titulado *Derecho*¹³¹, donde bajo el título de "fines jurídicos anormales" estudia este autor lo que él denomina verdaderas enfermedades del derecho, el abuso y el fraude que ataca a todos los ámbitos jurídicos, sosteniendo que mientras que el que abusa del derecho, simplemente lo violenta, el que defrauda el derecho lo que hace en realidad es estafarlo".

¹³⁰ GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco, "Derecho Administrativo Español" El acto y el procedimiento administrativo. Ed. EUNSA Pamplona Navarra 1997.pag. 438

¹³¹ GUASP, Jaime "Derecho" Instituto de estudios políticos Madrid 1971 pags. 370-382 citado por González

Quien dicta la norma permisiva del ocultamiento de los fines para la que ha sido creada incurre en desviación de poder, porque consciente y deliberadamente persigue un fin distinto del que sabe que le corresponde satisfacer en ejercicio de su potestad tributaria, lo que constituye una infracción al principio de legalidad al encontrarse viciada la finalidad de la norma.

El abuso, exceso o desviación de poder implica, en síntesis, violación de los fines establecidos por la ley. En el caso que nos ocupa, la referencia a la ley debe hacerse con relación a la Constitución Nacional y a los principios tributarios que de ella emanan y que han sido desarrollados por la doctrina y la jurisprudencia. Y es precisamente esta doctrina y esta jurisprudencia las que le han dado a la tasa una calificación concreta y unánime que la diferencia de los otros tributos a partir de su identificación con la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio público relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente. Y esta contundente definición no puede ni debe desconocerla el legislador tributario al sancionar una ordenanza municipal que establece una tasa. En dicho contexto, según vimos, no cabe sino concluir que al fijar el parámetro de los ingresos brutos como base de determinación de la misma, aquél está incurriendo intencionadamente en un abuso por violación a los fines establecidos por la ley.

La ley tiene un fin determinado que cumplir y ese fin debe quedar claramente plasmado en el plexo normativo, en los debates parlamentarios o en las consideraciones que a modo de introducción (“considerandos”, en ciertos casos) justifican su sanción. La norma legal sólo será válida si realiza dicho fin, que es el espíritu que la ha inspirado. Cuando existe contradicción entre la intención declamada y el fin real perseguido por la norma falta el necesario ligamen entre la idea de poder y el debido respeto a los derechos de los particulares, pues se omite que la relación que une a éstos con el Estado está tutelada por principios fundamentales de rango constitucional, entre los cuales la transparencia ocupa un lugar fundamental.

A esa falta de ligamen que conduce a la invalidez de la ordenanza debe añadirse el sentido teológico de la actividad estatal, en cualquiera de sus estamentos, orientada a la promoción del interés público y sometida a ineludibles imperativos de moralidad.

La Corte Suprema ha tratado el tema (Fallos 250: 491 y Fallos 118:278 “Zacarías Canale”) donde fundado en los artículos 14, 17, 19, 20 y 28 de la Constitución Nacional, los jueces del máximo tribunal dijeron que la Jurisdicción es competente para revisar la oportunidad y conveniencia de las medidas legislativas y administrativas cuando las mismas no tienen relación con sus fines aparentes y que han desconocido con ellas innecesaria e injustificadamente derechos primordiales, reconociendo el apartamiento de la finalidad perseguida por la norma en el caso concreto.

La debida observancia del principio de legalidad exige que las leyes tributarias y sus normas reglamentarias se estructuren de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, y con ello la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos. En este sentido los principios de transparencia y claridad son una derivación necesaria del principio de legalidad señalado.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho en el fallo Hermitage S.A. c/Poder Ejecutivo Nacional, sobre el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, 15/06/2010, en el

Considerando 7, que la ley que establece el impuesto aquí cuestionado no contiene una redacción clara y precisa, y esta Corte ha sostenido en reiteradas oportunidades que es necesario que el Estado prescriba claramente los gravámenes para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus respectivas conductas en materia tributaria y, frente a la evidente deficiente técnica legislativa, declara inconstitucional al impuesto.

Si, como ha sido reconocido unánimemente, el principio de legalidad implica la necesidad de que en el texto legal se establezcan todas las normas que definen el hecho imponible en sus diferentes aspectos: objetivo, subjetivo, cuantitativo, temporal, espacial, no puede menos que concluirse que la calificación de la especie del tributo se torna en una condición necesaria, sin la cual este carece de virtualidad jurídica, pues una ordenanza que oculta la verdadera intención del legislador al sancionarla, coloca a los contribuyentes ante la imposibilidad de proteger sus derechos fundamentales. La base imponible del gravamen es un elemento fundamental no sólo porque ella es la que define la importancia cuantitativa del mismo sino, además, por la circunstancia de que su exteriorización en la ley es la que permite constatar su vinculación con la causa del tributo. Y hemos visto que la base imponible de una tasa que tenga en cuenta los ingresos brutos del contribuyente no guarda relación con el costo del servicio prestado por el Municipio y por ello es ilegítima. Cuando el legislador apela a la alambicada fórmula de establecer una tasa sobre un hecho imponible distinto al determinado por las provincias al establecer sus propios impuestos, pero aplicable sobre una base imponible coincidente con la establecida para tales gravámenes, con ello está desnaturalizando la esencia misma de la tasa, subvirtiéndose así el principio de legalidad en la tributación.

El principio de legalidad es el principal principio del Estado de Derecho y es la manifestación jurídica del principio político del imperio o supremacía de la ley, considerada ésta como expresión de la voluntad popular soberana, materializada a través del Parlamento que la representa.

La norma legal debe ser clara y transparente y por lo tanto no debe contener ambigüedades y su texto no debe prestarse a dudas.

La precisa calificación jurídica del tributo por parte de la ley, es decir, su expresa indicación de la condición de tasa o impuesto, se torna en un dato fundamental para el contribuyente que se encuentre en la situación fáctica que establece la norma, pues podrá así juzgar si dicho tributo respeta efectivamente o en cambio, conculca, los principios de la imposición de rango constitucional acuñados por la doctrina y la jurisprudencia. En efecto, si como es sabido, el impuesto se rige por el principio de capacidad contributiva como una derivación de la justicia tributaria, frente a una norma que establece una tasa devenida en impuesto no se podría determinar si tal principio es respetado por la norma legal pues esta no define con precisión si el tributo de marras es un impuesto o es una tasa.

Los efectos perversos de la falta de legalidad y transparencia en las sociedades modernas se ven traducidos en la falta de credibilidad en las instituciones. Por otra parte, el respeto a dichos principios conduce a darle efectiva virtualidad al derecho a la información consagrado por la Constitución, a la garantía fundamental del derecho de defensa y a la auténtica tutela de la seguridad jurídica.

Desde el punto de vista jurídico la transparencia tributaria se dirige, pues, a la protección y garantía de los derechos de los contribuyentes. Además, coadyuva al mejor cumplimiento de las obligaciones fiscales, al tiempo que facilita la verificación de las obligaciones fiscales y las facultades de comprobación del Fisco. Apunta también a evitar fraudes y

conflictos entre el Estado y los particulares.

Un Estado de Derecho debe regirse y administrarse bajo normas legales de comportamiento predecibles, conforme a las leyes vigentes, con el objeto de evitar caer en la discrecionalidad y, peor aún, en la arbitrariedad.

C. Conclusión

La teoría que hemos expuesto en el apartado precedente permite atacar la legitimidad de la ordenanza municipal apuntando a la raíz misma de la norma, con base en la violación de los principios de transparencia y claridad como derivación del principio de legalidad, de modo tal que resultaría innecesario seguir avanzando en consideraciones tales como la facultad de los municipios para crear impuestos y en la posible colisión del mismo con las normas de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos o, eventualmente, con la indebida superposición con el impuesto provincial sobre los Ingresos Brutos.

En síntesis, la mayoría de las ordenanzas municipales tal como están concebidas en la actualidad denotan tal palmaria incongruencia entre medios y fines que esa sola circunstancia debería ser suficiente para que el control de constitucionalidad a cargo del Poder Judicial declare lisa y llanamente su ilegitimidad.

8.1.2. Límites a la potestad municipal de gravar la operatoria con títulos públicos

El intento de algunos Municipios de gravar a la operatoria con títulos públicos que realizan las Entidades Financieras regidas por la Ley N° 21,526 con la tasa de Inspección e Higiene (u otra de igual naturaleza con distinto nombre) que tenga en cuenta el parámetro de los ingresos brutos del contribuyente para someterlo al tributo nos conduce a examinar dicha pretensión. Más allá de los óbices constitucionales que una iniciativa de este tipo merecería en orden a la interferencia con facultades federales e incluso provinciales, en el presente apartado nos ocuparemos de la violación que importaría tal pretensión recaudatoria al régimen de coparticipación federal, con especial remisión a las previsiones del artículo 9°, inciso b), de la Ley N° 23.548 cuya parte pertinente reza:

"La adhesión de cada Provincia se efectuará mediante una ley que disponga:

"b) Que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta ley".

"En cumplimiento de esta obligación no se gravarán por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias imponibles sujetas a los impuestos nacionales distribuidos ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos a que se refiere esta ley".

Queda exceptuada de dicha limitación los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad, radicación, circulación o transferencia de automotores, de sellos y transmisión gratuita de bienes y los impuestos o tasas provinciales y/o municipales vigentes al 31/12/84 que tuvieran afectación a obras y/o inversiones provinciales o municipales dispuestas en las normas de creación del gravamen.

A efectos de determinar el alcance con el que debe interpretarse el término "análogos" corresponde adoptar un criterio coherente y razonable.

Analogía no es sinónimo de identidad. Si se pretendiera afirmar lo contrario se caería en el absurdo. Es más que obvio que resultaría imposible hallar dos tributos que resultaran estrictamente iguales.

En virtud de ello, el legislador ha escogido el término "análogo" que implica la existencia de ciertas similitudes en los aspectos sustanciales de los tributos de que se trate.

La verificación de dichas semejanzas resulta suficiente, a juicio del legislador, para que opere la prohibición bajo análisis. La analogía debe verse teniendo en cuenta el efecto económico del tributo.

Por su parte, la Comisión Federal de Impuestos se ha pronunciado en forma coincidente, en la resolución plenaria 60 de fecha 7/5/1998.¹³²

En la mencionada resolución se expuso con meridiana claridad:

"...la directiva del artículo 9, inciso b), de la ley 23548 en cuanto a que los niveles locales no establezcan tributos análogos a los nacionales que por la misma se coparticipan, resulta de suma importancia, y constituye la columna vertebral sobre la que descansa el régimen de la misma en tanto sistema de coordinación de las potestades tributarias de la Nación, las Provincias, la Ciudad de Buenos Aires, y las Municipalidades, para evitar, entre otras cosas, las superposiciones de tributos..."

Que la superposición que se trata de evitar excede el mero aspecto formal de los tributos en cotejo, debiendo extenderse la indagación a la sustancia de los mismos."

De tal manera, la Ley de Coparticipación sienta los ámbitos de competencia específicos y/o de autorización que los fiscos provinciales asumen en orden a los gravámenes que quedan autorizados a establecer.

Bajo el enfoque señalado, el mencionado artículo 9º de la Ley de Coparticipación Federal, solo permite recaudar el impuesto sobre los ingresos brutos a las provincias, no así a los municipios, lo que implica que la Tasa al recaer en puridad sobre los ingresos brutos, atento la marcada identidad que en el gravamen se advierte entre la configuración del hecho con la base imponible, viola la Ley federal tornándose así en un tributo inconstitucional.

Hemos visto precedentemente que el Juzgado de 1ª Instancia en lo Contencioso Administrativo N° 1 de Trenque Lauquen en la causa Rimasa S.A. y Otro /a c. Municipalidad de Rivadavia mediante sentencia del 22/02/2011 ordenó el reintegro de la "Tasa por servicios indirectos" cobrada por dicho Municipio con base, precisamente, en que dicho Municipio aplica un impuesto sobre materias imposables idénticas al Impuesto sobre los Bienes Personales previsto en la Ley 23.966 y al Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (Ley 25.063), ambos impuestos nacionales.

Con relación al alcance que cabe dar a la expresión "impuestos análogos" recordamos que Jarach se ha pronunciado al respecto diciendo: *"Sin perjuicio de la valoración de las circunstancias particulares de cada caso, se entenderá que los impuestos locales son análogos a los nacionales unificados cuando se verifique alguna de las siguientes hipótesis: definiciones sustancialmente coincidentes de los hechos imposables o definiciones más amplias que comprendan los hechos imposables de los impuestos nacionales o más restringidas que estén comprendidas en éstos, aunque se adopten diferentes bases de medición; a pesar de una diferente definición de los hechos imposables, adopción de bases de medición sustancialmente iguales (énfasis nuestro). No será relevante para desechar la analogía, la circunstancia de que no coincidan los*

¹³² "Edessa c/Municipalidad de Rivadavia, Prov. de San Juan" I.DT.310.Doc.2.q16

contribuyentes o responsables de los impuestos, siempre que exista coincidencia sustancial, total o parcial, de hechos imposables o bases de medición” (Coparticipación provincial en impuestos nacionales, T. II, Régimen federal de unificación y distribución de impuestos, Consejo Federal de Inversiones, Bs.As. 1966).

En consecuencia, un tributo municipal que grava una cierta manifestación de capacidad económica en cabeza de sujetos radicados en la jurisdicción respectiva, que además, están siendo gravados sobre la misma exteriorización económica por un impuesto nacional, está en pugna con el compromiso asumido por las provincias de no aplicar por sí, y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos conforme al régimen de la ley de coparticipación federal.

Y tal circunstancia se da, precisamente, en el caso particular de las Entidades Financieras con respecto a los *títulos públicos* y su relación con las tasas municipales que bajo diferentes denominaciones retribuyen el servicio de inspección e higiene midiendo la capacidad económica alcanzada con el tributo a través de los ingresos brutos, pues en tal caso, si los municipios pretendiesen someter a imposición al resultado de los títulos públicos ello se superpondría con el Impuesto nacional a las Ganancias, gravamen éste que es distribuido entre las provincias conforme al régimen de coparticipación federal.

En efecto, frente a dicha pretensión municipal, ambos tributos gravarían análoga capacidad contributiva pues, en ambos casos, lo sometido a tributación sería el saldo positivo resultante de la sumatoria de las diferencias positivas y negativas de la operatoria con títulos públicos. Ello así, sin perjuicio que por la diferente naturaleza de ambos tributos y su diferente técnica determinativa los gravámenes no sean coincidentes. El precepto legal, en cuanto impide la aplicación de gravámenes locales análogos a los nacionales coparticipables, alude a situaciones en las que haya semejanza, parecido o cierta equivalencia y ello aún cuando los hechos imposables sean diferentes, en tanto las bases de medición sean sustancialmente iguales.

Si los Municipios pretendiesen gravar con la tasa a la operatoria de títulos públicos, dado que la materia y monto imponible con relación a dichos títulos, tanto en el Impuesto a las Ganancias como en la tasa municipal, es el saldo positivo que arroje el movimiento de dicha operatoria, por su indudable aproximación o semejanza, incidirían dos gravámenes sobre la misma capacidad económica y ello se encontraría en pugna con la adhesión de las provincias al régimen de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos N° 23.548 mediante la cual estas se obligaron a no aplicar por sí, y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos conforme al régimen de la ley.

Recordamos que, a diferencia de las provincias, los Municipios no gozan de exclusión alguna en punto a no admitir la superposición tributaria por analogía de sus tributos con los gravámenes nacionales distribuidos conforme al régimen de la ley de coparticipación federal, pues la excepción a la regla que impide la múltiple imposición interestadual, sólo ha sido prevista para ellos con relación a las tasas municipales vigentes al 31/12/84 creadas con afectación a obras y/o inversiones dispuestas en las normas de creación y por lo tanto no alcanza a las Tasas de Inspección e Higiene u otras de distinto nombre pero de igual naturaleza motivo del presente trabajo.

En razón de lo expuesto, los Municipios deben abstenerse de gravar a la operatoria con “títulos públicos”, pues lo contrario implicaría infringir el mandato consagrado por la Ley N° 23.548 en cuanto a evitar la múltiple imposición, al cual las provincias se han sometido y que también compromete a los Municipios, en virtud de que éstos no tienen reservado

constitucionalmente ningún poder tributario ya que sus facultades tributarias le vienen de las Constituciones provinciales las que determinan la competencia de sus órganos, quedando lo relacionado con las rentas provinciales a cargo de la legislatura. En tal contexto, las limitaciones en el ejercicio de sus facultades tributarias no sólo están referidas a las garantías de los derechos individuales, de naturaleza constitucional (las que deben ser respetadas también por la Nación y las provincias), sino también a las impuestas por la propia provincia.

8.1.3. El fenómeno de la múltiple imposición interestadual

Adelantamos nuestra opinión contraria a la coexistencia de múltiples gravámenes sobre la misma capacidad económica. Nos remitimos al punto 5.4. (*La múltiple imposición es un fenómeno ilegítimo*) del Capítulo VIII de esta obra, en el cual desarrollamos los argumentos con los que intentamos fundamentar nuestra posición.

No desconocemos la autorizada opinión de quienes sostienen que la superposición impositiva por sí misma no puede calificarse de inconstitucional en tanto se adecue a los poderes impositivos de los entes que aplican el gravamen y, por ello, dentro del marco de la teoría que le reconoce a los municipios poder impositivo originario por considerarlos entes autónomos, la superposición de impuestos debe ser aceptada. Sin embargo, mantenemos nuestra posición contraria por entender que los argumentos que hemos ofrecido precedentemente tienen también raigambre constitucional.

No contraría, en nuestra opinión, el criterio que sostenemos, la circunstancia de que los gravámenes locales se apliquen prácticamente en todas la jurisdicciones tanto provinciales cuanto municipales y que, por ello, se intentase aducir que a la mentada igualdad se llega por el hecho de que, finalmente, todos los habitantes del país estarían soportando una múltiple incidencia impositiva.

A mayor abundamiento, el artículo 16° de la Constitución Nacional prescribe que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas. Los preceptos constitucionales fueron establecidos con la finalidad de constituir “un solo territorio para una sola Nación” (C.S.J.N., 11.5.1984, “Transportes Vidal”, en Impuestos, T. XLII-B, p. 1466) por cuyo imperio el principio de igualdad debe ser interpretado con un alcance integral e inseparable, otorgándole una virtualidad tal comprensiva de todo el territorio del país y por ello, ordenadora de las facultades tributarias de la Nación, las provincias y los municipios, en conjunto.

Desde este punto de vista, un impuesto local que grava una cierta manifestación de capacidad económica en cabeza de sujetos radicados en la jurisdicción respectiva, que además, están siendo gravados sobre la misma exteriorización económica por otro impuesto creado por otro órgano estatal en ejercicio de su potestad tributaria, coloca a dichos contribuyentes en situación tal en la que resulta manifiesta la desigualdad de trato que la legislación tributaria, en su conjunto, les depara frente a aquellos otros sujetos que, por no estar radicados en la misma jurisdicción local, no se encuentran incididos por esta especie de “sobreimpuesto” provincial aplicado por el municipio.

Las hipótesis de múltiple incidencia pueden darse con relación a gravámenes nacionales, provinciales y municipales, por la concurrencia del I.V.A., Ingresos Brutos y Tasas municipales, con base de imposición similares. No lo contradice, en razón de que la relación jurídica tributaria con respecto al impuesto creado por el Fisco local, se traba entre éste y el contribuyente radicado en dicha sede, sin que participe del mismo tipo de relación el sujeto que, por estar radicado en otra jurisdicción, no está alcanzado por dicho impuesto. Bien se ve que, en la especie, la consecuencia económica del ejercicio de las

limitadas facultades impositivas de dicho Fisco sólo se produce con relación al primero, de allí, precisamente, la congénita desigualdad, la que no podría corregirse apelando al argumento mencionado en el párrafo anterior, pues es en el ámbito de las facultades originarias de la Nación y las provincias y en el de las facultades derivadas de los municipios, respectivamente, donde se deben respetar los principios consagrados por nuestra Constitución sin que pueda apelarse, para encuadrar la acción de gobierno dentro de la legitimidad, a la existencia de impuestos o tasas de características similares creados por los otros Fiscos, para apoyar en ellos una presunta igualdad.

Atento a que la actividad estatal en materia tributaria se desenvuelve por imperio de facultades constitucionales, la decisión política de crear un impuesto debe reposar en los principios de la tributación que emanan de la Carta Fundamental, entre ellos, el de igualdad. De modo que, el escenario total comprensivo de todo el territorio nacional y de la totalidad de los tributos vigentes en éste, nacionales, provinciales y municipales, es un dato fundamental para limitar el ejercicio de la potestad impositiva cuando la creación de un impuesto se superponga con otro análogo creado por otro poder tributario. Pero, en cambio, ese dato deja de tener virtualidad al momento de determinar si por la circunstancia de la existencia de otros gravámenes análogos creados en otras jurisdicciones, el impuesto local se compadece con el principio de igualdad.

Esto así, dado que la igualdad frente a los impuestos y a las cargas públicas debe ser interpretada, en este caso, como una garantía circunscripta al ámbito territorial en donde el poder tributario local ejerce sus facultades, y, desde tal óptica, es obvia la desigualdad manifiesta que provoca el impuesto local por la múltiple incidencia que debería soportar el particular que desarrolla su actividad económica incidida por el impuesto y la tasa en dicho ámbito que, en cambio, no alcanza a quien la desarrolla fuera del mismo.

Cuando decimos que la garantía de la igualdad adquiere virtualidad respecto del ámbito de competencia del Estado que ejerce su potestad fiscal, queremos expresar que, dada las limitaciones territoriales de dicha competencia, el ejercicio de las facultades impositivas está circunscrito a tales límites y es dentro de dicho marco que esa garantía debe ser respetada. Al tener vedado el poder estatal desbordar el valladar constitucional, el municipio no tiene facultades para aplicar su poder de imperio en extraña jurisdicción, ni pretender justificar una múltiple imposición generalizada en todo el territorio provincial, debiendo velar por el ajustado respeto al principio, con prescindencia de cómo administren su política fiscal los demás municipios.

Nos parece ver aquí que los poderes impositivos originarios, con base en la Constitución Nacional, que detentan la Nación y las provincias y las facultades reconocidas por la ley, en el caso de los municipios, deben compatibilizarse con el principio de igualdad.

La teoría que propugnamos no está exenta de alguna sutileza, pues a primera vista revela una aparente contradicción. En efecto, decimos, por un lado, que el Municipio que crea el impuesto, para llegar al resultado de la congénita desigualdad, debe tener en cuenta el escenario total del país a fin de comparar la situación de los particulares incididos por el impuesto local con la de aquellos no incididos por desarrollar actividades económicas fuera de su territorio y competencia. Por otro lado, sostenemos que el escenario integral del país no debe ser tenido en cuenta por dicho Municipio, si con ello pretendiese justificar su propio impuesto en la múltiple imposición generalizada, por la existencia de tantos gravámenes como entes públicos locales con facultades impositivas existen en el país. Sin embargo, no vemos que en realidad exista tal contradicción por cuanto, como hemos intentado demostrar, el respeto a las garantías constitucionales se ejercita dentro de los límites acotados por la competencia territorial del ente local. A cada ente le compete hacer uso de sus facultades impositivas, dentro de los límites impuestos por la Constitución, sin que se pueda justificar el desborde de tales límites en el comportamiento de los otros

entes y, más específicamente, en punto a la creación de gravámenes similares, para sostener con ello que se respeta el principio de igualdad, cuando dicho acatamiento al principio no tiene origen en un acto propio del gobierno local.

Situados en la órbita municipal, García Belsunce propone una interesante respuesta al fenómeno de la múltiple imposición si se partiese de la aceptación de la teoría de los poderes impositivos municipales delegados, pues, en este caso, la superposición impositiva es, en su opinión¹³³, inconstitucional, con fundamento en la teoría de la revocación del poder delegado. En efecto, dice este autor: “*siendo los poderes municipales delegados por las provincias la existencia anterior o posterior del gravamen provincial importa la revocación de la delegación del poder dado a los municipios para sancionarlo y hace desaparecer la competencia municipal para imponerlo ... lo que se recibe por delegación es revocable por naturaleza*”. De ello deriva que la figura de la delegación no admite la coexistencia de facultades simultáneas entre el ente delegante (provincia) y el ente delegado (municipio). Agregando que la revocación puede ser expresa cuando la ley provincial crea un gravamen y dispone simultáneamente la caducidad de la facultad delegada al municipio, o tácita –que es la común– cuando el poder provincial sanciona un impuesto ya establecido por el municipio o crea un gravamen nuevo que aquél aún no ha sancionado.

García Belsunce encuentra fundamento constitucional en la ilegitimidad de la superposición por violatoria del principio de la delegación, en el principio de la uniformidad de los impuestos en toda la provincia, “*principio que sería violado en la jurisdicción municipal en que se creara un gravamen análogo en cuanto se alteraría la situación de los contribuyentes frente a los del resto de la provincia no afectados por ese gravamen municipal*”¹³⁴.

Concluimos afirmando que, admitida la potestad del Estado para crear impuestos, dicha prerrogativa no debe ser practicada sin límite alguno, dado que siempre ella debe compatibilizarse con los principios constitucionales que ordenan la actuación de aquél, en cualquiera de sus estamentos.

9. Ciudad Autónoma de Buenos Aires

De acuerdo con el artículo 3° de la Constitución Nacional, la Capital Federal debe declararse por una ley especial del Congreso, previa cesión hecha por una o más Legislaturas provinciales, del territorio que haya de federalizarse. Por su parte, el inciso 30 del artículo 75° establece que corresponde al Congreso ejercer una legislación exclusiva en todo el territorio de la Capital de la Nación. Con anterioridad a la reforma, el artículo 86°, inciso 3, determinaba que el Presidente de la Nación era el jefe inmediato y local de la Capital de la Nación.

Como señalara Ekmekdjian¹³⁵ sobre la base del texto constitucional anterior a la reforma, no se debía confundir el municipio de la Capital Federal (Actualmente Ciudad Autónoma de Buenos Aires) con los que el art. 5 de la Constitución impone a las Provincias como requisito sine qua non para garantizar la autonomía política de éstas, ya que la Carta Fundamental no preveía expresamente la existencia del municipio de la Capital Federal, haciendo sólo una referencia aislada en el artículo 81° al presidente de la municipalidad, señalando dicho autor que los municipios de provincias, en cambio, tenían jerarquía constitucional dándole ello carácter de entidad primaria con personería política.

¹³³ García Belsunce, Horacio, A., “Temas de Derecho Tributario”, Ed. Abeledo-Perrot, p. 203

¹³⁴ García Belsunce, Horacio, A., “Temas de Derecho Tributario”, Ed. Abeledo-Perrot, p. 204.

¹³⁵ “Manual de la Constitución Argentina” Ed. Depalma, p. 322.

La Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, proseguía Ekmekdjian, es una persona jurídica pública estatal que ejerce el gobierno y la administración de la Ciudad de Buenos Aires, significando ello que el municipio de la Capital tiene autarquía territorial y, por ende, personería jurídica propia.

Afirmaba Spisso¹³⁶ que dicho municipio sólo gozaba de una autonomía semiplena, al carecer de autonomía institucional, o sea, la facultad de darse sus propias instituciones, siendo su autonomía de carácter político y jurídico, recordando el dictamen de la Procuración General de la Nación¹³⁷ el cual expresa que la institución municipal, que se ha escogido para el gobierno y administración de la Ciudad de Buenos Aires tiene características propias que exceden las comunes de los entes autárquicos, agregando que varias de las peculiaridades propias de los municipios de provincias, enumeradas por la Corte en el caso “Rivademar” (citado precedentemente), pueden ser observadas también en el régimen jurídico a que está sometida la comuna metropolitana.

En opinión de Villegas¹³⁸, que en su momento compartimos, las similitudes apuntadas no obstaban a que a la municipalidad de la Capital Federal se la debía considerar un ente autárquico, siendo que, a diferencia de las provincias, no es uno de los entes que concurrió a formar el órgano de superior nivel, o sea la Nación, sino que, al contrario, aquél es una creación de la Constitución, que le asigna ciertas facultades, pero que lo subordina a la legislación del Congreso Nacional y a la Jefatura del presidente de la República.

La Constitución no le asignaba a la Capital Federal poder fiscal, teniendo sólo los que le otorga el Congreso.

El régimen municipal de la Ciudad de Buenos Aires había sido estructurado por la Ley N° 19.987, de 1972, la que en su artículo 106° enumeraba el elenco de recursos atribuibles a dicha municipalidad, entre los cuales tiene asignados: las contribuciones por servicios de alumbrado público, de barrido y limpieza, contribución territorial, por el ejercicio del comercio, industria, profesión u oficio, a los espectáculos deportivos y diversiones en general, las patentes sobre vehículos, los derechos por construcción o refacción de edificios, el producido de los derechos de timbre y el de multas establecidas por leyes u ordenanzas municipales, etc. Debe agregarse a los recursos previstos por dicho artículo, la parte que le corresponde de acuerdo con la ley de coparticipación N° 23.548 consistente en una participación compatible con los niveles históricos, que no podrá ser inferior en términos constantes a la suma trasferida en 1987 (artículo 8°).

El artículo 107° de la Ley Orgánica N° 19.987 disponía que la tasa de cada uno de los gravámenes que autoriza el artículo 106° era fijada anualmente por ordenanza municipal y el procedimiento para su percepción compulsiva, por normas especiales.

Como señala Villegas¹³⁹ el Congreso Nacional, si bien ha realizado una enumeración de posibles recursos tributarios (artículo 106°, Ley N° 19.987) nada ha legislado sobre los elementos estructurales básicos de los tributos que cobra, ni tampoco sobre su procedimiento de determinación, fiscalización y percepción, habiendo delegado esas cuestiones a la propia Municipalidad, que los regula en sus ordenanzas Fiscal y Tarifaria, lo que fue objetado por cierta doctrina y jurisprudencia. Opina, sin embargo, que así como las Provincias han delegado a sus municipios las facultades normativas tributarias en general, ello también puede ser hecho por el Congreso, habiéndolo así reconocido la

¹³⁶ SPISSO, RODOLFO R., “Derecho Constitucional Tributario”, ed. Depalma, p. 72.

¹³⁷ Dictamen del 25/7/89, emitido en la causa “Reig, Vázquez Ger y Asociados c/M.C.B.A. s/repetición- Recurso de Hecho”.

¹³⁸ VILLEGAS, HÉCTOR B., “Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario”, Ed. Depalma, p. 236

¹³⁹ Op. cit. en nota anterior, p. 238 y sigs.

Corte Suprema de Justicia de la Nación atento a que los municipios, el de la Capital Federal incluido, no son meras reparticiones administrativas, sino órganos de gobierno de carácter esencial, pudiendo serle encomendado a la Municipalidad de Buenos Aires que dicte las normas que rijan la imposición permitida por el Congreso ¹⁴⁰

Con relación al derecho que le asiste al municipio capitalino a recibir parte de la coparticipación, la doctrina en general se inclinaba por reconocérselo atendiendo a su carácter de ente político que asume las obligaciones y derechos del sistema como una jurisdicción provincial más.

La situación descripta ha sido modificada sustancialmente a partir de la sanción de la reforma del año 1994, dado que el artículo 129° del texto constitucional actual establece expresamente que “La Ciudad de Buenos Aires tendrá un régimen de gobierno autónomo, con facultades propias de legislación y jurisdicción, y su jefe de gobierno será elegido directamente por el pueblo de la ciudad”.

El mismo artículo establece que el “Congreso de la Nación convocará a los habitantes de la ciudad de Buenos Aires para que, mediante los representantes que elijan a ese efecto, dicten el estatuto organizativo de sus instituciones”.

Respecto al status que reviste la Ciudad de Buenos Aires, diversas normas constitucionales sancionadas con la reforma, colocan a la misma en una situación de paridad institucional con las provincias (artículos 44°, 45°, 54°, 75° incisos 2 y 31), 99° inciso 20 y 125°), por lo que su conceptualización como mero “territorio federalizado” ha perdido relevancia frente a la autonomía y equiparación institucional reconocida ahora por la propia constitución. De tal modo, el marco de facultades atribuidas al Gobierno Autónomo de la Ciudad de Buenos Aires, es significativamente mayor que el que tenía conforme al régimen pergeñado por la Ley Nacional nº 19.987.

No obstante la amplitud señalada, y conforme con la cláusula transitoria 7 de la reforma constitucional, el Congreso de la Nación se reserva facultades de legislación concurrentes, a fin de garantizar los intereses del Estado Nacional, en tanto la Ciudad siga siendo Capital de la Nación.

Con el dictado de la Ley Nº 24.588, se mantiene bajo jurisdicción nacional, entre otros, a los siguientes organismos: Policía Federal, Registro de la Propiedad Inmueble, Inspección General y Justicia y la Justicia ordinaria de la Ciudad de Buenos Aires.

Atento la autonomía que detenta la Ciudad de Buenos Aires, puede ésta ejercer plenamente su poder impositivo para regular y establecer los impuestos y tasas aplicables en su jurisdicción, el que incluye a nuestro entender la facultad de sancionar el Impuesto de Sellos local, habida cuenta que la Nación no ha formulado reserva alguna al respecto.

La Ciudad de Buenos Aires ha dictado su propia Constitución. En materia de finanzas públicas, el régimen implementado por la misma, se exhibe con un mayor grado de desarrollo que el vigente en la Constitución Nacional. Prueba de ello, es la alusión que contiene acerca que los impuestos y las cargas públicas deben satisfacer los principios de legalidad, irretroactividad, igualdad, no confiscatoriedad, equidad, generalidad, solidaridad, capacidad contributiva y certeza (artículo 51°).

¹⁴⁰ Fallos, 305-1672.

El Poder Judicial está integrado por el Tribunal Superior de Justicia, y en materia tributaria, se ha constituido el fuero Contencioso Administrativo y Tributario, que tiene entre otras atribuciones, la facultad otorgada a los jueces competentes de eximir el cumplimiento de la regla del “solve et repete” cuando se controvierte en dicha sede la procedencia de un tributo por parte de los contribuyentes.

CAPITULO VIII

PRINCIPIOS DE LA TRIBUTACIÓN INHERENTES AL DERECHO TRIBUTARIO SUSTANCIAL

I. Principios constitucionales

Desde que comenzó a estudiarse científicamente a la Hacienda Pública, ha sido motivo de preocupación la cuestión relacionada con las reglas que debían regir a la imposición. Así, los mercantilistas y los fisiócratas se interesaron por el tema y son muy conocidas las máximas de Adam Smith. Otros autores han estudiado detalladamente la cuestión, tales como Mc Culloch, Say, John Stuart Mill, Dalton, Pigou, Wagner, Gerloff, Heidrich y Neumark.

Existe una variada cantidad de principios de la imposición que se han ido elaborando en todo tiempo y lugar a partir de la sistematización de la Hacienda Pública. Algunas de estas directrices fueron expresamente incluidas en las Constituciones de los diferentes Estados y su incumplimiento puede derivar en la invalidez de la ley que viole tales preceptos.

Estos postulados revisten especial importancia para los contribuyentes pues constituyen verdaderas limitaciones al ejercicio del poder tributario, sin que ello obste a la existencia de otros muchos principios que con idéntica virtualidad jurídica también integran la base sustentadora de la teoría de la tributación.

En efecto, si bien se observa, todo el desarrollo de esta obra a partir del Capítulo VI, está relacionado con directrices de origen constitucional. A primera vista la diferencia que advertimos entre estas y las que se estudian en el presente Capítulo viene dada por la circunstancia de que algunas de las comentadas en él están explícita o implícitamente incorporadas a la Constitución para regir exclusivamente la materia tributaria y otras, de universal aplicación, son fácilmente identificables con el derecho tributario, a punto tal que es corriente, cuando se alude a los principios de la tributación, hacer expresa referencia a ellas. En otras palabras, los usos y costumbres identifican a los principios de la imposición con los estudiados en los puntos 1 a 6 del presente título, sin perjuicio de reconocerle dicha condición a otras directrices no constitucionales que serán motivo de comentario en el punto II de este capítulo, teniendo todos ellos la común condición de que su desarrollo doctrinario es el resultado de las investigaciones realizadas con base en los elementos y pautas recogidos en el campo de la propia disciplina tributaria.

Sin embargo, una indagación más profunda, nos permite visualizar la verdadera causa que diferencia a unos principios de los otros. El primer grupo, es decir, el de los comúnmente identificados como "principios de la imposición", están relacionados con el hecho imponible y con la obligación tributaria que nace por su consecuencia, institutos estos que dan sustento al denominado "derecho tributario sustancial". En cambio, los del segundo grupo tienen la común condición de que sus mandatos no se dirigen a fijar pautas acerca del hecho generador de la obligación tributaria, sino a establecer un sistema de valores cuya virtualidad opera a partir del nacimiento de dicha obligación y por

imperio de la relación jurídica nacida entre el Estado y los particulares, la que da lugar a la correlativa actuación del Fisco tendiente al reconocimiento y a la calificación del hecho imponible con el propósito de verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias que, incluso, puede derivar en la persecución penal cuando algún particular resulte inculpatado en algún ilícito.

Esa actividad de vigilancia y control de la Administración tributaria está gobernada, precisamente, por el sistema de derechos y garantías constitucionales consagrados a favor de los particulares, constituyéndose esos derechos y garantías en genuinos principios desarrollados doctrinariamente fuera del “derecho tributario sustancial”, provenientes del derecho administrativo y del derecho penal, que nutren y son incorporados al “derecho tributario administrativo” y al “derecho tributario penal”, que reconocen su fuente en el derecho constitucional.

Entonces, las directrices que se estudian en el resto de la obra, tienen también la condición de principios rectores del derecho tributario y su aceptación como tal proviene de que la teoría de la imposición, visualizada en toda su amplitud, fue recogiendo y adaptando, de acuerdo a sus necesidades, los preceptos desarrollados por otras ramas del derecho, en un proceso interdisciplinario que captó e hizo suyo los hitos fundamentales elaborados por la doctrina administrativista, penalista, etc., las que a su vez, habían receptado los mandatos constitucionales en razón de que todo el desarrollo dogmático de esas directrices se construyó mediante la sistematización de los preceptos consagrados por la Constitución Nacional, como ley suprema de la Nación. A estos preceptos fundamentales los diferenciamos de los estudiados en este Capítulo por dos razones: la primera, porque, según acabamos de ver, fueron desarrollados fuera del derecho tributario sustancial que, como sabemos, es el centro de la disciplina en razón de que a partir de la existencia de obligaciones tributarias se despliegan y desarrollan las demás situaciones jurídicas inherentes al ámbito de imposición y, la segunda, porque su incorporación a la Carta Fundamental, en forma expresa o implícitamente (estas últimas por nacer del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno, conforme con los artículos 1° y 33° de la Constitución Nacional), no tiene el propósito de su aplicación exclusiva al campo tributario, ya que su inclusión en la Carta Magna obedece a la necesidad de incorporar al ordenamiento jurídico el sistema de valores esenciales, que posibilite un orden que estructure la coexistencia de cada uno con los demás y la relación del Estado con los particulares, con base en la obediencia en la ley como fundamento del Estado de derecho.

Nos encontramos, pues, frente a un sistema interdisciplinario de valores que tiene el poder de servir como ordenador de la relación entre el Estado y los particulares en un marco de justicia dentro del ámbito de la imposición.

Los principios constitucionales de aplicación al Derecho Tributario son directrices dirigidas a interpretar normas específicas mostrando cómo deben aplicarse y que alcance darles.

Nótese que, al aludir en el título de este Capítulo a los principios en el estudiados, hemos empleado los términos “inherentes al derecho tributario sustancial”, con la finalidad de distinguirlos de los que, si bien tienen también raigambre constitucional, son el producto de la adaptación de directrices provenientes de otras ramas del derecho.

Por razones metodológicas, en el presente apartado desarrollamos, pues, los principios constitucionales directamente vinculados con el derecho tributario material o sustancial, los que pasamos a exponer a continuación, sin perjuicio de alertar acerca de que los demás principios con idéntica virtualidad, los encontrará el lector diseminados y desarrollados en el resto de los capítulos que estudian la materia desde el punto de vista jurídico.

Estos principios arrojan luz sobre el verdadero alcance de las normas legales y reglamentarias, al tiempo que delimitan la interpretación que pueda realizar la Administración Tributaria, impidiendo la formulación de disquisiciones exorbitantes que vulneren derechos de los administrados.

1. Principio de legalidad

Es éste el principio tal vez más antiguo, pudiendo rastrearse sus orígenes hasta la Carta Magna inglesa, que limita las facultades del Rey para establecer tributos sin el consentimiento de los afectados, lo que, con el avance del parlamentarismo se tradujo en el llamado “principio de reserva” en virtud del cual ciertas restricciones u obligaciones impuestas a los habitantes, sólo podían ser establecidas por el órgano representativo de la voluntad popular.

El principio de legalidad es el principal principio del Estado de Derecho y es la manifestación jurídica del principio político del imperio o supremacía de la ley, considerada ésta como expresión de la voluntad popular soberana, materializada a través del Parlamento que la representa.

Es, precisamente, la violación de la máxima “no hay tributo sin representación” la que constituye la chispa inicial de la lucha por la independencia de las colonias inglesas que habría de desembocar en la creación de los Estados Unidos de América.

Similares orígenes tiene la Revolución Francesa, y por ello el principio de reserva se plasma en el artículo V de la “Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano” del 27 de agosto de 1789 en tanto dispone que “La ley no tiene derecho a prohibir más que las acciones nocivas a la sociedad. Nadie podrá impedir lo que la ley no prohíba y nadie puede ser obligado a hacer lo que ella no ordene”.

Estos antecedentes son recogidos en los diversos intentos constitucionales argentinos, para reflejarse actualmente en el artículo 19°, cuando expresa en su parte final que “ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que la ley no manda ni privado de lo que ella no prohíbe”.

Si bien la doctrina concuerda que dicho artículo 19° se refiere a la ley “material”, como sinónimo de norma dictada por autoridad competente, en dos campos jurídicos el principio es más estricto, al exigirse ley “formal”, esto es, emanada del órgano que ejerce el poder legislativo: en el derecho penal y en el tributario.

Así, el artículo 17° de la Constitución Nacional argentina establece que la propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley; añadiendo que la expropiación por causa de utilidad pública debe ser calificada por ley y previamente indemnizada, para concluir que “sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4°”.

El artículo 52° de la Constitución Nacional, finalmente, extrema la aplicación del principio de representación confiriendo a la Cámara de Diputados, que reúne a los representantes del pueblo y no al Senado integrado por los delegados de los Estados federales, la facultad de iniciativa en las leyes sobre contribuciones, al igual que para el reclutamiento de tropas, esto es, para las aportaciones pecuniarias y el llamado “tributo de sangre”.

Escribía hace más de dos décadas Neumark ¹⁴¹ que el estudio de este principio no era ya una necesidad de los países desarrollados, por haberse convertido en algo natural en una democracia moderna. Lejos estamos, lamentablemente, de poder compartir esa opinión en lo que hace a nuestra patria, en la que, la plena vigencia del principio constitucional es una lucha constante y diaria.

El régimen tributario, entonces, comprensivo de los impuestos, las contribuciones y las tasas, se vincula con el derecho de propiedad. Más, como veremos más adelante, la mera sanción de una ley formal estableciendo la imposición sería insuficiente para no lesionar el derecho de propiedad, pues la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que los impuestos no pueden ser confiscatorios estableciendo un límite porcentual medido con relación a la renta o al patrimonio.

El principio de legalidad en la tributación quiere significar que el nacimiento de la obligación tributaria sólo debe producirse en base a la existencia de una ley formal que lo establezca, pero, además, que dicha ley debe establecer claramente el concepto del hecho imponible, definiendo los componentes del elemento objetivo del hecho generador, el elemento subjetivo del mismo, la alícuota aplicable, las exenciones objetivas y subjetivas, es decir todo aquello que resulte sustancial a la materia sobre la cual legisla.

A pesar de que es prácticamente unánime el reconocimiento del principio de legalidad en el ámbito doctrinario, la experiencia práctica nos revela que no son pocos los casos en que se lesiona el principio, ya sea por la delegación de atribuciones que los legisladores realizan en favor de la Administración, o por que ésta dicta normas que se expanden por sobre sus facultades interpretativas y que importan la creación de nuevos impuestos sin sustento legal.

El sentido de la existencia de una ley formal implica que el impuesto ha de crearse por un acto emanado del Poder Legislativo. En tanto que esa misma ley enfocada desde el punto de vista sustancial debe entenderse en el sentido de que la norma formal debe definir expresamente a los elementos esenciales de la relación jurídica tributaria: el hecho imponible, los sujetos, las alícuotas aplicables, la base imponible, las exenciones ¹⁴².

La facultad de crear impuestos otorgada por la Constitución Nacional al Poder Legislativo es indelegable, por cuya razón toda norma que establezca las condiciones sustanciales del gravamen debe emanar del Congreso, no pudiendo el Poder Ejecutivo crear normas tributarias sustanciales. Su función en esta materia queda limitada a asegurar la aplicación del impuesto.

Ha de reputarse inconstitucional, entonces, cualquier disposición que imponga un tributo y que tenga origen en un acto del Poder Ejecutivo, aun en el caso de que medie una delegación expresa contenida en la propia ley.

La indelegabilidad de la facultad tributaria implica, claro está, que en materia reglamentaria el Poder Ejecutivo debe limitarse a interpretar a la ley sin tergiversar sus disposiciones. Es revelador en tal sentido, el inciso 2 del artículo 99° de la Constitución al expresar que el Presidente de la Nación, en uso de su facultad de reglamentar las leyes sancionadas por el Congreso, expide las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, "cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias". No pudiendo alterar el alcance de la ley, el Poder Ejecutivo debe circunscribir su función a un acto meramente administrativo conducente a que las leyes se cumplan, dictando en cada caso, disposiciones formales que procuren

¹⁴¹ NEUMARK, FRITZ, "Principios de la Imposición", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, p. 71.

¹⁴² MARTINEZ LAFUENTE, ANTONIO, "Derecho Tributario", Ed.Civitas, Madrid, 1985, p. 46 y sigs.

alcanzar dicho objetivo. Debe abstenerse, por ello, de emitir regulaciones lesivas de la letra y del espíritu de la ley o pretender aplicarla a hechos no previstos por ella.

Va de suyo que las limitaciones impuestas al Presidente de la República resultan lógicamente aplicables a los organismos fiscales que, como en el caso de la Administración Federal de Ingresos Públicos, están autorizados a impartir normas generales obligatorias y a interpretar con carácter general las normas legales que están relacionadas con los impuestos cuya percepción está a su cargo.

Un caso particular relacionado con el principio de legalidad se ha presentado con los denominados decretos-leyes dictados por gobiernos de facto, que ha dado lugar a pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, con dos diferentes criterios. El primero requiere la ratificación por vía legislativa de dichos decretos-leyes, durante el gobierno constitucional inmediato posterior al gobierno que los haya dictado; si ello no ocurría, la vigencia de los decretos-leyes fenecía al finalizar el primer período ordinario de sesiones del Congreso. El segundo, en cambio, sostiene que tales decretos-leyes se mantiene vigentes si no media una expresa derogación por una ley posterior sancionada por el gobierno constitucional, siendo éste el actualmente prevaleciente.

Otra situación de dudosa constitucionalidad se ha planteado en nuestro país, y es la vinculada con los decretos llamados "de necesidad y urgencia", mediante los cuales el Poder Ejecutivo, incluso durante los períodos de sesiones ordinarias del Congreso, dicta normas que sólo están en el ámbito de competencia del Poder Legislativo.

Un criterio francamente criticable de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha convalidado dichas normas, fundado en la falta de un pronunciamiento contrario, o en el silencio del Congreso, interpretándolo como una tácita ratificación ¹⁴³

Spisso efectúa una prolija enumeración de las violaciones al principio de legalidad en nuestro país, coincidiendo con la crítica a los decretos de necesidad y urgencia y a la posición de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso "Peralta" a que hicimos referencia en el párrafo precedente.

El artículo 99°, inc. 3, de la Constitución Nacional, cuyo texto emana de la reforma del año 1994, faculta al Poder Ejecutivo a dictar decretos por razones de necesidad y urgencia, con carácter legislativo, cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por la Constitución para la tramitación de las leyes, *siempre que no se trate de normas que regulen materia penal, tributaria*, electoral o el régimen de los partidos políticos. Compartimos la opinión del autor precitado en cuanto sostiene que la exclusión de la materia tributaria es absoluta, por cuyo imperio el Poder Ejecutivo no puede echar mano a los reglamentos de necesidad y urgencia para crear tributos, derogarlos, aumentar o reducir alícuotas, conceder exenciones, etc. y tampoco para establecer o modificar regímenes de coparticipación tributaria.

El adecuado respeto del principio de legalidad en la tributación implica que sólo la ley puede establecer la obligación tributaria, definir los supuestos y los elementos de la relación tributaria, y el hecho imponible en su acepción objetiva y subjetiva. Sobre el particular el maestro Dino Jarach ha señalado ya hace varios años que "hay un campo de inconstitucionalidad mucho más amplio y lo encontramos en la mayoría de nuestras leyes, por un defecto de técnica jurídica en que incurren muy a menudo nuestros legisladores. Muchas veces los que proyectan leyes impositivas creen que la legislación puede hacerse por medio de algunas normas genéricas y dejar que el Poder Ejecutivo termine la obra... Así, se da poder al Ejecutivo para establecer cuál es el hecho imponible o sea, en definitiva, establecer sobre qué recaerá el tributo. No se puede encargar al Poder

¹⁴³ C.S.J.N., fallo del 27.12.1990, "Peralta, Luis".

Ejecutivo que defina el concepto legal en que está contenido el hecho imponible, porque esto es lo mismo que decir que el Poder Ejecutivo expresará sobre qué se aplica el impuesto, y esto, evidentemente, viola el principio de legalidad en su propia esencia".

También nuestros Tribunales se han pronunciado sobre el principio de legalidad. Así, se ha dicho que "la atribución de crear tributos se manifiesta a través de leyes formales y no de cualquiera otra expresión normativa que pueda considerarse fuente del derecho tributario" y que "el principio de reserva de la ley tributaria, de rango constitucional y propio del Estado de Derecho, únicamente admite que una norma jurídica con la naturaleza de ley formal tipifique el hecho que se considera imponible y que constituirá la posterior causa de la obligación tributaria".

Recientemente, en noviembre de 2000, fue sancionada la Ley N° 25.344, la cual declaró la emergencia económico-financiera del Estado Nacional. Dentro del marco del artículo 76° de la Constitución, que faculta al Congreso a delegar facultades legislativas en el Poder Ejecutivo en materias de emergencia pública, y en base a la emergencia económica declarada por la Ley N° 25.344, se dictó en marzo de 2001 la Ley N° 25.414 que delegó facultades legislativas a favor del Poder Ejecutivo Nacional en materia tributaria, facultándolo a eliminar exenciones, excepto aquellas que beneficien los consumos que integran la canasta familiar o las economías regionales.

Tal delegación es criticable por aplicación del artículo 99°, inc. 3 mencionado, ya que en ningún caso el Congreso puede confiar al Poder Ejecutivo funciones legislativas en materia tributaria. La derogación de exenciones importa, lisa y llanamente, el aumento de la carga impositiva, cuestión ésta reservada exclusivamente al Congreso.

La inconstitucionalidad de la delegación de atribuciones al Poder Ejecutivo fue puesta de resalto en la Cámara de Diputados por el Diputado Contreras Gómez, cuando al referirse a la reforma al impuesto a los débitos bancarios que rigiera en la década del 80, manifestó que "su objeto son los débitos en cuenta corriente... y toda otra operación bancaria que persiga igual finalidad. Esta inaceptable amplitud de objeto remite a la tipificación del Poder Ejecutivo Nacional con el asesoramiento del Banco Central de la República Argentina, con lo que el principio de legalidad del impuesto queda anulado, siendo manifiesta su inconstitucionalidad".

Otro ejemplo de delegación reprochable es el relacionado con la creación del nuevo impuesto a aplicar sobre los débitos y créditos en cuenta corriente bancaria por la Ley N° 25.413, vigente para los hechos imponibles que se perfeccionen a partir del 3/4/01.

El Decreto N° 380/01, con fundamento en la Ley N° 25.413 en cuanto faculta al Poder Ejecutivo a *determinar el alcance definitivo del impuesto* (artículo 2°, último párrafo), incorpora nuevos hechos imponibles al ámbito del impuesto, a saber: a) pagos por cuenta y a nombre de terceros, b) rendiciones de gestiones de cobranza, c) rendiciones de recaudaciones, d) giros y transferencias de fondos, e) los pagos realizados por las entidades financieras por cuenta propia o ajena a los establecimientos adheridos a los sistemas de tarjetas de crédito y/o de compra. A ello cabe agregar que el art. 2do. inc. b) del Anexo del Decreto citado grava a todos los movimientos o entregas de fondos, propios o de terceros –aún en efectivo- efectuados por cuenta propia o por cuenta y/o a nombre de otra, cualesquiera sean los mecanismos utilizados para llevarlos a cabo, las denominaciones que se les otorguen y su instrumentación jurídica.

La inclusión de otras operaciones financieras en la configuración del hecho imponible del impuesto por vía del decreto del P.E., aún cuando se realice con fundamento en la

delegación de facultades prevista en la ley del gravamen, no la exime de caer en el vicio de inconstitucionalidad que pesa sobre la misma, por estar en pugna con el principio de legalidad imperante en materia tributaria.

A mayor abundamiento, la creación de un hecho imponible referido a operatorias de movimientos de fondos, sustitutivas de la cuenta corriente bancaria, *tampoco puede quedar en manos del Poder Ejecutivo con base y fundamento en la delegación efectuada por el último párrafo del artículo 2° de la Ley 25.413, ya que la facultad delegada se limita a “determinar el alcance definitivo” del impuesto “sobre los créditos y débitos en cuenta corriente bancaria”, que es el único gravamen creado por el artículo 1ro. de la misma. En efecto, el Poder Ejecutivo tiene acotada su facultad legislativa a darle alcance definitivo al hecho imponible créditos y débitos en cuenta corriente bancaria, sin que pueda extender su jurisdicción o competencia a hechos ajenos a los relacionados con los movimientos en dicha cuenta. Las operatorias de movimientos de fondos que no se realicen en cuentas corrientes bancarias no se encuentran comprendidos por el artículo 1ro. de la ley y, por ello, si el Poder Legislativo hubiese querido otorgarle facultad al Ejecutivo para establecer otros hechos imponibles debió haberlo dispuesto expresamente mediante una expresión del tipo: “facultase al P.E. a someter a imposición a cualquier operatoria sustitutiva del uso de la cuenta corriente bancaria”. Igualmente, una delegación de atribuciones de tal naturaleza estaría viciada de ilegalidad, por las razones precedentemente expuestas, pero ello resulta aún más evidente en este contexto, pues el exceso en que incurre el Decreto de marras, resulta a todas luces violatorio del artículo 99° de la Constitución Nacional en cuanto expresa que “el Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo”, ni aún cuando se den las circunstancias excepcionales previstas en ese artículo, por tratarse de una norma de carácter tributario.*

Esta anomalía fue subsanada por medio de la sanción de la Ley N° 25.453 del 31/7/01, que incorporó en su plexo normativo a las otras operaciones financieras definidas anteriormente en el Decreto N° 380/01.

2. Principio de seguridad jurídica

El principio de seguridad jurídica, en materia tributaria, podría definirse como la pretensión de todo contribuyente o responsable de saber a qué atenerse en su relación con el Fisco. La existencia del derecho, de un orden jurídico, constituye en sí misma una garantía de seguridad y esa seguridad es lo que da fundamento y justificación a las instituciones jurídicas y al propio Estado. Pero la seguridad jurídica demanda la existencia de un Estado éticamente aceptable. Por ello, no es suficiente que se dicten normas jurídicas sino que es necesario, además, que el ordenamiento jurídico sea justo en su contenido. Vemos, así, que a la seguridad debe vincularse con otro valor: el de justicia. El Estado de derecho simboliza un poder limitado jurídicamente a través del sometimiento de los gobernantes a la ley, o dicho en otras palabras, la sustitución del gobierno de los hombres por el gobierno de las leyes. Este es, precisamente, el modelo de Estado cuya legitimidad reposa en la legalidad en el ejercicio del poder. La legalidad, pues, como principio rector de un Estado de derecho viene a constituirse en el límite al ejercicio del poder público, cimentado en la idea de separación entre el Estado y los particulares y en la necesidad de un ordenamiento jurídico garantizador de los derechos individuales que actúe como barrera frente al poder discrecional de aquél.

Nos recuerda Asorey¹⁴⁴ que la aspiración de seguridad, como principio jurídico puede rastrearse hasta el siglo XII español y es consagrado por la Declaración de Derechos del Estado de Virginia de 1776 y la Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano de 1789.

Vemos así que surge y se afirma juntamente con el principio de legalidad, y ello es coherente pues ambos apuntan al fortalecimiento del estado de derecho y a la eliminación de la arbitrariedad y el capricho personal del monarca.

Esta íntima relación entre legalidad y seguridad es también señalada por Perez de Ayala y Gonzalez¹⁴⁵, al afirmar que la ley es, desde un punto de vista positivo, un vehículo generador de certeza, y, desde un punto de vista negativo, un mecanismo de defensa frente a la arbitrariedad del gobernante.

La vertiente positiva antes señalada tiene tres manifestaciones:

- a) la estabilidad de las normas
- b) la determinación del ordenamiento aplicable en un caso y momento determinados
- c) la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición de los contribuyentes.

Señalan los autores citados que el campo del derecho tributario que es especialmente sensible a las exigencias de certeza, se ve afectado no sólo por las adecuaciones del sistema tributario a la realidad económica, sino también muchas veces por la imprevisión, experimentación, afán de novedades u otras razones menos confesables. Ocioso sería enumerar todos los intentos, cristalizados en normas o no, a los que cabría incluir en alguna de las categorías antes indicadas, enfocando tan sólo los últimos veinticinco o treinta años de la legislación tributaria argentina.

En cuanto a la vertiente negativa, o freno a la arbitrariedad, es el orden jerárquico de las normas el resorte más adecuado para ello, función que en el ordenamiento positivo argentino cumple el artículo 31° de la Constitución Nacional, estableciendo su supremacía, y la necesidad de conformarse toda la legislación a sus disposiciones, como así también las normas locales a las federales.

Cumple también esta función el artículo 99° inciso 2 de la Constitución cuando, como hemos visto, al conceder facultades reglamentarias al Poder Ejecutivo lo hace con la salvedad de no poder alterar su espíritu.

El principio de la seguridad jurídica, aunque no esté expresamente mencionado en la Constitución, se desprende de la propia idea del Estado de derecho, donde prevalecen los valores frente al reglamentarismo. La vinculación de la seguridad jurídica con la idea de justicia, hace innecesaria su incorporación expresa en la Carta Fundamental.

La "jurisprudencia de intereses" que define al derecho positivo como instrumento de composición de intereses contrapuestos, tiene plena aplicación en el campo tributario si se tiene en cuenta que el derecho tributario es un conjunto de normas encaminadas a resolver el conflicto entre el interés comunitario tutelado por ellas y el interés individual de los contribuyentes obligados al pago de los tributos. La seguridad jurídica es la suma de certeza, legalidad, jerarquía normativa, publicidad, irretroactividad perjudicial de las leyes,

¹⁴⁴ ASOREY RUBÉN, "El principio de seguridad jurídica en el Derecho Tributario", en Derecho Tributario, Vol. I, p. 102 y sigs.

¹⁴⁵ PEREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS y GONZALEZ, EUSEBIO, "Curso de Derecho Tributario", Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1991, Vol I p. 29.

interdicción de la arbitrariedad. En la actualidad es indiscutible la concepción del fenómeno tributario como manifestación jurídica, cuyo ordenamiento normativo somete al Estado y al organismo fiscal que lo representa, a los límites impuestos por el derecho.

Dentro del contexto señalado la garantía de juridicidad del impuesto no se logra solamente a través de la sanción de una ley formal sino, además, con la adecuación de la misma a ciertos límites a fin de evitar la arbitrariedad del Estado. Esos límites son las reglas jurídicas superiores encarnadas en los principios de rango constitucional.

El principio de seguridad jurídica se dirige, al menos, a alcanzar un triple propósito:

- conocimiento y certeza del Derecho positivo;
- confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas y en el orden jurídico;
- previsibilidad de los efectos derivados de la aplicación de las normas, así como de las propias acciones o de las conductas de terceros.

El principio de seguridad jurídica exige claridad en las normas para que los administrados sepan a que atenerse ante las mismas. Ello así, las normas deben elaborarse mediante el empleo de una depurada técnica jurídica. Una legislación confusa dificulta su aplicación atentando contra la certeza del Derecho y la confianza de los particulares en el mismo, enturbiando el valor de la justicia.

Este axioma, conocido también como principio de certeza, exige que la normativa impositiva contenga disposiciones claras e inequívocas sobre todos los elementos esenciales que están relacionados con la obligación tributaria, a saber: el monto a pagar, la época del pago, la forma del pago, etc.

Este postulado se relaciona con el de legalidad, en tanto involucra la idea de que los individuos deben conocer anticipadamente y con certeza los presupuestos que darán nacimiento a la obligación de pagar el impuesto, quienes habrán de revestir la calidad de contribuyentes, la cuantía del gravamen, y la oportunidad del pago.

Además, se funda en la aspiración de racionalidad económica que debe imperar y según la cual los individuos deben estar en condiciones de prever la magnitud de los impuestos que incidirán en sus costos con el objeto de realizar sus actividades económicas con el debido grado de seguridad que le presenta estimar el rendimiento futuro de la acción que emprendan.

El principio de seguridad jurídica se relaciona, además, con otra premisa de técnica legislativa el cual se conoce como principio de sistematización, para el cual el derecho tributario, como cabe esperar en cualquier otra rama del derecho, debe ser coherente y sus normas deben compatibilizarse entre sí, por cuyo motivo deben evitarse las contradicciones sistemáticas en el ordenamiento jurídico. Esto es válido no sólo con relación a un mismo tributo sino también con respecto al conjunto de gravámenes que integran el sistema tributario.

3. La libertad como límite al poder de imposición y valladar frente a leyes retroactivas

3.1. La libertad y la Constitución

La sociedad civil es el ámbito del universo social al cual modernamente se lo define como privado, en contraposición a la esfera pública, aunque ambas están en constante relación

recíproca. Esa sociedad civil se fundamenta en la voluntad privada de los ciudadanos y comprende las actividades e iniciativas de los individuos en la persecución de sus objetivos e intereses particulares. Se destaca por: a) la libre actividad de los individuos en procura de la obtención de sus intereses, b) la libre asociación empresaria concebidas para la consecución de intereses colectivos y c) el ámbito de la vida privada, la intimidad y la privacidad de cada uno de los miembros individuales de la comunidad.

En tal contexto, el individualismo es un presupuesto básico según el cual el mundo social está integrado por individuos separables, jurídicamente iguales y dotados de un derecho innato a su privacidad. El hombre, entonces, elige sus objetivos de vida.

El Estado, tal como se lo conoce en la actualidad, obediente de la Constitución como ley suprema de la Nación, nació con el propósito supremo de proteger la independencia de la sociedad civil bajo el famoso principio del *laissez faire, laissez passer, le monde va de lui meme*.

Aún en las circunstancias en que el Estado es intervencionista, se ve compelido a seguir velando por los intereses de la sociedad civil, en nombre de sus principios y en el de los ciudadanos. En países como el nuestro, la legitimación del individualismo está en la esencia del núcleo de la sociedad civil, y en el campea la soberanía del hombre individual.

Los ideales de la libertad individual y el de igualdad marchan unidos en el anhelo de nuestras ideologías políticas y religiosas y es lo que se proclama en las naciones democráticas. La libertad y la igualdad se apoyan mutuamente y han sido incorporadas como designios en el proceso histórico de los últimos siglos. Así, la libertad y la igualdad formaron parte de ese proceso histórico, cuyo objetivo, a partir del capitalismo, fue la maximización del bienestar, de la riqueza y del crecimiento potencial del hombre. El progreso, entonces, viene dado por el crecimiento comercial, político, tecnológico, científico y también por los adelantos de la igualdad y de la libertad.¹⁴⁶

Nuestra Constitución Nacional garantiza derechos individuales en defensa de la persona y, entre ellos, el de libertad que, aunque se define como derecho, a raíz del sistema constitucional adoptado, tiene origen en la conciencia moral del hombre y en la necesidad de ser ejercitada.

El artículo 14° establece que todos los habitantes de la Nación gozan de los siguientes derechos conforme a las leyes que reglamentan su ejercicio: trabajar y ejercer toda industria lícita, de navegar y comerciar; de peticionar a las autoridades; de entrar, permanecer, transitar y salir del territorio argentino; de publicar sus ideas por la prensa sin censura previa; de usar y disponer de su propiedad; de asociarse con fines útiles; de profesar libremente su culto; de enseñar y aprender.

Cuando el artículo 14° de la Constitución Nacional expresa que los habitantes gozan de los derechos "conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio", con tal limitación no se anula la libertad sino que la encauzan en un sentido determinado. Tal limitación debe entenderse en el sentido de que la misma deba disponer qué es lo que no se puede hacer, pero no lo que se debe hacer, ni cómo debe hacerse. Así, la libertad del individuo es amplia, conformada al sistema adoptado por nuestra Constitución, que es liberal e individualista. La limitación actúa circunscribiendo la libertad por razones de interés general, pero dejando un amplio margen para su ejercicio.

En el proceso histórico contemporáneo el Estado viene a constituirse en un órgano jurídico que ha sido creado para garantizar la libertad de sus habitantes y armonizarlas. El derecho no es una creación del Estado, sino de la sociedad, y sus miembros son los destinatarios finales de la acción social.

¹⁴⁶ Ver: Salvador Giner, "El destino de la libertad", Espasa Calpe, Madrid, 1987.

La restricción a la libertad debe estar autorizada por una ley formal pero, además, ésta debe estar ajustada al texto y al espíritu de la Constitución.

La libertad es inherente a la persona humana ya que sin ella el hombre no podría desplegar sus aptitudes físicas e intelectuales y, por lo tanto, se vería privado de desarrollar actividades lícitas.

El poder del Estado no es un poder omnímodo o absoluto, pues tiene como límite el derecho de los individuos. Así, ha podido decirse que el poder de los “estados de derecho” no es sino la vinculación de todos los miembros del Estado a un orden jurídico superior.

Ese orden jurídico superior, ínsito en la naturaleza humana, es el que fija un orden de prioridades en los derechos, comenzando por la vida, inmediatamente seguido por la libertad y el honor, y luego por la propiedad. Así, la vida es el derecho primordial, pues sólo puede ser titular de derechos quien “es”, pero la libertad es el que inmediatamente lo sigue, pues sin ella no se concibe el ejercicio de los demás derechos del hombre. Por ello, ya en el Preámbulo de la Constitución Nacional Argentina se declara enfáticamente que uno de sus objetivos es el de asegurar “los beneficios de la libertad”, y ello se ve traducido en el artículo 19° de su cuerpo normativo al expresar que “ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley ni privado de lo que ella no prohíbe”.

Como derivación de la libertad, elevada a derecho, la ley protege el producto del trabajo y del ejercicio de toda industria lícita, es decir, la propiedad.

La regla según la cual la libertad del individuo termina donde comienza la de los demás no es privativa del derecho privado, pues también campea en el derecho público en punto a la relación de los particulares con el Estado.

Así, toda restricción no autorizada por ley ajustada al texto y espíritu de la Constitución es arbitraria y, como tal, ilegítima. La ley formal que impone la restricción debe ajustarse, pues, a la Constitución.

Grande ha sido el esfuerzo de las teorías filosóficas concebidas en la Edad Moderna para defender la libertad de los pueblos de los males y peligros del absolutismo. A pesar de vacilaciones y tropiezos, la tendencia moderna se ha orientado hacia la práctica social de la libertad. Así, los regímenes jurídicos de los diferentes Estados evolucionados se han impregnado de la concepción que preserva el respeto de todos y cada uno de los hombres, frente a los males del avasallamiento y la tiranía. Consecuencia de ello, son la “Declaración de los derechos del hombre y el ciudadano”, el régimen constitucional de los Estados Unidos, la abolición de la esclavitud y, por supuesto, la democracia en su conjunto, los que han sido recepcionados por nuestra Constitución.

La libertad es la modalidad esencial del hombre y el vehículo para tender a su perfección. El desconocimiento de la libertad individual implica el rebajamiento del hombre y el reconocimiento de tal condición, el respeto a su dignidad.

3.2. La libertad y el Derecho Tributario

El Siglo XVIII fue testigo del advenimiento de dos principios fundamentales referidos a la organización del Estado: la soberanía popular y la separación de poderes.

A partir del año 1789 ambos principios derivaron en el reconocimiento expreso de que la supremacía política correspondía al órgano del Estado que representaba la voluntad general, por cuyo motivo correspondió a las Asambleas legislativas dictar la Constitución

del Estado, declarar los derechos y garantías individuales y ejercitar todas las actividades superiores necesarias para la existencia del Estado.

La revolución francesa trae al campo político, además, los ideales de libertad, igualdad y fraternidad.

A partir del advenimiento de estos principios e ideales, la ley ya no fue la expresión de la voluntad del príncipe sino, en cambio, la expresión de la voluntad general.

Es precisamente que, derivada la Revolución Francesa en el régimen napoleónico, para sostener las guerras entre Francia y Gran Bretaña, en éste último país se establece, en 1798, el primer impuesto a la renta.

Como escribe Sainz de Bujanda ¹⁴⁷ si bien la presencia del elemento jurídico fue vigorosa en la organización romana y en la monarquía visigótica, el régimen constitucional plasmado a partir de la Revolución Francesa le da a los Estados de derecho una fisonomía diferente a la que tuvieron en otras épocas pues, en primer lugar, la ley es el producto de la voluntad general, inspirada por la razón; en segundo lugar, el sometimiento al derecho no afectó sólo a los súbditos sino también al Rey e incluso al propio Estado; en tercer lugar, la ley disciplinó casi enteramente los movimientos de la Administración, convirtiendo a estos en una actividad reglada, bajo el signo primordial de garantizar los derechos del individuo frente al Poder público.

Si bien los impuestos han estado presentes prácticamente en todos los tiempos en que el hombre se integra en comunidades más o menos organizadas, es en el Siglo XVIII cuando se generalizó la opinión de que los impuestos son cargas indispensables para la vida del Estado, desarrollándose, paralelamente, la teoría del Estado de derecho por el cual éste surge de un contrato que liga a los súbditos entre sí y también con las autoridades, en respuesta a necesidades políticas y también económicas y sociales.

En función del principio de soberanía popular, se propone que sea el Parlamento y, dentro de éste preferentemente la cámara que reúne a los representantes del pueblo, quien debe autorizar el cobro de los impuestos fundamentándose su creación en la contraprestación que se paga por los beneficios que el Estado otorga y que son inherentes a la existencia de una asociación política.

Recordamos que en la República Argentina el artículo 52° de la Constitución Nacional dispone que la iniciativa de las leyes sobre contribución corresponde exclusivamente a la Cámara de Diputados, complementando, así, la previsión contenida en el artículo 4° que, al determinar los recursos con que se forma el Tesoro Nacional, incluye entre ellos a las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente imponga el Congreso General.

Modernamente podemos, pues, definir al impuesto como la parte de riqueza que las personas físicas o jurídicas sometidas a la soberanía estatal entregan al Estado y éste recibe en virtud de una autorización legal, que tiene origen en la delegación constitucional basada en el principio de soberanía popular, que le otorga poder de coacción, y que debe servir para que dicho Estado realice los fines que le son propios.

La creación de un impuesto requiere, en primer lugar, la descripción de aquello que se quiere alcanzar con el tributo, es decir, la descripción hipotética de la "circunstancia fáctica" (acontecimiento o hecho susceptible de producirse) que, al ocurrir en el tiempo y lugar preestablecidos, con relación a una persona (física o jurídica), adquiere la categoría de hecho generador de la obligación tributaria, o "hecho imponible".

Los límites a la potestad tributaria del Estado, en lo que atañe a la creación de impuestos, se identifican con los "principios de la tributación inherentes al derecho tributario

¹⁴⁷ "Hacienda y Derecho", T. I, p. 317 y sigs.

sustancial”, que examinamos en el presente Capítulo y que se relacionan con el hecho imponible y la obligación tributaria dineraria. Dichos principios tienen rango constitucional por haber sido expresamente incluidos en las Constituciones de los diferentes Estados. Son bastamente conocidos, entonces, los siguientes principios: de *legalidad*, de *seguridad jurídica*, de *jerarquía normativa*, de *justicia* identificado con la *capacidad contributiva*, y el de *no confiscatoriedad*.

Resulta sugestivo, sin embargo, que a lo largo de más de dos siglos, es decir, desde que comenzó a estudiarse científicamente a la Hacienda Pública, la doctrina de los autores especializados en derecho tributario no haya puesto énfasis en la importancia de asociar a dicha disciplina con la libertad, en un intento por sentar las bases limitantes de la potestad tributaria del Estado en un principio universalmente reconocido en otros campos del derecho y que, desde el punto de vista de un rango de prioridades, figura inmediatamente después de la vida y antes que el derecho de propiedad.

El ancho campo de las libertades consagrado por el artículo 14° de nuestra Constitución Nacional, por sí solo, al tiempo que garantiza la libertad individual en sentido amplio, delimita la potestad del Estado en punto a establecer reglamentaciones, estando, las que no se compadezcan con la letra y el espíritu de tal garantía, teñidas de ilegitimidad.

Si bien se observa, algunos de los “principios de la tributación” reconocidos unánimemente, y que hemos citado en un párrafo anterior, pueden tomarse como postulados derivados de la libertad, entendida ésta con el alcance que surge del precepto constitucional.

Así, el de *legalidad*, es un desprendimiento de la garantía de la libertad, en tanto la privación de esta última, vista desde la óptica de disponer de la propiedad, sólo puede autorizarla una ley formal.

El de *seguridad jurídica*, de igual modo, dada la íntima relación entre legalidad y seguridad, teniendo en cuenta, por un lado, que la ley es un vehículo generador de certeza y, por el otro, un mecanismo de defensa frente a la arbitrariedad del gobernante. Todo aquello que atente contra la estabilidad de las normas, la determinación del ordenamiento aplicable en un caso y momento determinados y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición de los contribuyentes, representan obstáculos al ejercicio pleno de la libertad.

Lo mismo puede afirmarse del principio de *jerarquía normativa*, pues los postulados de seguridad y certeza tienen una directa vinculación con la jerarquía de las normas, en cuanto a que aquello que está reservado a un determinado escalón no puede ser materia de una regla de rango inferior, y, por ello, la falta de adecuación de las normas a este principio, lesiona la libertad individual.

Finalmente, el principio de *justicia*, identificado con la *capacidad contributiva*, no hace más que garantizar el ejercicio pleno de la libertad de disponer del patrimonio por sobre el límite necesario para contribuir a las necesidades del Estado, apuntando al mismo propósito el principio de *no confiscatoriedad*.

3.3. La libertad como límite al poder de imposición

La ley jurídica proyecta el ámbito de su influencia en un escenario en donde el interés individual es compatible con el interés general, protegiendo tanto a uno como al otro. La manifestación primaria del interés individual es la libertad, bajo cuyo amparo los particulares desenvuelven útilmente sus actividades intelectuales, físicas y comerciales. El artículo 14° de la Constitución prescribe, en este último aspecto, que todos los habitantes de la Nación gozan del derecho a trabajar y ejercer toda industria lícita.

Así, toda restricción no autorizada por ley ajustada al texto y espíritu de la Constitución es arbitraria y, como tal, ilegítima. La ley formal que impone la restricción debe ajustarse, pues, a la Constitución.

Es evidente, que un impuesto que confisca recursos por encima de los límites que la Constitución autoriza, limita la libertad del contribuyente a operar comercialmente sólo con el remanente sobrante, con clara afectación de su derecho a ejercer la industria y el comercio lícito, privándolo de la realización de actividades económicas generadoras de riqueza individual y colectiva, en una magnitud equivalente a la proporción ilegítimamente incautada.

En tal contexto, a través de un gravamen confiscatorio se estaría restringiendo ilegítimamente la actividad económica del contribuyente damnificado, colisionando con el principio de capacidad contributiva que ordena que la carga tributaria debe ser adecuada y razonable, para lo cual la presión que el impuesto produzca sobre la riqueza debe guardar una cierta medida que, para ser justa, no debe superar lo aconsejado por una razonable prudencia.

Nótese, en efecto, que una presión tributaria excesiva, aparte de conculcar el derecho de propiedad, puede colocar a la riqueza en estado de difícil o imposible conservación y reproducción, cuando el contribuyente no puede absorber, sin deterioro de la misma riqueza, la carga tributaria que sobrepasa la medida de lo justo. La reflexión precedente no es otra cosa que la formulación del principio tributario de la proporcionalidad que, en ocasiones se identifica con la “no confiscación”.

Tiene dicho Luqui¹⁴⁸, con acierto, que “la riqueza, como los seres vivientes, requiere un cierto grado o margen de libertad para que sus fuerzas naturales puedan conservarse, reproducirse y progresar. Este es un hecho natural que el derecho debe respetar, sea en punto a poder tributario como en cualquier otro orden de cosas. Por eso, la carga tributaria, en principio, sólo puede tomar, para ser lícita, una *porción*, la menor posible, de la riqueza”. Y continúa diciendo: “... la porción que la proporcionalidad puede tomar de la riqueza (*capacidad contributiva*), jamás podrá llegar a despojar de la propiedad al contribuyente, despojo que se produciría si esa porción no guardara esa razonable prudencia a que nos hemos referido”. Remata el autor citado: “Siendo lícita la actividad, el contribuyente goza de la garantía del derecho de propiedad y, por lo mismo, esa garantía, ..., representa una verdadera autolimitación del poder del Estado; por eso, el uso que de los tributos haga el Estado ... debe conformarse a hacerlo dentro de los límites que le determina esa autolimitación, respetando y asegurando la propiedad privada que es base del sistema republicano, como lo es también la libertad. De otra manera, el Estado estaría usando un instrumento financiero, que la carta le otorga para fines de bien general, en

¹⁴⁸ Luqui, Juan Carlos, “Derecho Constitucional Tributario”, Ed. Depalma, p.54, 1993.

desmedro de esos derechos que, a su vez, la misma carta le obliga a asegurar y respetar, porque los considera derechos naturales del individuo y, por lo mismo, ínsitos en los principios republicanos. El bien general de la República, por lo menos en nuestro sistema, se sustenta en las garantías y seguridades de esos derechos, a diferencia de otros sistemas de gobierno, como el colectivismo o el comunismo en los que aquellos derechos no representan el centro de gravedad del sistema”.

La Corte Suprema nacional ha formulado toda una doctrina sobre la proporcionalidad de los tributos, que se ajusta estrictamente a nuestro comentario, pues, un tributo que detraiga riqueza del contribuyente en niveles que excedan lo que una razonable prudencia aconseja, tornaría ilusorio el derecho de propiedad, toda vez que aquél ya no gozaría de su propiedad. Nos hallaríamos, aquí, más que frente a una expropiación, frente a un verdadero despojo, pues privaría a su dueño gozar de su propiedad sin ninguna indemnización.

La proporcionalidad se confunde con la equidad, pues la falta de prudencia en la imposición deriva en que la carga resulte inequitativa.

El poder de imperio del Estado para crear tributos debe practicarse con ajuste a elementales reglas de convivencia con los ciudadanos. La potestad en materia tributaria no implica el quebrantamiento del derecho, debiendo ejercitarse con adecuación a ciertos límites a fin de no caer en la arbitrariedad. Téngase en cuenta, para ello, que el fenómeno tributario es concebido en la actualidad como una manifestación jurídica, estando sometido el Estado a los límites impuestos por el derecho.

Admitida la potestad del Estado para crear impuestos, dicha prerrogativa no debe ser practicada sin límite alguno. El sistema tributario para ser tal debe ser orgánico, es decir, armónico. Desde un punto de vista dogmático no cabe en él la anarquía, quedando desterrada la ilegitimidad, la confusión, la desorganización, el caos y el desconcierto. Es ilegítimo aquello que adultere el derecho. El derecho impone sus reglas y a ellas deben obedecer tanto los particulares como el Estado y éste las subvertiría, por ejemplo, si pretendiese gravar utilidades inexistentes, con el impuesto a las ganancias.

La validez jurídica del tributo, en este caso, guarda relación con la existencia de utilidades reales. Admitir lo contrario implicaría desconocer la necesidad de mantener la intangibilidad del capital con la consecuencia que el Estado terminaría apropiándose de la riqueza privada, en clara contradicción con las garantías consagradas por nuestra Constitución.

Como ejemplarmente enseñó Alberdi, la Constitución Argentina ha puesto los derechos del hombre, en cuanto al ejercicio de sus gastos o consumos privados, bajo el amparo de sus garantías de libertad, propiedad, igualdad y seguridad. Interesa a la verdad práctica de esa protección, que las leyes orgánicas encargadas de hacer cumplir la Constitución en ese punto esencial a la riqueza, sean expresión fiel de la Constitución, y se abstengan de alterar la verdad de sus garantías, so pretexto de reglamentar su ejercicio en lo relativo a los consumos privados.

3.4. La libertad como límite a la retroactividad de las leyes tributarias en los impuestos periódicos. Su relación con la integración del hecho imponible.

3.4.1. La doctrina prevaleciente en materia de retroactividad tributaria

Ha sido aceptado hasta el presente, por los tribunales y la doctrina, que las leyes tributarias eran inconstitucionalmente retroactivas cuando comprendían dentro de su ámbito a aquellos hechos imposables “instantáneos” ocurridos con anterioridad a su sanción y publicación, en tanto que, tratándose de los denominados supuestos “periódicos”, sólo se ha considerado constitucionalmente reprochable la pretensión de retrotraer los efectos más allá del ejercicio fiscal en curso.

Para arribar a esta conclusión se ha partido de considerar el elemento temporal (ejercicio fiscal) como un elemento constitutivo del hecho imponible, entendiéndose que éste sólo se ha completado o perfeccionado en la fecha en la que el cierre del ejercicio se ha producido, de lo que se deriva, como necesaria consecuencia, que toda variación de las normas tributarias producida antes del cierre del ejercicio no es retroactiva, puesto que ha tenido lugar antes del nacimiento del “hecho imponible”.

El análisis del tema está claramente vinculado con dos diferentes clases de hechos imposables: los *instantáneos*, que nacen en determinado momento y que cada vez que se verifican dan origen al nacimiento de una diferente obligación tributaria y los *periódicos*, que se van formando o completando en determinado período de tiempo y que son el resultado de la suma de hechos, circunstancias o acontecimientos, universalmente considerados, dando origen la culminación del ciclo de formación también al surgimiento de obligaciones tributarias autónomas.

En los impuestos instantáneos, la ley puede establecer el momento de nacimiento del crédito fiscal, en tanto que en los periódicos, es siempre necesario que disponga el lapso en que tal hecho ocurra.

El nacimiento de la obligación tributaria se produce cuando tiene lugar la realización del hecho imponible y, para la doctrina prevaleciente, como éste está integrado también por el elemento temporal pues la duración del suceso influye en la determinación de dicha obligación, es necesario conocer el criterio adoptado por cada ley fiscal particular al fijar la duración del hecho imponible, con el objeto de establecer, en cada caso, si éste se ha verificado efectivamente.

Los impuestos cuyos presupuestos de hecho son instantáneos no ofrecen mayores dificultades en punto a la determinación del momento en que nace la obligación tributaria, pues aquellos presupuestos que por su propia naturaleza tienen una duración fácilmente determinable, permiten definir indubitablemente la existencia del hecho imponible y, por ello, el momento en que nace la obligación fiscal.

Los mayores problemas se presentan en aquellos supuestos en los que el hecho generador está constituido por situaciones duraderas, que se prolongan en el tiempo. En estos casos, la norma tributaria debe fijar el momento en que nace la obligación pues, de otro modo, el presupuesto de hecho puede tener una duración indefinida que distorsione la recaudación del tributo o que la postergue indefinidamente.

Berliri, citado por Sainz de Bujanda, dice que las soluciones que pueden implementarse para resolver la situación apuntada pueden ser, entre otras, las siguientes:

- d) Que el legislador considere el hecho duradero como si fuese un hecho instantáneo y ligue, por tanto, el nacimiento de la relación jurídica impositiva al momento inicial o al terminal del hecho. En opinión del profesor español, también puede establecerse un momento intermedio que aparezca inserto dentro del ciclo temporal del hecho.

- e) Que la ley asuma como hecho jurídico capaz de producir el nacimiento de la obligación impositiva, en vez de una actividad duradera o continuada, el resultado de ésta. Es lo que acontece con los impuestos sobre la renta, en los que el presupuesto objetivo es la percepción de la renta, o sea, por un evento instantáneo, ya que si bien la renta se produce a través de un tiempo más o menos prolongado, se percibe en un solo momento. En este caso, apunta Sainz de Bujanda, el hecho imponible es la percepción de la renta que por naturaleza, es instantáneo, lo que conduce a desestimar que el legislador pretenda gravar la acción o actividad duradera encaminada a obtener renta: lo que grava es el resultado positivo de esa actividad. Así, en materia de impuestos sobre los beneficios, a efectos de determinar la renta, se considera gravado el resultado de la actividad desarrollada en el curso de un año, repitiéndose el criterio en todos los demás, de manera que a cada año corresponde una obligación tributaria autónoma, como si cada obligación hubiere nacido de acontecimientos diversos. En este caso, el evento del que deriva el nacimiento de la obligación tributaria es de carácter instantáneo, la percepción de la renta, en tanto que lo duradero es el ejercicio de la actividad que la produce.

La solución de fijar un período fiscal también se ha utilizado en otros gravámenes; tal el caso de aquellos cuyos hechos imponibles consisten en la tenencia de determinados bienes.

El autor español citado, afirmado en el razonamiento precedente, escribe que la obligación nace cuando el aspecto temporal del hecho imponible ha quedado integrado con los restantes elementos que constituyen el hecho en cuestión, produciéndose la integración por la circunstancia de que el hecho ha agotado su tiempo de duración fiscal. Se resalta el concepto de “duración fiscal”, pues el agotamiento del tiempo debe tomarse desde el punto de vista de su relevancia para producir el efecto jurídico de nacimiento de la obligación, pudiendo ocurrir, inclusive, que la actividad o situación que sirva de soporte material al hecho imponible puede, en determinadas hipótesis, prolongarse más allá de un período fiscal, generando el nacimiento de una nueva obligación tributaria.

Por lo expuesto, se dice que al nacer la obligación tributaria como consecuencia de la integración del elemento temporal con los restantes elementos constitutivos del hecho imponible, se devenga el tributo a favor del sujeto activo de la relación jurídico tributaria, derivándose la consecuencia de que habrá tantos hechos imponibles como períodos impositivos y, consecuentemente, habrá tantas obligaciones tributarias como períodos impositivos haya.

El autor citado en último término, enfatiza que el período impositivo es un elemento constitutivo de aquellos hechos imponibles duraderos respecto a los cuales la ley no quiera establecer la aparición de una sola deuda impositiva sino al nacimiento de una pluralidad de obligaciones tributarias escalonadas en el tiempo.

Entonces, para esta doctrina, habiéndose verificado durante el año fiscal todos los demás elementos del presupuesto objetivo, la obligación tributaria nacerá en la oportunidad en que se produzca el vencimiento del período impositivo determinado por la ley (elemento temporal).

Diferencia, así, a los impuestos periódicos de los impuestos instantáneos, pues mientras en los primeros el elemento temporal que fija el momento de nacimiento de la obligación tributaria, es un dato suministrado por la propia ley fiscal con carácter general, en los segundos, tal elemento se encuentra contenido en la propia naturaleza del hecho imponible. Mientras en los impuestos periódicos se verifica un solo hecho imponible por

período impositivo, en los instantáneos existen tantos hechos imponibles como hechos se concreten.

Adviértase, pues, que de acuerdo con esta doctrina de la integración del hecho imponible según la cual el elemento temporal forma parte del mismo y, por ello, la obligación tributaria nace en oportunidad del cierre del ejercicio en los impuestos periódicos, las normas tributarias sancionadas durante el curso de un ejercicio fiscal pueden tener efecto sobre los hechos realizados con anterioridad a su sanción, siempre que los mismos se hayan verificado dentro del mismo ejercicio.

3.4.2. Nuestra posición

3.4.2.1. El elemento temporal no integra el hecho imponible

En lo que hace a la configuración del hecho imponible, entendemos que la fijación de un límite temporal no tiene que ver con la naturaleza de los supuestos reveladores de capacidad contributiva, sino con la necesidad de establecer fechas a partir de las cuales corren los plazos para el ingreso de los distintos tributos. En los hechos imponibles “instantáneos”, es decir aquellos hechos generadores simples que al ocurrir en determinado momento de tiempo dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria, no existe conflicto, atento a que el agotamiento de los mismos se produce en un momento determinado.

En nuestra opinión, entonces, en aquellos supuestos que dependen del desarrollo de una actividad de carácter permanente, como es el caso del ejercicio del comercio o una profesión, cada uno de los actos que implican el ejercicio de la actividad constituye, por sí mismo, un hecho imponible, fijándose el límite temporal al solo efecto de facilitar la determinación y el pago del gravamen.

En general la doctrina tributarista admite que el hecho imponible está integrado por un elemento objetivo y otro subjetivo. El presupuesto objetivo es el hecho elegido por el legislador para someterlo a imposición y el presupuesto subjetivo es la relación en la que se encuentra con el elemento objetivo, el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Es la ley, entonces, la que cada vez que se realice concretamente el supuesto de hecho por ella definido, genera el nacimiento de la obligación tributaria, o, dicho de otro modo, la realización concreta de los hechos o acontecimientos definidos por la ley tributaria será susceptible de originar la relación jurídica obligacional.

El presupuesto de hecho (*fattispecie*, para la doctrina italiana) está integrado por todos los elementos necesarios para dar nacimiento a la obligación tributaria. Por ello, el efecto jurídico no se producirá si alguno de esos elementos no se concreta. Todos estos factores deben concurrir para que pueda afirmarse que el hecho imponible se hubo verificado, dando origen a la obligación tributaria.

A los fines de resolver si un acto de la vida real debe considerarse subsumido en el presupuesto objetivo típico legalmente previsto, habrá de tenerse en cuenta que en los impuestos que prevén presupuestos negociales (los que someten a imposición a negocios jurídicos regulados por otras ramas del derecho), deberá indagarse acerca de la manifestación de la voluntad de las partes, es decir la intención que éstas han tenido en vista al celebrar el negocio, con el objeto de determinar su real naturaleza jurídica y, así, determinar si se dan en el caso concreto los supuestos caracterizadores del hecho imponible. En tanto que en los impuestos que contemplan presupuestos no negociales, deberá interpretarse la ley fiscal, en razón de que en ella el legislador ha plasmado el elenco de elementos relevantes para tipificar el presupuesto. En este último supuesto, no existe remisión a negocios regulados por el derecho privado, sino una definición del hecho

imponible atípica y propia de la ley tributaria, la que debe ser interpretada de acuerdo con las expresiones gramaticales vertidas por el legislador al formularla.

Los presupuestos objetivos del hecho imponible suelen estar constituidos, principalmente, por alguno de los siguientes supuestos de hecho:

- a) Fenómenos de contenido económico que, al ser receptados por la legislación fiscal, adquieren virtualidad jurídica tributaria.
- b) Ostentación de la titularidad de derechos sobre bienes o cosas que revelan la existencia de una cierta riqueza.
- c) Negocios jurídicos tipificados por el derecho privado que al ser receptados por la ley tributaria se convierten en hechos imponibles.

Normalmente, los supuestos de hecho incluidos en los apartados a) y b) se identifican con los hechos imponibles cuyos presupuestos son periódicos, en tanto que los incluidos en el apartado c), con los instantáneos.

Los presupuestos instantáneos son los hechos generadores simples que al ocurrir en determinado momento de tiempo, dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria.

A *contrario sensu*, un hecho imponible será periódico, aun en el caso de que sea breve su duración, si, por su naturaleza, tiende a repetirse, como la percepción de una renta.

Esa tendencia del hecho imponible a repetirse no lo priva de individualidad, es decir, cada uno de los hechos de la vida real que reúnan los elementos caracterizadores del presupuesto de hecho definido por la ley tiene virtualidad tributaria propia, dando lugar al nacimiento del hecho imponible y a la correspondiente obligación tributaria. Por razones prácticas, de recaudación o presupuestarias, la ley establece en los impuestos periódicos, generalmente, un tiempo de corte para la determinación de la base imponible y, con ello, el consecuente deslinde del período fiscal dentro del cual el Estado considera delimitado el *quantum* de la obligación tributaria, la que está determinada por la aplicación de las alícuotas de imposición sobre la sumatoria de los hechos imponibles verificados durante dicho período. **Pero ello no importa desconocer la existencia, dentro de ese lapso, de tantos hechos imponibles como hechos fácticos configurados por la totalidad de los elementos integradores del presupuesto de hecho se hayan verificado.**

Resumiendo, el hecho imponible, según nuestro punto de vista, no está integrado por el elemento temporal y, por ello, si la fecha de cierre del ejercicio fiscal no es un elemento constitutivo del hecho imponible, entonces la obligación tributaria no nace en ocasión del cierre de tal ejercicio, sino en oportunidad en que se hubieron verificado los elementos que caracterizan al presupuesto de hecho definido por la ley fiscal, es decir, en fecha anterior a dicho cierre.

Desde el punto de vista del Derecho Privado, dentro del sinnúmero de hechos que acaecen constantemente en el mundo externo, hay algunos que tienen la propiedad de producir efectos jurídicos. A éstos se los llama hechos jurídicos.

El hecho jurídico puede ser definido como el presupuesto de hecho necesario para que se produzca un efecto jurídico; en otras palabras, es el conjunto de circunstancias que, producidas, deben determinar ciertas consecuencias de acuerdo con la ley.

Los hechos jurídicos humanos son todos aquellos realizados por el hombre y que producen efectos jurídicos: un contrato, un delito, etcétera.

Los hechos jurídicos humanos pueden ser voluntarios e involuntarios. El primero de ellos se produce por efecto inmediato de la voluntad del hombre y por lo tanto, son realizados con discernimiento, intención y libertad.

Se denomina hecho jurídico en sentido amplio a un acontecimiento que tiene trascendencia en el ámbito del derecho, es decir, se modifican ciertos estados jurídicos iniciales desde el punto de vista legal.

El presupuesto de hecho de la norma es un hecho jurídico. Es importante distinguir, dentro de los hechos jurídicos en sentido amplio, los llamados actos jurídicos y los hechos jurídicos en sentido estricto. Un hecho jurídico en sentido estricto no tiene por qué ser voluntario ni controlable por la persona, mientras que en un acto jurídico, la voluntad de la persona es esencial. Por lo tanto, todos los actos jurídicos son hechos jurídicos, pero no todos los hechos jurídicos son actos jurídicos.

Son requisitos de existencia: La voluntad, El objeto, La causa, Las solemnidades en aquellos actos que la ley lo exige.

- Voluntad: es la actitud o disposición moral para querer algo “es la intención decidida de hacer o no hacer algo”. La voluntad se manifiesta de manera expresa cuando el contenido de nuestro propósito es revelado explícita y directamente, sin la ayuda de circunstancias concurrentes. Por ejemplo la suscripción de un instrumento público o privado que da cuenta de la celebración de un contrato.
- El Objeto: se suele entender por objeto el contenido de la prestación que nace de la obligación.
- Las solemnidades: son los requisitos externos con que deben ejecutarse o celebrarse algunos actos jurídicos, por disposición de la ley.

Nótese que una norma jurídica parte siempre de un presupuesto de hecho, para posteriormente regular las consecuencias que ello tiene en el área del derecho. Los elementos esenciales del acto jurídico son aquellos sin los cuales el acto no produce efecto alguno o degenera en otro acto diferente. Es decir, de faltar alguno de los elementos esenciales no nace el acto jurídico.

En materia tributaria, como veremos más adelante al examinar el hecho imponible, éste no cambia, sigue siendo un hecho, a pesar de los diferentes eventos elegidos por el legislador para someterlos a imposición e incluirlos dentro del concepto genérico del hecho generador.

La normativa tributaria considera a los distintos presupuestos (vg. beneficios, patrimonio, negocios jurídicos, etc.) como hechos aptos para constituir el objeto de la obligación, con prescindencia de la distinta naturaleza de los sucesos, agrupando a todos ellos bajo la denominación genérica de presupuesto de hecho. La esencia de la obligación tributaria no se modifica por la circunstancia que aquellos sean distintos.

Pero el supuesto de hecho que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, a pesar de que su esencia es acentuadamente tributaria y que la realización del mismo estará sometido a dos tipos diferentes de efectos: uno, el que los sujetos han deseado al concretarlo en la práctica y que derivan de las condiciones jurídicas del suceso y otro, el que la ley impositiva ha querido, es decir, la imposición del hecho concreto y que, seguramente, no habrá estado en el ánimo de los sujetos, siempre es un hecho jurídico y, como tal, está sometido a las nociones jurídicas que de los hechos jurídicos informa el

Derecho, considerando la unidad, unicidad y uniformidad que debe campear en él. Y, en tal contexto, siempre un hecho jurídico tiene un contenido que le es característico y que está definido en función de su objeto, siendo éste el contenido de la prestación que nace de la obligación.

Para el Derecho Privado, el tiempo no suele ser un elemento constitutivo de los actos jurídicos salvo, por ejemplo, con relación a los contratos de tracto sucesivo. Ello así, por cuanto las normas positivas aplican una definición genérica para conceptualizar a aquellos actos que, al producirse e identificarse con dicha definición, producen determinados y concretos efectos jurídicos entre las partes.

El perfeccionamiento jurídico del acto y el correlativo nacimiento de derechos y obligaciones, sólo depende de que concurran los elementos esenciales de aquél, sin que para ello se tenga en cuenta si dichos elementos esenciales habrán de repetirse en el tiempo. Es suficiente que, por efecto de la voluntad del hombre, se verifiquen efectivamente, para que el hecho jurídico voluntario nazca. Y cada vez que vuelvan a reunirse los elementos caracterizadores del hecho jurídico estaremos en presencia de tantos otros hechos jurídicos. El elemento constitutivo del hecho jurídico es la tipicidad legal del hecho y del efecto, es decir, su consagración por una norma legal.

En consecuencia, la configuración el hecho imponible o presupuesto de hecho que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, sólo depende de que se verifique el presupuesto fáctico, es decir, que estén reunidas las condiciones objetivas de gravabilidad definidas por la ley fiscal y que tal hecho fáctico se atribuya a un determinado sujeto pasivo. Con ello habrá nacido el hecho imponible y concomitantemente la obligación tributaria y cada vez que este sujeto pasivo realice el mismo hecho por haber concurrido las condiciones de gravabilidad, volverá a nacer el hecho imponible y la obligación a su cargo. Habrá tantos hechos imponibles como actos individuales e independientes haya realizado, siempre que cada uno de ellos se encuentre subsumido en la definición legal de hecho imponible, es decir, en el presupuesto de hecho tenido en cuenta por el legislador fiscal.

En razón de lo expuesto, en nuestra opinión, en cuanto pretenda considerarse alcanzados con un nuevo tributo o con alícuotas más gravosas a los hechos imponibles cuya realización ha sido anterior a la fecha de sanción y publicación de la norma tributaria, aun cuando no se hubiera producido el cierre del período fiscal, estaremos en presencia de un gravamen inconstitucional.

Ello así, porque de acuerdo con nuestro enfoque, se habría consolidado el nacimiento de la obligación tributaria antes del cierre del ejercicio y, por tal motivo, el contribuyente ha incorporado a su patrimonio un derecho. Téngase en cuenta que el principio de legalidad en la tributación no se agota en la mera legislación formal, sino que es receptivo de los principios de certeza y seguridad jurídica. El principio de certeza impone que las normas tributarias sean claras y precisas a fin de evitar la confusión y el desorden, constituyéndose en una exigencia del principio de seguridad jurídica. Adam Smith, al publicitar los principios fundamentales de la tributación, escribía que un pequeñísimo grado de incertidumbre es más peligroso que un grado muy considerable de desigualdad. La certeza impone que la ley tributaria sea necesariamente anterior al hecho generador elegido por ella para que adquiera virtualidad jurídica la obligación tributaria. Lo contrario conduciría a reconocer en la ley una palmaria arbitrariedad legislativa.

Puede afirmarse, pues, que la irretroactividad impositiva se apoya en un conjunto de principios que le dan fundamento. Los hasta ahora desarrollados por la doctrina son el

principio de legalidad, al cual se le añade el de certeza y el de seguridad jurídica, el de razonabilidad de las leyes, el de equidad y el de inviolabilidad de la propiedad.

Se dice que la retroactividad requiere que la norma no haya fijado su vigencia o haya consagrado expresamente su retroactividad. En este aspecto, la circunstancia que la norma haya fijado la vigencia de sus disposiciones a partir de una fecha expresamente mencionada, no nos parece un dato relevante con relación a la aplicación de la doctrina de la retroactividad impropia en materia tributaria.

En efecto, si bien lo ideal es que la retroactividad deba ser expresa y estar formalmente señalada en la ley, cabe destacar, sin embargo, que en materia tributaria la doctrina de la retroactividad impropia vendría a complementar a la interpretación restrictiva, en función de la particular manera de considerar configurado al hecho imponible, que, según vimos, atribuye al elemento temporal el valor de elemento constitutivo del mismo.

La cuestión está relacionada con aquellos casos en que la nueva ley viene a regular situaciones que ya han nacido bajo el imperio de la ley anterior y que continúan produciéndose, es decir las denominadas “situaciones en curso”. En tales supuestos se ha sostenido que la ley es retroactiva cuando ella afecte un “derecho adquirido”, pues si tan sólo afecta a una mera expectativa o a una facultad legal no ejercitada, no tendrá efecto retroactivo.

Si consideramos que la “facultad legal no ejercida” es requisito para la adquisición de un derecho, para poder ser titular de él y ejercerlo y la “mera expectativa” es la esperanza en la adquisición de un derecho, fundada en la ley vigente, y no convertida en derecho por faltar uno o más de los requisitos exigidos por la ley, advertimos entonces que, conforme a la doctrina tributaria prevaleciente, tales circunstancias están presentes pues no habría nacido en cabeza del contribuyente ningún derecho hasta tanto no se verifique el hecho imponible, el cual recién tendrá virtualidad jurídica al cierre del ejercicio fiscal.

Parece pues, que en base a tales consideraciones, es muy improbable que la Justicia admita el reproche a la aplicación retroactiva de una norma legal que establezca su vigencia con efecto retroactivo dentro del período fiscal no cerrado, con relación a un impuesto periódico o de ejercicio, ya que no vemos la manera de conciliar la aceptación doctrinaria acerca de la integración del hecho imponible con el elemento temporal (cierre de ejercicio fiscal), con la teoría del derecho adquirido.

En consecuencia, al considerar la doctrina predominante, que el hecho imponible en los impuestos periódicos se integra con el elemento temporal, esa misma doctrina se pronuncia por legitimar la retroactividad de la ley que retrotrae sus efectos a hechos anteriores a su sanción cuando los mismos se hayan verificado dentro del mismo ejercicio, por considerar que la situación jurídica no ha quedado constituida definitivamente, aunque los efectos económicos se proyecten sobre todo el ejercicio en curso a la fecha de su sanción.¹⁴⁹

Por nuestra parte, en base a la construcción técnico-jurídica que hemos desarrollado precedentemente, consideramos que el contribuyente ha incorporado a su patrimonio un derecho en oportunidad en que se han verificado los extremos previstos en la definición de hecho imponible contenida en la ley fiscal, sin que al “cierre del ejercicio” deba considerárselo como elemento constitutivo del mismo. Desde tal punto de vista, todos los principios citados precedentemente que dan fundamento a la irretroactividad impositiva

¹⁴⁹ Spisso, Rodolfo R, “Derecho Constitucional Tributario”, ed. Depalma, 2000, p. 310 y sgtes.

vienen a constituirse en una barrera inexpugnable para oponer frente a cualquier intento de retroactividad.

La diferencia entre la doctrina prevaleciente y la nuestra radica, según se observa, en determinar el momento en que dicho valladar adquiere virtualidad para oponerlo a la norma retroactiva. Para la doctrina predominante, tal momento es el cierre del ejercicio, para nosotros, lo es cuando los extremos calificadores del presupuesto generador se han verificado, sin que el elemento temporal (cierre del ejercicio fiscal) forme parte de dicho presupuesto o hecho imponible.

3.4.2.2. La libertad como valladar a la retroactividad fiscal

En cuanto a los límites a imponer a la retroactividad fiscal, a mayor abundamiento, apelamos a otro “principio” que consideramos apto para incluirlo en el elenco de las directrices fundamentales de la tributación. Dicho principio es el de libertad.

Creemos advertir en este principio una ventaja adicional sobre los que hasta ahora se han vislumbrado para fundamentar el rechazo a la retroactividad fiscal.

En efecto, de reconocérsele a este principio la virtualidad que pretendemos, sería indiferente que el intérprete se situó del lado de la doctrina predominante en punto a considerar al elemento temporal como constitutivo del hecho imponible o, en cambio, como sostenemos, que dicho elemento temporal no lo integra. Ello es así, dado que, aún cuando se aceptare que la obligación tributaria no ha nacido aún al momento de sancionarse la ley porque el cierre del ejercicio no se ha producido todavía, y, por tal motivo, aún el contribuyente no ha incorporado a su patrimonio el derecho patrimonial (criterio predominante que no compartimos), debería concluirse, no obstante, que el contribuyente, en oportunidad de realizar el negocio jurídico de contenido económico definido por la ley fiscal como presupuesto del hecho imponible, ejerció la opción de llevarlo a cabo en un escenario en que la nueva ley aún no se había sancionado desconociendo, por ello, las consecuencias derivadas de la misma, las que, de ser más gravosas que las existentes al momento de realizar la operación, viene a desbaratar la ecuación económica sobre cuya base realizó el contribuyente sus operaciones.

De manera que lo que aquí se discute no es sólo si el contribuyente incorporó a su hacienda un derecho patrimonial, sino algo más importante, esto es, si el contribuyente puede estar sometido a un daño emergente de una norma legal sancionada con posterioridad, que ataca el ejercicio pleno de su libertad de contratar.

La libertad es la facultad de practicar los derechos, esto es, la posibilidad de elegir, de establecer los objetivos, de delinear un proyecto de vida o comercial. Obviamente el ejercicio de la libertad no es incondicionado, sino que está sometido a una serie de limitaciones. Así, las leyes restringen, bajo determinadas condiciones, el ejercicio de la libertad, tal como lo prevé el artículo 14° de la Constitución Nacional, cuando expresa que los habitantes gozan de los derechos “conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio”.

Dichas limitaciones no anulan la libertad del hombre, pero la encauzan o encarrilan en un determinado sentido, por lo que resulta imprescindible el conocimiento de las mismas a fin de posibilitar el adecuado ejercicio de la libertad. El hombre sólo actúa verdadera y plenamente libre cuando conoce cuáles serán las consecuencias de sus actos y realiza voluntariamente los mismos. La restricción de la libertad “conforme con las leyes que reglamenten su ejercicio”, impone que la limitación sea conocida por el hombre antes de que la misma opere, a fin de que pueda acomodar sus acciones de modo de adaptarse al nuevo escenario, ahora más restringido, para que, en base a ello, pueda adoptar las decisiones que mejor se acomoden a sus intereses, teniendo en cuenta las nuevas condiciones y las consecuencias de sus actos.

La libertad se experimenta como capacidad de elegir caminos y bienes en un escenario en el que se debe luchar contra los obstáculos.

Si el ejercicio de la libertad exige el conocimiento de las reglas de juego establecidas para regir en un determinado momento, entonces la modificación ulterior de dichas reglas sólo puede tener efecto con relación a proyectos y opciones libremente ejercitadas en el futuro, pues sólo respecto de éstas está el hombre en condiciones de realizar el ordenamiento adecuado de sus actos, que tenga en cuenta los cambios introducidos, para alcanzar las metas propuestas.

Esa vivencia de la libertad requiere de un cálculo de los riesgos a través del estudio sistemático tendiente a evitarlos o a reducirlos, siendo ésta una característica fundamental de la economía y de la cultura en los tiempos que corren. Existe en el hombre y en las empresas la consciente convicción por reducir los quebrantos. La eliminación del riesgo es un dato de la realidad que no es privativo del hombre considerado individualmente, sino que está instalado en la propia sociedad a partir del anhelo colectivo tendiente a obtener un mundo seguro y sin sorpresas.

La libertad es la vocación suprema del hombre y la entendemos como la capacidad de actuar, sin ataduras que condenen al hombre a ejecutar los deseos de otros. El éxito está en directa relación con el diagnóstico que se haga de las circunstancias, así como del plan que se elabore para aprovecharse de las condiciones favorables. Mediante el análisis previsor habrán de neutralizarse los obstáculos que se opongan.

La prudencia es una de las virtudes básicas y, quizás, aquella que articula en forma óptima el contenido del resto de las virtudes humanas. En efecto, cuando hablamos de prudencia hablamos de sabiduría práctica, es decir, de la capacidad de que, mediante una rigurosa reflexión, pueda enjuiciarse cada situación con el fin de tomar una decisión adecuada. Se trata pues de la virtud por la cual, tras el enjuiciamiento correcto de la información pertinente y la deliberación acerca de las consecuencias favorables o desfavorables de los distintos rumbos de acción posibles, el hombre tenderá a actuar en consonancia a una decisión ponderada en base a tal enjuiciamiento y deliberación, acertando en esta tendencia en proporción directa a la medida en que dicho enjuiciamiento sea acertado y a la cantidad y calidad de la información colectada.

El hombre asume la realidad para, luego, ordenar el querer y el obrar. La prudencia le impide dissociarse totalmente de su entorno, proyectando planes de acción que, por no tener en cuenta los elementos que el mundo le presenta ya sea como instrumentos ya sea como obstáculos, sufrirán en el futuro con toda seguridad dificultades para ser llevados al plano de lo concreto. A la hora de elaborar planes de acción y de llevar tales planes a la práctica, los objetivos deben pasarse por el tamiz de la prudencia, de modo de articularlos con los condicionamientos que opone la realidad.

El afán de conocimiento es condición necesaria para el buen desarrollo de los planes, pues sólo a partir del enriquecimiento cognoscitivo que sitúe al hombre en relación directa con el mundo que lo rodea será capaz de realizar las evaluaciones necesarias para actuar eficientemente.

Quien no pueda actuar con prudencia, por desconocer información necesaria para el desarrollo de sus proyectos, puede desembocar en actitudes temerarias, las cuales son contrarias al estándar del "buen hombre de negocios".

Por lo dicho, se entiende que de la prudencia, la cual se basa en la calidad de la información colectada, depende el adecuado manejo de los proyectos de vida, profesionales y

comerciales. Sin ella estos corren el riesgo de desarticularse y desbarrancarse en excesos o defectos para nada convenientes.

En una sociedad justa cada cual debe tener libertad para elegir la forma de vida y de manejar sus asuntos comerciales como más le convenga.

La libertad es ante todo capacidad de elección, y cuando hablamos de libertad estamos, en definitiva, hablando de responsabilidad.

El término *responsabilidad* está ligado etimológicamente al término *respuesta*. Ser responsable es, pues, ser capaces de responder por los propios actos y por las consecuencias de los mismos, esto es, de asumirlos como propios frente a los demás y frente a uno mismo. Ser responsable es, frente a la pregunta "¿Hiciste tú esto?", *responder* "Sí, yo lo hice", cuando es el caso. *Responder* en tal sentido es estar dispuestos a afrontar, como juicios que se dirigen hacia nuestra persona, los juicios a que se vea sometida nuestra acción. Es ser capaces de no separar nuestro carácter de nuestros actos como si se trataran de terrenos diferenciados. El aplauso y la crítica que nuestros actos susciten tendrán así a nuestra persona como objeto.

No es lícito que el Estado modifique con efecto retroactivo el escenario que le sirvió de base al particular para tomar decisiones, cuando los nuevos preceptos legales agravan el resultado de una opción ejercitada en un contexto distinto, en el cual las nuevas normas eran inexistentes y, por ello, no se las podía tener en cuenta al momento de tomar iniciativas de índole comercial. Ello es así, incluso con relación a los gravámenes de ejercicio o periódicos aún en el caso de que no se hubiese verificado el cierre del período fiscal al momento de sancionarse la norma legal.

La presunción de que la ley es conocida por los ciudadanos una vez publicada, que impide alegar su desconocimiento para eludir las sanciones derivadas de su incumplimiento es, en nuestra opinión, un hito que establece la pauta de que la norma legal tiene virtualidad jurídica desde el momento en que ha sido publicada. Nadie puede alegar ignorancia acerca de su existencia. Pero, ello es así sólo con relación a los actos futuros.

Adviértase que la repulsa a la ley fiscal, en el caso señalado, se hace sobre la base de la lesión al principio de libertad, consagrado por el artículo 19° de la Constitución Nacional, sin perjuicio de la afectación del principio de no confiscatoriedad como un desprendimiento del derecho de propiedad, para cada caso en concreto.

Recurrimos, así, a un principio universalmente reconocido en otros campos del derecho que, en orden de prioridad entre los derechos del hombre figura inmediatamente después de la vida y antes que el derecho de propiedad. De tal manera, el Derecho Tributario transita la misma senda por la cual avanzaron otras ramas del derecho, como la Penal, las que, reconociendo la influencia decisiva del principio, lo hicieron suyo, apoyando la estructura teórica de su materia en la libertad humana.

4. Jerarquía normativa

El principio de legalidad y sus consecuentes postulados de seguridad y certeza tienen una concreta vinculación con la jerarquía de las normas, en cuanto a que aquello que está reservado a un determinado escalón no puede ser materia de una regla de rango inferior. Esta escala está contenida en la República Argentina en el artículo 31° de la Constitución Nacional que establece:

“Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso, y los tratados con las potencias extranjeras, son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada Provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquier disposición en contrario que contengan las leyes o Constituciones Provinciales, salvo para la Provincia de Buenos Aires los tratados ratificados después del pacto de 11 de noviembre de 1859.”

Dictada la ley por el Poder Legislativo, a fin de asegurar o facilitar su aplicación, el Poder Ejecutivo, en ejercicio de facultades que le son propias, puede expedir las instrucciones o reglamentos necesarios, cuidando de no alterar el espíritu de las leyes con excepciones reglamentarias.

Estos reglamentos llamados “de ejecución” son dictados por el Presidente de la Nación mediante “decretos”.

Emite asimismo el Poder Ejecutivo reglamentos “delegados”, cuya aceptación se halla controvertida por la doctrina constitucional¹⁵⁰, en razón de que el Congreso no podría delegar sus atribuciones en el Poder Ejecutivo. Sin embargo, la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha aceptado dicha delegación siempre que no se trate de materias que requieran una ley formal, como en el caso de la creación de delitos o impuestos.

Pero, es precisamente en la materia tributaria en la que advertimos mayor cantidad de delegación de facultades desde el Congreso hacia el Poder Ejecutivo u organismos administrativos dependientes de éste. Dichas delegaciones en tanto no importen el establecimiento de deberes tributarios, pueden considerarse legítimas, pero no lo serán cuando se invadan los límites del principio de reserva de ley. En tal sentido, no podría delegarse en el Poder Ejecutivo la potestad de definir el hecho imponible, establecer exenciones, o eliminar tributos.

Análogamente la administración tributaria no podría establecer cargas públicas en cabeza de los particulares, como lo es la creación de agentes de retención o percepción.

5. Principio de justicia. Capacidad contributiva

Es éste también uno de los postulados más antiguos que se han desarrollado junto con el avance de la teoría de la Hacienda Pública. Se lo identifica con la igualdad y la equidad en la tributación; de ahí que se empleen estos términos indistintamente para identificarlo. Preferimos adoptar la denominación de principio de justicia por ser comprensiva tanto de la equidad cuanto de la igualdad y, además, en razón de que incluimos en su conceptualización otros valores que son inherentes a su contenido y que, a veces, suelen tratarse por separado como desprendimientos del principio general, otorgándose a aquellos categoría de postulados independientes, cuando, en nuestra opinión, son todos ellos distintos objetivos del mismo principio.

Así, el postulado de justicia procura, básicamente:

- a) generalizar la imposición de manera que todas las personas que tengan capacidad de pago estén sometidas al impuesto, en tanto se cumplan los presupuestos establecidos por la ley para que se verifique el hecho imponible y sin que influyan condiciones de

¹⁵⁰ CASSAGNE, JUAN CARLOS, “Derecho Administrativo”, Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1991, T. I, p. 112.

nacionalidad, religión y clase social.

- b) que las personas que se encuentren en similar situación desde el punto de vista de su capacidad económica, tributen similar impuesto.
- c) que la imposición sea proporcional a las capacidades contributivas individuales de manera que el quebranto individual sea similarmente gravoso para cada persona.

Como hemos expresado, este triple objetivo del postulado ha inducido a algunos autores a considerar a cada uno de ellos como un diferente principio, pero participando los tres de un postulado superior de justicia tributaria.

El principio de justicia se halla establecido en el artículo 16 de la Constitución Nacional al expresar que todos los habitantes de la Nación son iguales ante la ley, añadiendo que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.

Este precepto reconoce su antecedente en el derecho público impregnado de las ideas democráticas impuestas por la Revolución Francesa. En el Siglo XVIII, Adam SMITH ya había escrito que los súbditos debían contribuir en proporción a sus respectivas capacidades y que en la observancia u omisión de esta máxima, consiste lo que se denomina la igualdad o desigualdad de la imposición.

Desde un punto de vista psicológico, los individuos sentirán que el principio se respeta si perciben que el tributo que deben soportar guarda relación, por un lado, con su capacidad económica y, por el otro, con la carga que soportan otros individuos que se encuentren en análogas condiciones de capacidad contributiva.

En la República Argentina, la Corte Suprema de Justicia ha hecho una interpretación del principio de igualdad incluido en el artículo 16° de la Constitución Nacional, que fue variando a través del tiempo pero que, desde hace muchos años, se funda en el criterio de la capacidad contributiva y según el cual la ley tributaria debe dar igual tratamiento a quienes se encuentren en paridad de condiciones de capacidad económica.

Así, la Corte ha resuelto que se ajustan al precepto constitucional los impuestos de carácter progresivo en razón de que gravan proporcionalmente más a quienes más tienen¹⁵¹, o los que inciden en mayor medida sobre las sociedades anónimas¹⁵², o bien aquellos que importan una mayor imposición inmobiliaria a propietarios de grandes extensiones de tierra¹⁵³ o establecen recargos por ausentismo¹⁵⁴.

Atendiendo a expresas disposiciones de rango constitucional (artículos 14°, 16°, 19° y 20°) no serían válidos los impuestos que efectúen distinciones en razón de sexo, raza, religión, ideas políticas o de nacionalidad de las personas¹⁵⁵.

El principio de la capacidad contributiva, identificado con este postulado de igualdad, hace ya mucho tiempo ha sido reconocido como el mejor indicativo a tener en cuenta para procurar una justa distribución de la carga fiscal.

Antiguamente se fundamentaba el impuesto en el poder soberano del Estado. A esta concepción se le opuso hace unas décadas, otra que veía en la capacidad contributiva a la causa de la imposición por representar dicha capacidad económica un índice revelador de los beneficios recibidos por la actividad del Estado. A esta función permutativa o de

¹⁵¹ C.S.J.N., Fallos, 201-172 y 210-284, entre otros.

¹⁵² C.S.J.N., Fallos, 179-86.

¹⁵³ C.S.J.N., Fallos citados en nota 115.

¹⁵⁴ C.S.J.N., Fallos, 200, 494.

¹⁵⁵ C.S.J.N., Fallos, 191, 460 y 192, 139, entre otros.

cambio por los beneficios derivados de la actividad pública, la doctrina moderna añade una función social de solidaridad. Así, la función del impuesto no es sólo conmutativa, sino además, según expresiones de Griziotti¹⁵⁶, una función social de solidaridad, por la cual unos disfrutan los bienes públicos y pueden no pagar el impuesto, mientras que otros lo satisfacen en medida proporcional o progresiva por sí mismos o por los sujetos exentos, contribuyéndose, así, a conciliar el interés público con el interés privado o el sacrificio momentáneo del privado con su interés permanente de ciudadano y con el interés público.

Tal como afirma Moschetti¹⁵⁷, a partir de mediados del Siglo XX se coloca en primer plano la idea central de solidaridad, elevándola al rango de fundamento del impuesto.

Según Vanoni¹⁵⁸ la actividad estatal no ha de considerarse influida por la intención de procurar la máxima satisfacción a los individuos considerados, al igual que en economía política, como economías separadas y contrapuestas, sino por la intención de procurar el máximo de satisfacción a la sociedad nacional, considerada como el conjunto de las economías individuales que colaboran hacia un fin común. Añade el citado autor que ya no se trata de ver qué parte de los servicios fue consumida por cada individuo, para exigirle el precio correspondiente, sino de determinar qué parte del esfuerzo común debe ser soportado por cada individuo, según los conceptos políticos, éticos, jurídicos y económicos dominantes en un Estado determinado, en un momento concreto.

La solidaridad, entonces, pasa a ser el único y exclusivo fundamento de los impuestos. La evolución en la teoría de la Hacienda pública en este campo nos muestra que las ideas han ido alejándose de las concepciones individualistas prevalecientes durante todo el siglo XIX y principios del XX, para acercarse vigorosamente a las concepciones sociales más modernas que procuran la elevación del nivel de la comunidad globalmente considerada.

De acuerdo con esta corriente, pues, los individuos más capacitados deben acudir en ayuda de los más débiles, exigiéndoseles un mayor esfuerzo. Sobre el interés individual se eleva un interés más valioso: el interés común; por encima del bienestar individual está el bien común.

El deber de solidaridad ha quedado plasmado en algunas constituciones siendo un ejemplo de ello la Carta Fundamental de la República Italiana.

Si este es el criterio dominante, la circunstancia de que en otros países el mismo no haya merecido aún una expresa mención en la más alta normativa jurídica formal, no impediría su aplicación plena en el ámbito social correspondiente, pues si la solidaridad pasa a ser el fundamento del impuesto, dada su inherente vinculación con la capacidad contributiva, al asimilarse esta última al principio de igualdad en la tributación prevista expresamente en las Constituciones que aún no han receptado formalmente a la capacidad contributiva en su reemplazo, se deduce de ello que la solidaridad se eleva a rango constitucional.

La actual Constitución de la Provincia de Córdoba, en nuestro país, en su artículo 71°, entre los principios que fundamentan el sistema tributario y las cargas públicas menciona expresamente a la equidad, capacidad contributiva y uniformidad, por cuyo imperio, de aceptarse la moderna concepción antes indicada, el precepto constitucional sería receptivo de la idea de solidaridad.

¹⁵⁶ Citado por MOSCHETTI, FRANCISCO en “El principio de capacidad contributiva”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, p. 134.

¹⁵⁷ Op. cit. en nota anterior, p. 107 y sigs.

¹⁵⁸ Citado por MOSCHETTI en op. cit. en nota 142, p. 135.

La capacidad contributiva del contribuyente desde el punto de vista objetivo, está integrada por la suma de sus riquezas materiales, manifestándose a través de ciertos hechos tales como la renta obtenida, el patrimonio, el consumo, indicativos todos ellos de dicha riqueza. Es, entonces, hacia esos índices reveladores de capacidad económica donde apunta la tributación a fin de procurar captar con cada impuesto cada una de las distintas manifestaciones de riqueza y, someter al sujeto a una imposición total que grave al conjunto de su situación económica.

La capacidad económica es la aptitud para contribuir y, en virtud de ello, la razón de ser, fundamento o causa que justifica y legitima constitucionalmente la creación del impuesto. Por otra parte, es la medida o proporción de cada contribución individual. En dicho contexto, su reflejo se expande tanto al hecho imponible cuanto a la base imponible del gravamen.

El principio de la capacidad contributiva implica que sólo aquellos hechos de la vida social que son índices de capacidad económica pueden ser adoptados por las leyes como presupuesto generador de la obligación tributaria.

La individualización de un presupuesto económico como manifestación determinada de capacidad contributiva sirve para verificar dos exigencias reconducibles a la racionalidad de la imposición: la primera que existe una relación efectiva entre la prestación impuesta y el presupuesto económico considerado. La segunda que las múltiples hipótesis de imposición contempladas en las leyes tributarias sean coherentes con aquel presupuesto y no una simple mezcla de casos empíricos. La primera exigencia es la que condiciona la aptitud para contribuir, la idoneidad del sujeto elegido para pagar una suma en concepto de tributo. Para ello se requiere que la suma sea parte de la riqueza considerada y que exista proporcionalidad entre ambas. En suma, el presupuesto constituye fundamento y límite de la imposición.

La selección efectuada por el legislador de los presupuestos de hecho alcanzados por el impuesto debe tener en cuenta no sólo el contenido o sustancia económica de dicho presupuesto, sino, además, el acatamiento a los postulados de justicia tributaria que la comunidad ha erigido previamente en principios rectores de su organización política. Para Sainz de Bujanda¹⁵⁹ “es el principio de justicia adoptado el que mueve los resortes técnicos del reparto y el que determina el tipo de conocimientos económicos que han de ponerse en juego para que, ante la conciencia del país, aquel principio gane efectividad. Con ello no se niega, claro está, el papel condicionante que el contorno extrajurídico del tributo –fundamentalmente, la realidad económica- desempeña en la elección de los objetos imponibles y en la configuración de los métodos de gravamen. Lo que se afirma es que, dados unos determinados supuestos, de los que insoslayablemente hay que partir, el ordenamiento jurídico sólo puede organizar la materia imponible con sujeción a criterios de justicia, de los que únicamente podría prescindirse dando paso a un régimen de opresión o, cuando menos, de frívolo arbitrio fiscal.

Existe un fallo y una ponencia que merecen destacarse: “La facultad de establecer impuestos, es esencial e indispensable para la existencia del gobierno, pero ese poder, cuando es ilimitado en cuanto a la elección de la materia imponible o la cuantía, envuelve la posibilidad de destruir lo que lleva en su entraña, desde que existe un límite más allá del cual ninguna cosa, persona o institución tolerará el peso de un determinado tributo. (Fallos 186-170 caso “Banco de la Provincia de Buenos Aires c/Nación Argentina”).

¹⁵⁹ Sainz de Bujanda, Fernando, “Hacienda y Derecho”, Tº III, p. 183 y sig., Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963.

Gerardo Ataliba como ponencia nacional del Brasil en las XIV Jornadas Latinoamericanas del Derecho Tributario (citado por Héctor B. Villegas en La Información Tº LXIII - enero 1991) parte del análisis del principio de la capacidad contributiva que es consagrado por el derecho brasileño, y expuso que este principio se traduce en la exigencia que la tributación sea graduada en forma tal de adaptarse a la riqueza de los contribuyentes. Implica que cada ley tributaria toma aspectos de esta riqueza pero sin destruir su fuente creadora. Tanto el conjunto de impuestos como cada impuesto han de adecuarse a la capacidad económica de los contribuyentes. Y por capacidad económica ha de entenderse la real posibilidad de poder ser discriminada patrimonialmente, pero sin destruirla y sin que pierda la posibilidad de persistir generando la riqueza, que es la materia de tributación. La violación a esta regla por excesos tributarios –concluye Ataliba– configura la confiscación, constitucionalmente vedada, además de una suprema irracionalidad.

Como pusiera de manifiesto Rodríguez Bereijo, "el principio de legitimidad constitucional no tiene lugar únicamente respecto de las normas que fijan el presupuesto de hecho del tributo, sino también respecto de las normas que regulan la aplicación del tributo «y que deben ser idóneas -como dice justamente Fantozzi - para revelar y gravar la capacidad contributiva manifestada en el presupuesto» (Rodríguez Bereijo, A., Introducción al estudio del Derecho Financiero, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1976, p. 296), añadiendo que "El tributo aparece así conforme al principio de capacidad contributiva no sólo cuando la realización del presupuesto de hecho implique necesariamente la existencia de una riqueza gravable, sino más bien cuando su realización resulte idónea para revelar la existencia en un sujeto de la aptitud para contribuir al sostenimiento de las cargas públicas".

Al decir de Moschetti la exigibilidad del tributo se encuentra estrecha y necesariamente ligada al concepto de capacidad contributiva la que se refiere a una actitud efectiva y por lo tanto existente en concreto, cierta y actual; de ahí que, añade, el principio de capacidad contributiva requiere que sean gravadas manifestaciones económicas reales y no meramente ficticias¹⁶⁰.

El presupuesto de legitimidad del deber de contribuir a los gastos públicos en materia impositiva es la capacidad contributiva. Si bien esta presupone una referencia a la potencia económica global, esto no es posible conseguirlo con un impuesto único pues ha sido universalmente reconocido que el ideal de impuesto único es inaplicable. En dicho contexto, la situación económica de un sujeto no se manifiesta en un hecho único, sino en varios hechos que son otros tantos índices de aquella, Por lo tanto, para que la contribución de los sujetos a los gastos públicos se mida en relación con su riqueza global, es necesario que se graven *todos los hechos indicativos* de tal riqueza y *sólo éstos*. Como sostiene Moschetti¹⁶¹ la contribución se medirá en relación con aquella en cuanto y en los límites en que cada pago de impuesto grave un índice de esa riqueza y los impuestos constituyan en su conjunto un sistema armonioso sin lagunas ni injustificadas interferencias. Toda detracción tributaria debe tener *su causa justificativa en índices concretamente reveladores de riqueza*.

¹⁶⁰ Moschetti, Francisco, "El principio de capacidad contributiva", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, p. 303 y ss.

¹⁶¹ Moschetti, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, pág. 259 y sgte.

El principio de capacidad contributiva está destinado a operar dentro del ámbito de alguna de las singulares *fattispecies* o hechos imponibles establecidos por cada ley creadora de impuestos.

Están universalmente reconocidos como *índices de capacidad contributiva*: la renta global, el patrimonio neto, el gasto global, los incrementos patrimoniales (sucesiones, donaciones, premios de lotería, etc.), los incrementos de valor del patrimonio. Cada uno de estos hechos responde a una parte de la situación económica del sujeto y todos en su conjunto componen su situación económica global. A los impuestos que gravan estos índices de capacidad contributiva suele añadirse un impuesto sobre las personas jurídicas como factor de integración fiscal del impuesto progresivo sobre las personas físicas.

Es indudable, pues, que el principio de capacidad contributiva requiere una multiplicidad de impuestos distintos y complementarios entre sí y cada tributo debe respetar el elemento esencial revelador de capacidad económica inherente al hecho imponible individual y específico del supuesto de hecho de que se trate.

El ejercicio de la discrecionalidad del legislador es susceptible de revisión mediante el control de constitucionalidad cuya competencia está confiada al Poder Judicial en el caso que dicho ejercicio sea manifiestamente arbitrario e irracional. Por lo tanto, una ley tributaria que grave con impuesto a un determinado *índice de capacidad contributiva* sin respetar su verdadero contenido económico, es decir, sin que la base imponible sobre la cual debe aplicarse la alícuota del gravamen guarde estrecha relación con el objeto que motiva la imposición, pues no tiene conexión con el hecho económico imponible, extendiendo sus efectos sobre exteriorizaciones de capacidad económica del sujeto que deben ser alcanzadas con otros impuestos integrantes del sistema tributario, constituye un arbitrario e irracional ejercicio legislativo que va más allá de la competencia y responsabilidad del legislador y, por lo tanto, debe someterse al control de constitucionalidad con el propósito de hacer respetar los derechos fundamentales que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno.

No se trata aquí de argumentar que la cuantía de la cuota impositiva constituye una valoración discrecional confiada al legislador y por lo tanto no susceptible de revisión, pues lo que está en entredicho frente a un impuesto que no se compadece con el principio de la capacidad contributiva individual correspondiente a la *fattispecie* gravada es, precisamente, la circunstancia que tal conducta es violatoria de un derecho fundamental (principio de capacidad contributiva) que debe ser respetado para darle legitimidad al tributo pues, caso contrario, la obligación tributaria que surgiría como consecuencia de la aplicación de la norma legal arbitraria carecería de causa que la legitime. No hablamos aquí de confiscatoriedad medida en función de la incidencia económica global que tal impuesto tendría sobre la riqueza del contribuyente, sino de algo igualmente importante y anterior a ello, que viene dado por la circunstancia de establecer un impuesto en el que la base imponible no se compadece con el hecho imponible gravado en caso de producirse, lo que daría lugar al nacimiento de una obligación *ex lege* ilegítima por ausencia de causa justificante.

La circunstancia que el principio de capacidad contributiva no se encuentre expresamente consagrado en nuestra constitución no obstante habérselo asimilado doctrinaria y judicialmente al principio de igualdad en la tributación, y el escaso desarrollo académico de aquél en nuestro país, ha derivado en que tanto la doctrina como la jurisprudencia de nuestros tribunales hayan desviado su atención al derecho de propiedad como límite al poder tributario, pero ello resulta insuficiente para declarar la inconstitucionalidad de un

impuesto por excesivo monto. En efecto, la Corte, frente a la invocación con base en dicho argumento ha recurrido a la doctrina de no confiscatoriedad de los impuestos (con fundamento en el derecho de propiedad consagrado por el artículo 17 de la Constitución Nacional) con el objeto de limitar el ejercicio abusivo de la potestad tributaria Estadual.

Si bien la Corte Suprema de Justicia no ha establecido criterios generales respecto de cuándo un gravamen debe ser o no considerado confiscatorio, en los casos en que tal tema ha sido llevado a su resolución, ha hecho hincapié en la absorción de una parte sustancial de la renta o el capital, considerándola contraria a la equidad, cuestión ésta que debe ser probada.

El desvío de la línea argumental hacia el derecho de propiedad conduce, en la generalidad de los casos, a resultados adversos para las pretensiones del contribuyente por la dificultad o imposibilidad de demostrar la circunstancia que el tributo cuestionado absorbe efectivamente una parte sustancial de su riqueza.

De lo dicho se infiere que al deber de contribuir que pesa sobre los particulares no siempre puede oponerse la propiedad como límite, debiéndose invocar otros principios o criterios que mejor realicen el postulado de justicia en la tributación. Y es, precisamente, la indagación acerca de la conceptualización económica y jurídica del principio de la capacidad contributiva la que habrá de arrojar luz sobre el punto en crisis, pues este principio cabalmente interpretado, por sí solo actúa como suficiente y eficaz límite constitucional a la potestad tributaria del Estado tanto en el plano político como en el jurídico.

Capacidad contributiva no es toda manifestación de riqueza arbitraria e irracional, sino solo aquella potencia económica que resulte idónea para concurrir a los gastos públicos que resulte de la suma de todos los *índices* de capacidad contributiva individuales del sujeto pasivo, de modo que exista conexión entre el hecho imponible individualmente considerado y su expresión económica, para que la totalidad de los impuestos que componen el sistema tributario que gravan a un determinado sujeto, alcancen razonablemente y legítimamente a su capacidad contributiva global. En otras palabras, el concepto de capacidad contributiva es determinable sobre la base de una multiplicidad limitada de elementos o *índices* que posibilitan realizar un conjunto orgánico de impuestos que, en su totalidad, gravan la capacidad económica del contribuyente en sus diversas expresiones y, por lo tanto, su capacidad económica global.

Tal como sostuvo hace ya muchas décadas Amílcar D. Araújo Falcao¹⁶² la base de cálculo del tributo, es decir la magnitud económico o numérica sobre la cual se aplica la alícuota para obtener la cuantía a pagar, debe ser una circunstancia inherente al hecho generador, de manera que aparezca como su verdadera y auténtica expresión económica, añadiendo, “es indispensable que se configure una relación de pertinencia o inherencia de la base de cálculo con el hecho generador: tal inherencia o pertinencia es otorgada, obvio es decirlo, por el último. De otra manera, la falta de adecuación de la base de cálculo puede significar una distorsión del hecho generador y, por consiguiente, desnaturalizar el tributo”.

El principio de capacidad contributiva como derivación del principio de igualdad en la imposición impone al legislador el deber de actuar conforme al principio de razonabilidad. En lo que atañe a la cuestión que nos ocupa, ello debe ser entendido en el sentido de respetar la necesaria relación entre el hecho imponible y la base imponible del impuesto.

¹⁶² Araújo Falcao, A.D., “El hecho generador de la obligación tributaria”, Depalma, Bs.As.1964, p. 111.

Se ha dicho que la capacidad contributiva es una apreciación de la riqueza de los contribuyentes y de su aptitud para contribuir a los recursos del Estado. Este concepto implica dos elementos constitutivos: la existencia de una riqueza o una manifestación de riqueza en el aspecto objetivo, y una evaluación de los gobernantes en el ejercicio del poder fiscal, de la correspondiente idoneidad para contribuir al público erario (Jarach, Dino: *“En torno al principio de capacidad contributiva en la economía financiera y en el derecho tributario”*, La Información, Tomo LVI, ps. 884 y ss., en particular página 885).

Nótese que esta manifestación genérica ilumina el camino que debe transitar el legislador tributario al imponer con diferentes impuestos a cada una de las situaciones susceptibles de ser alcanzadas con la imposición. Ya hemos visto que el legislador dispone de un universo muy grande de situaciones susceptibles de ser alcanzadas con impuestos, las que elige discrecionalmente en base al poder de imposición del Estado pero con ajuste a ciertas limitaciones representadas por los derechos y garantías individuales de rango constitucional y, por lo tanto, cada uno de los impuestos sólo debe gravar la parte de capacidad contributiva correspondiente a su objeto, es decir, al hecho imponible definido en la ley creadora del tributo. Sólo así queda legitimado el impuesto, pues la causa de éste es, precisamente, esa capacidad contributiva inherente al presupuesto de hecho de la relación jurídica tributaria, sin que pueda afirmarse que, al crear un impuesto el poder de imposición del legislador sea tan exorbitante que pretenda justificarlo por la circunstancia que el contribuyente incidido ostente otros bienes susceptibles de apreciación económica. Ello estaría en pugna no sólo con el principio de capacidad contributiva sino también con el principio de razonabilidad.

En efecto, estos otros bienes serán elegidos por el legislador para someterlos a imposición con otros tributos.

De lo contrario quedaríamos expuestos a un régimen tributario perverso y anárquico en el cual *vale todo* y en donde no tendrían cabida los principios fundamentales de rango constitucional representados por los derechos garantizados de los ciudadanos que actúan como límite a la actividad discrecional del Estado, que han sido reconocidos universalmente, precisamente, para evitar abusos y arbitrariedades del Poder.

Hace ya varias décadas el maestro Dino Jarach identificó a la causa jurídica del tributo con la naturaleza sustancial del hecho imponible. Es decir, reconoció el vínculo necesario entre el hecho elegido para someterlo a imposición y, por lo tanto, generador de la obligación en caso de producirse, y el criterio político del legislador que ve en dicho hecho de la vida real y sólo en dicho hecho, la medida justa de la capacidad contributiva, lo que admite otorgarle legítimamente la categoría de supuesto legal de la imposición. La capacidad contributiva es, pues, un dato preexistente, razonable y revelador, que sirve a los legisladores para elegir las situaciones de hecho que habrá de gravar.

La base imponible representa la dimensión o magnitud del elemento del presupuesto objetivo del hecho imponible que el legislador tributario juzgue como determinante de la capacidad contributiva relativa. Debe existir entre la base imponible y el hecho imponible una relación de congruencia que se traduce en que la dimensión económica escogida para cuantificar la obligación tiene que ser un reflejo del hecho generador.

Con relación a ello, cabe recordar la sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Venezuela, del 19/9/2007; caso: *Cervecería Polar C.A. vs. Municipio Iribarren del Estado Lara*: *“A los efectos de verificar la adecuación competencial de un determinado tributo a lo establecido en la Constitución, resulta pertinente analizar su base*

imponible acudiendo al estudio del hecho generador; ello, con el fin de mantener la armonía y relación que debe existir entre dichos elementos integrantes de la obligación tributaria y respetar su no disociación, así como la naturaleza del tributo” .

Si cada vez que se establece un impuesto el criterio político del legislador sería aquél que no limita la estimación de la capacidad contributiva del sujeto pasivo a la riqueza obtenida por éste medida en relación con el hecho imponible de dicho impuesto, extendiendo su apreciación a otras distintas capacidades económicas de dicho sujeto, no habría forma de explicar jurídicamente al gravamen, pues no existiría causa que justifique a la obligación tributaria nacida por imperio de dicho tributo.

5.1. Equidad

Además de una razón ética, la equidad de un sistema impositivo apunta a resolver la necesidad práctica de que los impuestos no sean rechazados por aquellos que deben pagarlos. Los tributos inequitativos pueden provocar el fenómeno de la resistencia fiscal, la que puede traducirse en evasión y hasta en revolución como la historia nos enseña al explicarnos los orígenes de las revoluciones americana y francesa.

La equidad implica que cada contribuyente debería aportar su justa parte para colaborar con el sostenimiento de los gastos públicos. Sobre este punto el acuerdo es total. Lo que en cambio dio lugar a diversos enfoques es la cuestión relativa a qué debe entenderse por justa parte. Existen básicamente dos teorías; una conocida por la denominación de principio de beneficio y la otra por el de principio de la capacidad de pago o contributiva.

Según la primera de las teorías, que se remonta a Adam Smith y sus contemporáneas, cada contribuyente debe pagar en función de los beneficios que recibe de los servicios públicos. Adviértase que el criterio del beneficio no sólo toma en cuenta la política impositiva (ingresos públicos) sino además la estructura del gasto público.

La imposición en base al principio del beneficio adquiere relevancia práctica en determinados casos concretos en los cuales es fácilmente determinable el beneficio del gasto para determinados contribuyentes, como ciertos derechos, tasas y peajes. En tales supuestos los beneficios pueden ser imputados a un usuario particular. Los servicios públicos que presenten tal característica, pueden ser remunerados sobre la base del beneficio, aliviándose así, la presión sobre los recursos obtenidos de rentas generales.

Si la imposición por vía de tasas directas, aunque deseable, resultase excesivamente costosa, puede utilizarse el recurso de aplicar un impuesto sobre un producto complementario. Así, por ejemplo, puede reemplazarse el peaje por impuestos que graven la nafta o a los automóviles. No obstante, la utilización de este recurso alternativo no respeta estrictamente el principio del beneficio si se considera a cada contribuyente en forma individual. En efecto, en el ejemplo dado, un conductor que no utiliza una determinada ruta vial puede estar obligado a financiar su mantenimiento.

El elenco de gastos públicos al cual puede aplicarse impuestos específicos que tengan en cuenta el beneficio del usuario es relativamente limitado.

De acuerdo con ello, ha sido necesario utilizar un criterio alternativo de imposición que respete el principio de equidad, desarrollándose entonces, la segunda teoría a la que hiciéramos referencia, según la cual los contribuyentes deben realizar su aporte al sostenimiento de los servicios públicos de acuerdo con su capacidad económica.

La imposición de acuerdo con la capacidad de pago estudia a la equidad desde dos puntos de vista: la equidad "horizontal" consistente en dar igual tratamiento a personas

iguales y la equidad "vertical" según la cual contribuyentes desiguales deben ser tratados con un grado adecuado de desigualdad; en otras palabras quienes mayor capacidad de pago tengan deben pagar mayor impuesto. Lo que equivale a tratar de manera desigual a lo que realmente es desigual, para lograr la igualdad real, permitiendo el dictado de aquellas normas cuya desigualdad formal se justifica en la obtención de la igualdad material con el propósito de equilibrar la originaria desigualdad económica y social de los individuos.

Para dar por cumplido el principio de igualdad, pues, es indispensable una cierta desigualdad cualitativa. La igualdad y la progresividad marchan unidas y, por ello, el establecimiento de un sistema tributario justo implica introducir diferenciaciones entre los contribuyentes atendiendo tanto a la magnitud de sus rentas, cuanto al origen de éstas o a cualesquiera otra condición social que el legislador considere relevante para satisfacer el fin de justicia. En este aspecto, la progresividad tributaria representa también una medida de igualdad.

La justicia en la tributación no solo se sustenta en el principio de igualdad equiparable al principio de capacidad contributiva o económica y en el principio de generalidad de la imposición, pues la noción general de justicia predicable de todo el ordenamiento jurídico es un concepto más amplio, del cual no pueden desvincularse dichos principios, ni oponerse a dicha noción general.

El Estado, actualmente, además de conservar su función de garantía de los derechos individuales es también un Estado intervencionista, que actúa al ritmo del proceso histórico caracterizado por un aumento de los intereses colectivos protegidos constitucionalmente.

Entre los *deberes* de los poderes públicos se destaca aquél que los obliga a la realización y cumplimiento del derecho de solidaridad. La solidaridad, en tal contexto, es un deber general cuyo obligado principal son los poderes públicos y los ciudadanos y cuyo beneficiario es siempre la comunidad.

En dicho contexto, la política fiscal, sin que con ello se vulneren sus propios paradigmas de justicia, puede contribuir a la obtención de otros objetivos que integran la noción global de justicia. Así, las normas tributarias y en particular las referidas a otorgar beneficios fiscales, pueden emplearse legítimamente para dar adecuada satisfacción a necesidades sociales, sin que ello signifique contradecir el principio de generalidad de la carga pública. No existe lesión al principio de capacidad económica o de pago cuando los beneficios fiscales responden fundamentalmente a criterios económicos o sociales orientados a la satisfacción de intereses públicos que el Estado está obligado a garantizar. La exención tributaria viene a constituirse en un instrumento que el Estado está legitimado a emplear para ponerlo al servicio de otros objetivos constitucionales.

La recaudación tributaria es un valor esencial en un Estado de Derecho para dar satisfacción a las necesidades públicas pero, como cualquier otro valor fundamental, no es absoluto, pues debe compatibilizarse con el resto de los valores básicos de rango constitucional a fin de armonizarlos mediante el justo equilibrio que permita la efectiva coexistencia entre ellos, en vez de anularse recíprocamente.

5.2. La renta y el consumo como base imponible

En general se ha tomado a la renta como la mejor medida de la capacidad de pago. Sin embargo últimamente se le ha dado preferencia al consumo. Tradicionalmente la renta ha sido la base utilizada en el impuesto personal a la renta, en tanto que el consumo lo ha sido en impuestos impersonales o reales (Ventas, IVA, consumos específicos).

Tanto si se tomase como base imponible a la renta cuanto al consumo existe acuerdo actualmente en que en uno y otro caso la definición de las bases debe ser amplia.

En el caso de usarse la base renta la misma debe abarcar el total de las rentas de una persona, cualquiera sea su forma. La renta, pues, es igual al incremento del valor neto (ahorro) más el consumo durante el período fiscal.

Si se utilizase la base del consumo, la misma quedará integrada por la totalidad de las compras cualquiera fuere la forma adoptada.

El impuesto sobre el consumo, obviamente, difiere del impuesto sobre la renta, en que excluye a la renta ahorrada de su base de determinación.

Richard y Peggy Musgrave¹⁶³, a quienes seguimos en este desarrollo, al intentar dar respuesta al interrogante acerca de cuál es la mejor base, si la de la renta o la del consumo, examinan qué ocurriría si tanto A como B reciben una renta salarial de \$ 100 en el período I pero A consume en seguida mientras que B ahorra y consume en el período II.

Considerando en primer lugar el impuesto sobre la renta, observan que A paga en el período I solamente, mientras que B paga en ambos períodos ya que después de pagar el mismo impuesto que A en el período I, B paga un impuesto posterior sobre la renta de intereses en el período II, tributando, en consecuencia mayor impuesto que A.

Con un impuesto sobre el consumo, en cambio, A paga impuestos en el período I mientras que B paga en el período II. El impuesto pagado por B es de nuevo más elevado (por efecto de los intereses ganados que incrementan el consumo), pero también lo paga más tarde.

Los autores citados razonan que como un aplazamiento supone una ganancia para el contribuyente (ya que el dinero puede ser invertido y obtener intereses entre tanto), es razonable comparar el valor descontado de las cargas impositivas, demostrando que este valor es el mismo tanto para A como para B con un impuesto sobre el consumo, pero B paga más con un impuesto sobre la renta. Se concluye que el enfoque del impuesto sobre el consumo ofrece la solución justa ya que establece la misma carga sobre individuos con igual consumo potencial.

Admiten, sin embargo, que las precondiciones para una base del consumo perfecta sería difícil de lograr, siendo que su superioridad en un modelo purista se hace menos evidente en la práctica.

De adoptarse el consumo como índice de la capacidad contributiva, todo el consumo debería ser incluido en la base y el contribuyente, del mismo modo que hace con el impuesto sobre la renta, determinará su consumo a lo largo del año, restando las exenciones o deducciones personales permitidas y aplicando una tarifa de tipos impositivos progresivos a la cantidad restante de consumo imponible.

¹⁶³ MUSGRAVE, RICHARD y MUSGRAVE, PEGGY, "Hacienda Pública Teórica y Aplicada", Ed. Mc Graw-Hill, Madrid, 5a. Edición, p.203.

Se aclara que la suma del dinero aplicado en consumo individual a lo largo del año sería un sistema poco factible para determinar el consumo imponible, manejándose, entonces, la posibilidad de determinar la renta y deducir el ahorro, lo que supone un trabajo complicado. El procedimiento mejor y más factible, consistiría en determinar el consumo anual del contribuyente de acuerdo con el siguiente esquema:

1. Saldo bancario a comienzo del año.
2. + ingresos
- 3.+ préstamos netos recibidos (préstamos recibidos menos devolución de deudas o préstamos realizados).
4. - inversión neta (costo de los activos adquiridos menos los rendimientos de los activos vendidos).
5. - saldo bancario a final del año.
6. = consumo durante el año.

El consumo se obtiene, así, a partir de la variación en los saldos bancarios y en el flujo de ingresos y de pagos no de consumos realizados durante el año.

Se aclara que el concepto de ingresos utilizado en el esquema anterior se refiere a la renta, tal y como se define en el impuesto sobre la renta, ajustada para excluir las ganancias de capital, pero incluyendo la renta imputada de las viviendas ocupadas por su propietario así como las herencias y donaciones recibidas. La inversión neta se definiría de forma que incluya las adquisiciones netas de todo tipo de activos, incluyendo viviendas ocupadas por sus propietarios pero excluyendo otros bienes de consumo duradero. Aunque el consumo de vivienda debería ser incluido por la vía del componente de renta de alquiler imputado, las adquisiciones de bienes de consumo duradero, tales como automóviles, deberían ser tratadas como consumo corriente, permitiendo su promediación para evitar la existencia de tratamientos no equitativos.

R. y P. Musgrave agregan que, en algunos aspectos, el enfoque sería más simple que en el impuesto sobre la renta, desapareciendo el dilema de cómo tratar las ganancias de capital no realizadas. Si los activos se vendieran, los ingresos procedentes de los mismos formarían parte de la base imponible, a no ser que fuesen compensados por adquisiciones de otros activos o por un incremento en los saldos bancarios. Los cambios no realizados en el valor de activos de capital serían irrelevantes. Al mismo tiempo, tampoco habría necesidad de determinar los beneficios de las sociedades. Los dividendos aparecerían como ingresos, y las ganancias de capital no realizadas obtenidas a partir de la retención de beneficios o de otra manera, serían irrelevantes hasta su realización y hasta que los ingresos se destinarán a consumo. El difícil problema de la contabilidad de la depreciación también desaparecería. El ajuste a la inflación sólo requeriría indicar la escala de tipos impositivos porque los problemas de mayor importancia relativos al ajuste a los cambios en los valores nominales no se presentarían.

Los autores a los cuales seguimos en esta parte de la exposición, señalan que, no obstante, un impuesto sobre el gasto también crearía nuevas dificultades. En efecto, por razones administrativas y de otro tipo, es esencial establecer una retención en la fuente, pero ésta es mucho más difícil de aplicar con un impuesto sobre el gasto que con un impuesto sobre la renta. Como la retención debe basarse en la renta, sería necesario aplicar una relación entre la renta presunta y el consumo. Además, la retención con un sistema de tipos impositivos graduados sería mucho más difícil, ya que el tipo apropiado dependería de hasta qué punto los ingresos son gastados o reinvertidos.

Con relación a los bienes de consumo duradero, como la vivienda, estos podrían gravarse como consumo imputado a lo largo de su vida útil, o bien en el momento de su adquisición inicial, a partir de una adecuada promediación.

Se vaticina, asimismo, que plantearía nuevos problemas la definición adecuada de la unidad contribuyente ya que los contribuyentes con consumos elevados podrían acordar con contribuyentes con consumos bajos (bajo la forma de donaciones u otras) para que realicen compras por ellos.

Las cuestiones señaladas demuestran que un impuesto sobre el gasto no carece de imperfecciones siendo predecible dificultades administrativas que tal vez no serían menores que las que caracterizan actualmente al impuesto sobre la renta.

5.3. Elección de la base imponible

La elección de la base imponible depende, en última instancia, de la estructura económica a la cual la imposición se habrá de aplicar. En una sociedad agrícola sería preferible un impuesto sobre la propiedad o el ganado a un impuesto sobre la renta, por las dificultades de aplicación que este ofrecería. Por su parte, los países en vías de desarrollo tendrían dificultades en gravar las rentas de capital con este último impuesto, por cuyo motivo la tributación podría complementarse, en este caso, con un impuesto sobre la propiedad inmobiliaria, por ser más sencilla su identificación.

Por otra parte, como hacen notar Richard y Peggy Musgrave, aunque la elección del índice adecuado de capacidad económica es importante, no lo es menos la aplicación de ese índice a la complejidad de las instituciones económicas y legales, debiendo resolverse una cantidad importante de problemas técnicos, tales como la forma en que deberían ser gravadas las sociedades, cómo deberían ser tratadas las ganancias de capital, cómo debería distribuirse en el tiempo la depreciación, etc.

Desde el punto de vista subjetivo, es necesario tener en cuenta la particular situación del individuo, de manera de respetar aquella porción de su riqueza que le sea imprescindible para su subsistencia. El establecimiento de mínimos no imponibles apunta, precisamente, a no someter a imposición a la porción de riqueza necesaria para mantener el nivel mínimo de existencia. El mínimo no imponible debería cubrir también las necesidades culturales que cabe atribuir a las personas en un determinado contexto social.

La medición de la cuantía del mínimo no imponible constituye una cuestión de la mayor importancia, debiéndose tener en cuenta las variaciones operadas en el valor adquisitivo por la incidencia del proceso inflacionario, constituyendo los indicadores del costo de vida un dato a emplear para su determinación.

En punto a la consideración de la particular situación de los individuos, deben ser tenidas en cuenta todas aquellas circunstancias que derivan en una disminución de la capacidad contributiva, tales como la especial situación familiar del sujeto por la cantidad de hijos a su cargo o los gastos extraordinarios por enfermedades, etc.

La inobservancia de los valores subjetivos expuestos precedentemente, y de todos aquellos otros inherentes en particular a la situación en la que se encuentran los individuos, debería conducir a la impugnación de la norma legal que resulte lesiva del principio de la capacidad contributiva, pues estaría cercenando mediante el impuesto los medios con los que el contribuyente debe solventar los gastos imprescindibles para su subsistencia. Tal situación puede presentarse cuando los valores legalmente fijados en concepto de mínimo no imponible, o los establecidos para la deducción de determinados gastos necesarios para el mantenimiento de un mínimo de subsistencia, no se adecuen a

la realidad, o cuando no se admita la deducción de aquellas erogaciones que, fundadamente, pueden considerarse determinantes del nivel de subsistencia.

Otro dato del elemento subjetivo de la capacidad contributiva viene dado por la diferente composición de los bienes. Así, suele darse un distinto tratamiento tributario al sujeto en base a la consideración de la fuente de la renta o la composición del patrimonio, es decir si éstas han sido obtenidos o no mediante el trabajo personal, o bien si los beneficios son repetitivos o, en cambio, se ganan una sola vez, etc. En lo que se refiere al impuesto sobre los patrimonios, la exclusión de determinados bienes, como los títulos públicos, o los ahorros canalizados a través del sistema financiero, son de dudosa legitimidad.

Estando la capacidad contributiva representada fundamentalmente por el patrimonio y la renta, los impuestos apuntan a alcanzar a las manifestaciones de tal capacidad en su totalidad, pero la incidencia tributaria no debería medirse en términos proporcionales, sino que debería aumentar progresivamente en función del crecimiento operado en dicha capacidad contributiva, con la consecuencia que las mayores capacidades económicas contribuirían proporcionalmente más que las capacidades de pago cuyos montos son inferiores.

Como consecuencia de lo expuesto, la capacidad contributiva debería medirse a partir del mínimo de subsistencia y, por aplicación de la progresividad, dicha capacidad económica quedaría sometida a un impuesto creciente en razón de su incremento.

En la actualidad casi no se discute la conveniencia de la progresividad en la tributación, aun cuando resulta difícil establecer la medida de la progresión.

Una estricta aplicación de la imposición progresiva podría derivar en el cercenamiento total de la renta o el patrimonio individual, por cuya razón deben imponerse límites que protejan el derecho de propiedad para evitar tal confiscación.

Los sistemas tributarios modernos han receptado, en general el principio de la capacidad contributiva y en la convicción de que la renta es el mejor índice de tal capacidad, han establecido impuestos progresivos sobre los beneficios para las personas físicas, complementado por un impuesto proporcional aplicable a las sociedades.

Más, atendiendo a que un impuesto sobre la renta por si solo resulta insuficiente para satisfacer las necesidades públicas, se aplican también impuestos sobre el patrimonio, a los consumos y al volumen de ventas, entre otros, alguno de los cuales sólo tienen relativamente en cuenta el principio de la capacidad contributiva o directamente lo desconocen.

Como sostiene acertadamente Neumark¹⁶⁴, en países relativamente menos desarrollados los impuestos que más han de cumplir el postulado de la capacidad de pago carecen de importancia, o si la tienen es insignificante, explicándose que dichos impuestos presuponen no sólo una colaboración de los mismos contribuyentes, sino también una administración tributaria cuantitativamente suficiente y cualitativamente de elevado nivel, circunstancias ambas que no se dan normalmente en dichos países, añadiéndose a ello, además, que lo primero que se tiene en cuenta en estos Estados son los intereses fiscales y los político-económicos, relegándose la atención del cumplimiento del principio de la capacidad de pago.

El autor mencionado llega a la conclusión que este principio debiera regir efectivamente y dentro de lo posible para cada impuesto en particular, pero que de hecho es necesario contemplarlo fundamentalmente desde la perspectiva del sistema fiscal como totalidad, si

¹⁶⁴ NEUMARK, FRITZ, "Principios de la Imposición", Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, p. 168.

bien, en un sistema fiscal racional no pueden tener cabida los impuestos que se opongan formalmente a él.

Lo hasta aquí expuesto, revela que el principio de la capacidad contributiva es uno de los más importantes institutos a ser tenidos en cuenta por la política tributaria. Sin embargo, si resulta fácilmente comprensible observar en dicho postulado características evidentes de justicia distributiva de la carga fiscal no lo es tanto cuando se pretende establecer reglas generales aplicables en un determinado contexto.

La capacidad contributiva puede ser vista, pues, desde dos puntos:

- a) como causa del impuesto, lo que trae como consecuencia que la inexistencia de esta capacidad o aptitud de contribuir implicará la inexistencia del impuesto, y
- b) como límite o medida del impuesto, que lleva a la consideración de la “confiscatoriedad”, que analizaremos posteriormente.

Perez de Ayala y Gonzalez¹⁶⁵ analizan la temática de la capacidad contributiva respecto de los tributos que no son impuestos, esto es, aquellas prestaciones en las que el fundamento es el beneficio recibido de la actividad estatal esto es, genéricamente, las tasas retributivas de servicio concluyendo que, siendo un presupuesto de la justicia tributaria que nadie pague tributos si no puede, la capacidad contributiva juega como un límite negativo para la potestad tributaria respecto de tributos que no se pueden establecer, o sobre quien no puede establecerse, o la cuantía en que la Hacienda Pública no puede exigirlos, cuando pese al “beneficio” recibido de la actividad estatal, los individuos carecen de capacidad para afrontar el pago. Compartimos la posición de estos autores, y señalamos como ejemplo de la recepción de la tesis por la legislación positiva argentina el denominado “beneficio de litigar sin gastos”, que permite requerir la actuación del poder judicial sin abonar la tasa pertinente.

5.4. La múltiple imposición es un fenómeno ilegítimo.

En el régimen tributario argentino se observa la coexistencia de múltiples impuestos que gravan una misma capacidad contributiva desde diferentes ángulos en base a diferentes formas de exteriorización, encubriéndose así, el efecto acumulativo.

Se capta con la imposición múltiple a los distintos elementos componentes de un mismo negocio jurídico, como si se pretendiese someter a imposición los diferentes lados de un cubo. En este caso es evidente que la figura geométrica es una sola, compuesta por seis cuadrados iguales que la limitan. Por tanto, pretender que cada vez que enfoquemos cada uno de los lados estemos en presencia de un cubo distinto, implica desconocer la unidad del cuerpo.

Así, se grava la celebración de un contrato de compraventa con el Impuesto de Sellos en jurisdicción provincial, con el IVA, al mayor valor incorporado, y al beneficio obtenido en la operación con el impuesto a las ganancias, en sede nacional, ello sin contar con la incidencia del impuesto sobre los ingresos brutos que grava la actividad lucrativa en jurisdicción provincial y a aquellas tasas municipales que gravan a la misma base imponible.

Aun admitiendo lo difícil que puede resultar la apreciación de la correcta o incorrecta evaluación que haga el legislador de las capacidades contributivas individuales, es posible

¹⁶⁵ PEREZ DE AYALA, JOSÉ L. y GONZALEZ, EUSEBIO, “Curso de Derecho Tributario”, EDERSA, Madrid, 1991, T. I p. 181 y sigs.

fijar un límite a su potestad tributaria desde el punto de vista del fenómeno de la múltiple imposición.

Planteamos la hipótesis en estos términos: Son válidos los impuestos que gravan una capacidad contributiva que ya ha sido incidida por otro impuesto, o corresponde impugnarlos ?.

Adelantamos nuestra opinión contraria a la coexistencia de múltiples gravámenes sobre la misma capacidad económica, sobre la base de los fundamentos que pasamos a exponer.

Todos los hechos jurídicos tienen un determinado y específico contenido, que puede ser ético, político, económico, etc. Por regirse el derecho tributario por el principio de la capacidad contributiva, los hechos jurídicos identificados con el supuesto de hecho definido en la ley tienen siempre un contenido económico. El hecho jurídico abstracto definido como presupuesto objetivo por la ley tributaria tiene siempre su propio contenido que lo caracteriza. El hecho imponible, entonces, recepta a la capacidad contributiva mediante la captación del contenido económico de aquél hecho jurídico.

Luego, siendo evidente que el hecho económico participa de una determinada definición jurídica compatible con su contenido económico, a determinada tipicidad o conceptualización jurídica sólo puede corresponderle aquel determinado contenido.

Un hecho económico puede ser enfocado o analizado desde más de un ángulo, sin que por ello deba perderse de vista la unicidad de su particular contenido económico y peculiar naturaleza jurídica, por lo que dos normas de derecho no podrían válidamente establecer consecuencias superpuestas a partir de un único presupuesto.

No cabe admitir, por ello, que un único hecho jurídico sea aprehendido por dos o más normas tributarias que enfocándolo desde distintos puntos de mira, pretendan establecer consecuencias tributarias en función de cada uno de esos puntos de mira, como si se tratase de hechos independientes.

Por ello, resultan inválidas, en nuestra opinión, aquellas normas tributarias que visten con dos ropajes distintos a una única realidad jurídica, creando la ilusión o dando la apariencia de la existencia de dos hechos imponibles diferentes, resultando, en tal caso, evidente la falta de sustento de una de las normas.

En derecho, no se concibe que un mismo acto jurídico pueda producir efectos contradictorios o superpuestos. Cuando el legislador dicta una ley (norma jurídica), le lleva el propósito de regular una determinada situación que le ofrece su entorno histórico, a la que asigna un preciso efecto de derecho. Por ello quien busque aplicar tal norma debe individualizar ese propósito legislativo, a través de sus palabras, y del espíritu que trasuntan, que constituyen la *ratio legal*, conforme lo tiene declarado con reiteración la jurisprudencia de nuestros tribunales, incluida la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación, invocando la juridicidad de dicha *ratio*, que revela el análisis de su espíritu, al que dan relieve las disposiciones generales del ordenamiento (art. 14, Código Civil) que veda la aplicación de las leyes extranjeras, cuando ella “fuere incompatible con el espíritu de este Código” –inciso 2do.-, y 16, que remite principalmente a las palabras y al “espíritu de la ley”, entre otras disposiciones concordantes de tal ordenamiento básico, que rige para todas las relaciones jurídicas.

Del razonamiento expuesto se deduce que es uno el efecto jurídico derivado de la ley que se aplica, como criterio general. El mismo Código Civil ofrece casos en que la referida calificación unívoca es receptada, como por ejemplo lo hace en el artículo 1056, al establecer que: “Los actos anulados, aunque no produzcan los efectos de actos jurídicos, producen sin embargo, los efectos de los actos ilícitos, o de los hechos en general, cuyas consecuencias deben ser reparadas”, notándose el señalado matiz restrictivo, con el uso

de la conjunción “o”, que limita los supuestos que prevé, y no la conjunción “y”, que permitiría al intérprete diversificarlos y acumularlos.

De igual manera, creemos, al establecerse un impuesto, se presume que un determinado hecho de contenido económico es representativo de la capacidad contributiva del contribuyente, capturándose con la imposición. Ello da lugar al nacimiento de determinados efectos jurídicos pues, al realizarse el hecho imponible previsto en la ley fiscal, emerge de la relación jurídica tributaria la obligación de pagar el impuesto, a cargo del contribuyente. Entonces, somos de la opinión que la creación de otro impuesto que venga a superponerse con el primero, al producir un nuevo efecto jurídico –el nacimiento de otra obligación tributaria- se encuentra en pugna con el principio aludido precedentemente. En otras palabras, en el campo del derecho tributario, como disciplina autónoma pero integrada dentro del marco de unicidad que prevalece en el derecho, no se concibe la convalidación de la anarquía, debiendo prevalecer el criterio sistemático que, en el caso, ordena que los actos jurídicos no pueden producir efectos superpuestos.

Con lo expresado pretendemos dar una base jurídica formal que fundamente nuestra oposición a la coexistencia de múltiple imposición sobre un mismo hecho económico, sin por ello, entrar en la discusión acerca de la magnitud o cuantía de la carga fiscal pues, aun cuando la suma de los distintos gravámenes no alcance niveles que puedan ser considerados confiscatorios, el respeto al principio que asigna a aquel hecho un preciso y único efecto jurídico derivado de la ley, ilegitimaría a la norma legal que le añadiese un nuevo efecto.

Hemos dicho en otro lugar de esta obra que la seguridad jurídica es la suma de certeza, legalidad, jerarquía normativa, publicidad, irretroactividad perjudicial de las leyes, interdicción de la arbitrariedad. Agregamos ahora que también lo es la interdicción de la múltiple imposición. El poder de imperio del Estado para crear tributos debería practicarse con ajuste a elementales reglas de convivencia con los ciudadanos. La potestad en materia tributaria no implica el quebrantamiento del derecho, debiendo ejercitarse con adecuación a ciertos límites a fin de no caer en la arbitrariedad. El fenómeno tributario es concebido en la actualidad como una manifestación jurídica, estando sometido el Estado a los límites impuestos por el derecho.

La circunstancia que en razón de esa potestad y de la realización de un determinado negocio se traben una relación jurídica de naturaleza tributaria que da lugar a una obligación ex lege que, en mérito a la voluntad de los particulares, da lugar, además, a otra relación jurídica privada, no autoriza al Estado a crear múltiples relaciones jurídicas tributarias sobre el mismo negocio pues con ello se estaría convalidando la inseguridad jurídica al quedar expuesto el particular a la arbitrariedad de que los actos que realice por mandato de su voluntad, además de los efectos propios de los mismos, queridos por él, den lugar a otros tantos como pretenda la legislación tributaria.

Admitida la potestad del Estado para crear impuestos, dicha prerrogativa no debe ser practicada sin límite alguno. El sistema tributario para ser tal debe ser orgánico, es decir, armónico. Desde un punto de vista dogmático no cabe en él la anarquía, quedando desterrada la ilegitimidad, la confusión, la desorganización, el caos y el desconcierto. Es ilegítimo aquello que adúltere el derecho. El derecho impone sus reglas y a ellas deben obedecer tanto los particulares como el Estado y este las subvierte cuando pretende darle a un mismo negocio jurídico más de un efecto tributario.

5.5. No confiscatoriedad

La admisión de una imposición progresiva no podría en modo alguno justificar el cercenamiento de una porción sustancial de la renta o el patrimonio de las personas, por lo que es menester el establecimiento de límites al poder tributario del Estado en este sentido.

Si bien la garantía de no confiscatoriedad no ha sido establecida expresamente en la Constitución Nacional para el caso de los tributos, ella puede ser derivada tanto de la adecuada aplicación del principio de justicia, cuanto de la inviolabilidad de la propiedad establecida en el artículo 17 del texto supremo.

Si bien la Corte Suprema de Justicia no ha establecido criterios generales respecto de cuándo un gravamen debe ser o no considerado confiscatorio, en los casos en que tal tema ha sido llevado a su resolución, ha hecho hincapié en la absorción de una parte sustancial de la renta o el capital, considerándola contraria a la equidad.

Los parámetros porcentuales más allá de los cuales los tributos han de considerarse confiscatorios han sido establecidos en general respecto de gravámenes que inciden sobre el patrimonio, como es el caso del impuesto inmobiliario o las contribuciones de mejoras, en las que se tomó como pauta la renta producida por los bienes incididos con el tributo, o el impuesto a la transmisión gratuita de bienes, en los que el límite se fijó sobre el patrimonio transmitido.

En el caso de la contribución inmobiliaria, la Corte Suprema se ha pronunciado en el sentido que tal gravamen es confiscatorio cuando se pruebe la absorción por el tributo de una parte sustancial de las utilidades producidas por el inmueble sometido al gravamen, debiéndose tener en cuenta a este respecto el rendimiento normal medio de una correcta explotación de dicho bien, entendiéndose por esto último el debido aprovechamiento de todas las posibilidades que puedan estar al alcance del común de la gente, dedicada a esa especie de trabajo¹⁶⁶.

En la Corte Suprema de Justicia ha prevalecido el criterio de que un tributo que grave con más de un 33% de las utilidades corrientes de una explotación normal de los inmuebles, lesiona el derecho de propiedad¹⁶⁷. El mismo parámetro se fijó para el impuesto a la herencia¹⁶⁸.

En cambio, se ha negado la existencia de confiscatoriedad en los impuestos sobre el consumo (caso de los impuestos internos y los gravámenes a la importación), en vista de la posibilidad de traslación de la carga por parte del contribuyente de derecho. Esta afirmación jurisprudencial resulta harto discutible y el hecho de que, en muchas ocasiones, los impuestos al consumo cumplen finalidades de ordenamiento económico tampoco justifica la irrazonabilidad de sus alícuotas¹⁶⁹.

Spisso¹⁷⁰, en desacuerdo con el criterio de la Corte en esta materia sostiene, en opinión que compartimos, que en un planteo de confiscatoriedad no cabe descartar ningún tipo de

¹⁶⁶ C.S.J.N., 14/3/45, Fallos, 201-167; 23/10/44, Fallos, 200-130; 29/3/46, Fallos, 204-378; 21/7/41, Fallos, 190-236.

¹⁶⁷ C.S.J.N. 22/11/46, Fallos, 206-247; 13/10/47, Fallos, 209-116; 3/10/56, Fallos, 236-23.

¹⁶⁸ C.S.J.N., Fallos, 234-129 y 235-888.

¹⁶⁹ GARCIA BELSUNCE, CÉSAR, "Temas de Derecho Tributario", Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982, p. 117.

¹⁷⁰ SPISSO, RODOLFO R., "Derecho Constitucional Tributario", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1991, p. 260

gravamen directo o indirecto, debiéndose sustituir el concepto de traslación por el de existencia de un perjuicio derivado de la absorción sustancial de las rentas reales o potenciales. Este autor siguiendo las recomendaciones, de Casas¹⁷¹, añade que se debe computar no sólo todo tipo de impuestos, sino también ciertas manifestaciones económicas del Estado que operan como cargas efectivas sobre las actividades privadas, debiéndose así tener en cuenta las retenciones cambiarias o desdoblamiento de los mercados para la liquidación de divisas, lo que implica la creación de verdaderos tributos sin ley que lo autorice.

Concluye Spisso señalando que a fin de determinar la carga fiscal global debemos tomar el rédito potencial teórico de cada actividad o explotación o, en su caso, las mayores rentas brutas que en concreto se hubieran obtenido, comparándolas con el total de prestaciones fiscales que incidan sobre el patrimonio del contribuyente, tributos directos e indirectos y demás medidas económicas que representan cargas efectivas, para de esa manera cuantificar el porcentual que representa la carga fiscal total sobre el beneficio real o potencial, para determinar así si el nivel de sacrificio se compadece con el programa constitucional. En caso que no se alcanzara el rédito potencial teórico, deberá determinarse la causa, es decir, si ello obedece a una desidiosa o irracional administración, o al hecho de que la carga fiscal, al ser trasladada a los precios, ha determinado un nivel de demanda que imposibilita obtener ese rédito teórico, en cuyo caso se estaría frente a la confiscación de legítimas utilidades.

Todo lo expuesto se entronca con la necesidad de mantener la intangibilidad del capital, para lo cual debe tenerse en cuenta que la validez jurídica de un tributo guarda relación con la existencia de utilidades reales o potenciales.

La afirmación precedente no implica desconocer la facultad del Estado de establecer tributos sobre exteriorizaciones de riqueza que tomen en cuenta el capital, pero siempre a condición que ese patrimonio genere utilidades reales o potenciales. Sostener lo contrario implicaría admitir que el Estado se apropiaría de toda la riqueza privada al cabo de tres años.

5.6. Análisis de dos casos particulares

5.6.1. La actividad de intermediación bancaria frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos. El spread como base imponible que legítima al tributo

A fines del año 2003, la legislatura porteña reemplazó el artículo 158 del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, modificando la base imponible atribuible a las entidades financieras respecto al impuesto sobre los ingresos brutos. En consecuencia, la base imponible en dicha jurisdicción para las entidades financieras comprendidas en la Ley Nacional N° 21.526 está constituida, a partir del ejercicio 2004, por el total de la suma del haber de las cuentas de resultado, no admitiéndose deducciones de ningún tipo .

Posteriormente nueve provincias argentinas (Buenos Aires, Córdoba, Chaco, La Pampa, Mendoza, Misiones, Neuquén, Río Negro y Tucumán) adoptaron el mismo criterio.

La modificación introducida a la legislación del impuesto importa gravar con la alícuota de aplicación a los intereses activos sin deducción de los intereses pasivos, con lo cual se retrograda a épocas ya superadas. Precisamente, la utilización a fines de la década del 70 del siglo pasado del "spread" como medida de imposición representó un avance

¹⁷¹ CASAS, JOSÉ O., "Presión fiscal e inconstitucionalidad", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1992.

significativo para establecer con mayor precisión lo que constituye efectivamente el ingreso bruto imponible de las entidades financieras. Nótese, en efecto, que el haberle otorgado al “spread” virtualidad como índice de capacidad contributiva implicó adecuar la noción de ingreso bruto gravado para medir fielmente la retribución por el ejercicio de la actividad financiera, en razón de la especial naturaleza de dichas entidades y las particulares características de sus operaciones, en las que las instituciones financieras actúan como intermediarios en el mercado del dinero a través del financiamiento a sus clientes, previa captación de recursos destinada a esa finalidad.

A. La actividad bancaria. Características. Intermediación financiera

El Sistema Financiero es un conjunto de instituciones que proporcionan los medios de financiación al sistema económico para el desarrollo de sus actividades. A las instituciones financieras que realizan esta función se las denomina intermediarios financieros.

Una de las razones fundamentales de la existencia de las instituciones financieras obedece a que las condiciones de plazo, tipo de interés, seguridad, liquidez del préstamo, muchas veces son inaceptables para las personas y empresas, se trata de conciliar los distintos intereses, tanto de los prestamistas como prestatarios. Y es aquí donde intervienen estas instituciones para que las partes lleguen a un acuerdo. En resumen, estas instituciones surgen porque existen diferencias entre las decisiones de ahorro y gasto de personas y empresas, pero además, por que existen dificultades para llegar a un acuerdo.

A raíz de que las entidades financieras desempeñan una serie de tareas cruciales para la economía en su conjunto, su solvencia y su eficacia ha llegado a considerarse como un bien público que hay que proteger debido a que eventuales desajustes afectan decisivamente el buen funcionamiento de los mercados.

La actividad principal de los bancos consiste en la captación de capitales a través de los depósitos (pasivo del balance de la actividad), que se remuneran a un tipo de interés para después invertirlo en préstamos y créditos (activo del balance en la actividad) a un tipo de interés superior.

La empresa bancaria se caracteriza por la actividad que desarrolla de intermediación en el crédito, en la captación del ahorro entre el público bajo diversas formas en el ejercicio del crédito.

De modo que debe existir una correlación o ligamen funcional entre las actividades de captación del ahorro entre el público y la del ejercicio del crédito, no siendo suficientes la sola captación del ahorro o el ejercicio del crédito con dinero no recogido del público, para hablar de actividad bancaria o de empresa bancaria.

La banca se define como una institución que se dedica, principalmente, a recibir dinero de terceros en forma de depósito irregular, con el objeto de prestarlo, por su cuenta y riesgo, en aquellas condiciones de seguridad y remuneración que razonablemente permitan esperar que será posible la devolución de los depósitos y el pago del interés pactado con los depositantes, juntamente con la generación de un beneficio para los suministradores del capital de riesgo, que constituye la base de garantía para la captación de dichos depósitos.

Es indudable que la función esencial de la banca moderna constituye la captación a crédito de las masas monetarias de los ahorristas, para distribuirlas, también a crédito, entre sus clientes en un ejercicio sistemático.

Existen, entonces, dos elementos o caracteres básicos para que una empresa encuadre dentro del concepto de bancaria: 1) correlación funcional entre las actividades de captación y ejercicio del crédito; 2) ejercicio conjunto de las funciones de captación crediticia y de ejercicio crediticio.

La actividad bancaria, ejercitada en forma profesional, no es libre sino que se encuadra dentro de un ordenamiento público, inspirado en el principio de que la función de captación del ahorro entre el público y el ejercicio del crédito son de interés público, de ahí que la empresa bancaria esté sujeta a la autorización de determinados órganos para que inicie sus funciones, y al control y vigilancia de ciertos organismos especializados.

La función de intermediación en el crédito, esencial desde el punto de vista económico en la noción de empresa bancaria moderna, ha sido asumida por diversas leyes bancarias para someter a una particular disciplina las haciendas de crédito, cualquiera que sea su naturaleza (pública o privada) o dimensión, que captan el ahorro y ejercitan el crédito.

Sólo las entidades financieras regidas por la Ley de Entidades Financieras están autorizadas a recibir depósitos e invertirlos en operaciones de crédito.

Los depósitos (operaciones pasivas) y los créditos (operaciones activas) efectuadas por los bancos son inherentes, congénitos y, por lo tanto, inseparables. Son innatos y esenciales a la actividad bancaria pues no se concibe la existencia de uno sin la existencia del otro. Estas operaciones están íntimamente ligadas entre sí y tienden a estos dos fines: a) tomar bienes a crédito y b) dar a crédito lo que se ha obtenido generando un beneficio económico a través del *spread* bancario (diferencia entre la tasa activa y la pasiva). Existe una estrecha e inescindible vinculación o nexo de causalidad entre las operaciones pasivas y activas.

La operación bancaria es aquel acto u operación realizada por una empresa bancaria o intermediario financiero, es decir, en masa y con carácter profesional a los fines de captar recursos de la comunidad, de otorgar créditos a través de operaciones crediticias, financieras y de inversión, y de otorgar servicios a su clientela¹⁷².

Lo que caracteriza a la operación bancaria y diferencia de la típica operación de crédito consistente en dar en “un primer tempo”, para recobrar después en “secondo tempo” lo que se ha dado, es el carácter de intermediación de la intervención del Banco y en las notas de profesionalidad, habitualidad, actuación en masa y ánimo de lucro.

Las operaciones bancarias son operaciones en masa o en serie, no aisladas, ni jurídica ni económicamente individualizables, esto es, realizadas con una serie indeterminada de personas. Ello impone la necesidad de estandarizar los esquemas y las condiciones de los contratos que dan origen a tales operaciones, lo que se logra jurídicamente a través de la previsión de las condiciones generales de tales contratos o de la adopción de

¹⁷² Jinesta Lobo, Ernesto, “El concepto de operación bancaria”. www.ernestojinesta.com/.../ ...

módulos o formularios, y también a través de la elaboración de normas uniformes bancarias¹⁷³.

La homogeneidad de las operaciones bancarias crea entre los clientes de la banca una comunidad de intereses, cuya tutela trasciende los límites de la esfera individual de cada uno de ellos, y asume los caracteres de la tutela de un interés colectivo, transformándose en un interés público.

La actividad bancaria avanza más allá del derecho comercial y éste resulta insuficiente como continente regulatorio del funcionamiento y de la operatoria de las Entidades Financieras y de la autoridad de aplicación. En virtud de los intereses públicos y privados comprometidos, ella configura un “sistema” en el que siempre se encuentra implícitamente como finalidad última la tutela del bienestar general. En razón de ello la normativa regulatoria de la actividad bancaria reviste un intenso interés público en atención a que las Entidades Financieras tienen una singular importancia en la economía moderna, por cuanto son depositarias del crédito público y a la vez canalizadoras de los recursos acumulados para contribuir al desarrollo económico.

En consecuencia, la actividad está asegurada por un régimen jurídico especial, de derecho público, ya que es la Administración quien establece normas de “subordinación”, fija condiciones para autorizar el ejercicio de la actividad financiera, los derechos y deberes de las entidades, las infracciones y las sanciones correspondientes, todo ello para permitir que quien la desarrolla pueda atender mejor la satisfacción de las necesidades sociales¹⁷⁴.

Las operaciones bancarias se identifican sobre la base de una pura actividad de interposición masiva en el crédito. Las entidades bancarias son empresas peculiares por los especiales requisitos de acceso y de ejercicio de su actividad donde destaca la de su intermediación en el crédito por cuenta propia.

La captación de los depósitos del público es una de las operaciones que comprometen mayormente a las entidades bancarias ya que no sólo se convierten en depositaria de los recursos económicos sino también de la confianza de sus clientes. La fuerza creadora de estos establecimientos de crédito, radica especialmente en esa confianza que les permite constituirse en auténticos intermediarios, imprescindibles en la marcha de la actividad económica.

Dentro del Derecho bancario se incluye a todas las normas jurídicas relativas a la función de los establecimientos bancarios es decir, aquellas que se refieren a estas entidades como sujetos de dicha actividad, en cuanto a la labor misma que estas desarrollan. Se trata de una legislación especial o sectorial, exigida desde siempre por el negocio bancario. Los Bancos solamente pueden ser comprendidos en relación con su función esencial de intermediarios que constituye su esencia.

El concepto de banca se refiere a una actividad económica referida a operaciones con dinero e instrumentos de crédito; conjuga en sí dos tipos de operaciones cuya ligazón caracteriza su actividad: la captación de fondos reembolsables del público y el otorgamiento de créditos por cuenta propia¹⁷⁵.

¹⁷³ Op. citado en nota anterior.

¹⁷⁴ Vazquez, Silvia, *Regulación del sistema financiero*.-

¹⁷⁵ Acosta Romero, Miguel, *Derecho Bancario*, Editorial Porrúa, México 1991, p. 247.

En la noción de entidad bancaria se distinguen tres elementos esenciales: la recepción de fondos reembolsables del público es decir, operaciones pasivas, la concesión de créditos es decir, operaciones activas y la vinculación entre ambas.

Siendo la esencia de la actividad bancaria la intermediación en el crédito y en consecuencia la captación de recursos del público para su colocación productiva, es el Banco la institución constituida de conformidad con el ordenamiento legal que determina su estructura y constitución cuyo objeto es de llevar a cabo operaciones de banca ¹⁷⁶.

Tan característica es la actividad de intermediación bancaria que se ha afirmado que el contrato bancario es aquél que teóricamente no es concebible más que inserto en una serie de contratos del mismo género funcionalmente coligados, que se realiza sólo en la empresa bancaria.

Los contratos bancarios se han clasificado, tradicionalmente, atendiendo a la función desarrollada en el marco de la típica actividad bancaria de intermediación crediticia. Conforme a este criterio, y reparando en la parte contratante que concede crédito a la otra, se distingue entre operaciones o contratos bancarios pasivos y activos

Como típico contrato bancario pasivo, el contrato de depósito bancario viene a ser una especialidad del contrato de depósito mercantil que se caracteriza por formar parte de una serie de operaciones realizadas en masa y profesionalmente, por las denominadas entidades financieras regidas por la ley de Entidades Financieras. La figura del depósito de dinero aparece ligada a la actividad bancaria desde sus orígenes y adquiere absoluta relevancia respecto a su actividad al realizar la canalización del ahorro hacia una inversión productiva. Es la más importante de todas sus operaciones pues es la que le provee a los Bancos de los fondos que le son indispensables para el desarrollo de su actividad, la que constituye el fundamento de la actividad del Banco, la que justifica la existencia de una notable intervención pública y la existencia de una regulación especial sobre ellos.

El pago de intereses a los depositantes se justifica en que a través de la operación pasiva de recibir depósitos de dinero el Banco consigue disponer de los recursos que le permiten realizar sus operaciones. Los intereses pagados por tal concepto son un costo necesario para llevar a cabo su actividad profesional, los que forman parte de la ecuación de rendimientos a la hora de establecer la magnitud del ingreso bruto de la entidad financiera (*spread bancario*).

No puede afirmarse, sin caer en error, que el calificativo de intermediario puede caberle a todos los agentes económicos que participan alternativamente en la demanda y oferta de mercancías para obtener así una renta con diferencia de precios; ello es así por la imposibilidad de separar económicamente a las operaciones activas y pasivas efectuadas por los bancos, dada las características peculiares de la actividad financiera que denota una evidente intermediación indirecta en el mercado del dinero. En efecto, Tal como señala Messineo¹⁷⁷ *“la de conceder crédito es una actividad no exclusiva del banco, pero éste hace una cosa diferente: recibe crédito a su vez (operaciones denominadas pasivas), para después servirse del dinero recibido (el denominado ahorro) con fines de redistribución, dando crédito (operaciones activas). El banco ejercita así una función de*

¹⁷⁶ García Zambrano, María Emma, Marco Jurídico de protección de los depósitos bancarios de dinero, Universidad Autónoma de Barcelona, p. 23.

¹⁷⁷ Messineo, Francisco, *Manual de derecho civil y comercial*, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1955, t. I, p.127.

interposición (lucrativa), la cual es igualmente y, sin dudas, más característica que la función de conceder crédito; esta última puede cumplirla también quien no es banco. Si para ejercitar el crédito debiera el banco contentarse con utilizar el propio capital o patrimonio, tendría una actividad notablemente restringida”, situación ésta que, agregamos nosotros, no se compadecería con su naturaleza y con los fines de su creación.

Por su parte, los otros agentes económicos, es decir, los que participan en la demanda y oferta de mercaderías, generalmente hacen uso de sus propios recursos para adquirir los bienes que luego son motivo de enajenación en el mercado y aunque también pueden recurrir al crédito para fondearse con destino a la adquisición de mercaderías, no es esta una condición necesaria de su actividad comercial.

En cambio, la actuación de los Bancos sólo tiene sentido en un contexto en el cual necesitan captar depósitos, abonando un interés al inversor, para poder destinarlos al otorgamiento de créditos, cobrando un interés al tomador.

La intermediación financiera es entendida como el simple traslado de fondos del público a los clientes del banco y ello se desprende dócilmente del artículo 1° de la Ley N° 21.526 (de Entidades Financieras) cuando dice:

“Quedan comprendidas en esta Ley y en sus normas reglamentarias las personas o entidades privadas o públicas oficiales o mixtas- de la Nación, de las provincias o municipalidades que realicen intermediación habitual entre la oferta y la demanda de recursos financieros”.

Se ha señalado, con acierto, que las funciones de la banca son la de traspasar riqueza entre los diferentes agentes económicos, y las de manejar las carteras de activos de los bancos en nombre de los depositantes y dueños de éstos.

La intermediación en el mercado de dinero que hacen los bancos y, como consecuencia de ello, su calificación técnica como “intermediarios”, no es una expresión antojadiza sino el producto del concienzudo estudio que durante siglos han hecho los estudiosos del negocio bancario. Es unánime la doctrina al definir y diferenciar a la actividad bancaria con base en los argumentos señalados y, por lo tanto, no es posible asimilar a los bancos a cualquier agente económico que participa en la demanda y oferta de mercaderías a no ser que se omita el concienzudo y prolífico aporte de la teoría económica y jurídica que ha estudiado el negocio bancario a partir de su especial naturaleza y característica.

B. El *spread* bancario

En dicho contexto, el *spread* bancario ha sido reconocido como el margen que existe entre los tipos de interés activos y pasivos, resumidos en los conceptos de tasa activa y tasa pasiva. El *spread* es el margen de intermediación financiera por la actuación del Banco en la captación y colocación del dinero. La diferencia entre la tasa activa y la tasa pasiva indica la rentabilidad bruta sobre los recursos intermediados.

El *spread* bancario es el encargado de cubrir los costos de intermediación asociados al uso de recursos para el manejo de la información y la realización de las transacciones, así como para cubrir el riesgo que toman los bancos al momento de realizar la intermediación.

Es tal la importancia del *spread* que la discusión sobre la eficiencia del sistema financiero centra su análisis en la evolución del diferencial entre la tasa de interés activa promedio y la tasa de interés pasiva de la banca.

Un diferencial de tasas muy grande, ha sido interpretado usualmente como un considerable impedimento para la expansión de la actividad de intermediación, en la medida que bajos rendimientos sobre los depósitos desestimulan a potenciales ahorristas, y altas tasas sobre préstamos reducen oportunidades de inversión.

La profundidad financiera de la economía está ligada al comportamiento y desempeño del sistema financiero, cuya forma más simple y objetiva de evaluación resulta ser el *spread* de tasas.

Sin embargo, una creciente literatura ha comenzado a dar importancia al efecto que tienen sobre el *spread* otros elementos como la regulación y medidas de política a las que está sometido el sistema financiero (Barajas, Steiner y Salazar 1999), el curso de ciertas variables macro económicas y la exposición al riesgo (DemirgucKunt y Huizinga 1999).

En dicho contexto, la tributación directa e indirecta afectan el *spread* y a las tasas activas, en este caso, elevando el costo del crédito e incidiendo negativamente en el desarrollo económico a nivel macroeconómico. El aumento de la incidencia tributaria es arbitraria y perversa cuando es el resultado de gravámenes ilegítimos que se apropian de una porción de los recursos del banco, sin causa que lo justifique por exceder la capacidad contributiva del contribuyente medida en función del objeto o hecho imponible del impuesto.

C. La causa del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la actividad financiera.

El hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires está definido en el artículo 133 del Capítulo I del Código Fiscal del siguiente modo:

“CAPITULO I - Del hecho imponible

Art. 133 – Concepto. Por el ejercicio habitual y a título oneroso en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso, cualquiera sea el resultado obtenido y la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las cooperativas y todas las formas asociativas que no tienen personería jurídica, cualquiera fuera el tipo de contrato elegido por los partícipes y el lugar donde se realiza (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares del dominio público y privado, y todo otro de similar naturaleza), se paga un impuesto de acuerdo con las normas que se establecen en el presente capítulo.”

Nótese que combinando los conceptos de hecho imponible y de base imponible con los demás elementos que definen el hecho imponible, da lo mismo decir que el impuesto nace por el ejercicio en la respectiva jurisdicción de una actividad durante el año, con el ingreso bruto que se adjudique al contribuyente, que decir que el hecho imponible son los ingresos brutos obtenidos en la jurisdicción soberana en el correspondiente año, determinados por las actividades realizadas por ese contribuyente. Está tan firmemente

ligada la actividad a los ingresos en la naturaleza de este gravamen que la base imponible prácticamente se confunde con el hecho imponible. Ello así, una cuestión clave es definir con la mayor precisión al ingreso que mejor represente la capacidad contributiva para la actividad de que se trate.

Jarach¹⁷⁸ exponía en los albores del impuesto que, dada la multiplicidad de bases imponibles vigentes para los numerosos impuestos que antecedieron al gravamen a las “actividades lucrativas”, se eligió para éste la de los ingresos brutos, en atención a que este concepto se articula según la naturaleza de las actividades. Como el comercio y la industria desembocan en la venta de las mercaderías, se toma como base de medición el ingreso bruto, es decir el monto de las ventas. Pero para los intermediarios su ingreso bruto no es el monto de las ventas, sino la remuneración bruta de un determinado servicio, que no es un rédito o una renta, porque es un ingreso bruto del cual hay que deducir todavía muchas partidas negativas para llegar al concepto de ingreso o renta neta. De manera que el ingreso bruto, a pesar de la unicidad del concepto, es distinto según se trate de actividades comerciales, industriales, o de prestación de servicios.

Por lo tanto, al ser el ejercicio habitual y a título oneroso de la actividad bancaria el criterio político adoptado por el legislador para otorgarle a dicha actividad categoría de supuesto legal de la imposición con relación a este impuesto, es menester definir qué es lo que el tributo debe gravar teniendo en cuenta, para ello, la capacidad contributiva real de dicha actividad. En dicho contexto, la verdadera capacidad contributiva con relación a la actividad típica financiera de intermediación entre la oferta y demanda de dinero, no puede ser otra que la que surge de la sumatoria o diferencia entre los intereses activos y pasivos obtenidos en un determinado ejercicio fiscal, pues el resultado así obtenido refleja la capacidad de pago o contributiva del sujeto pasivo respecto del hecho imponible del impuesto bajo examen. El valor económico representado por el *spreads* es el único que justifica la imposición con relación a este gravamen pues es el único que ostenta la verdadera capacidad contributiva del Banco con relación al ejercicio habitual y a título oneroso, dada su peculiar actividad de intermediación financiera.

Por otra parte, la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos es el ingreso bruto o monto obtenido por el contribuyente en el desarrollo de su actividad gravada y así lo reconoce el artículo 159 del Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires. En lo concerniente a los Bancos, en cuanto a su intervención en la operatoria financiera de intermediación, dado que a dicha actividad se la concibe a partir de la necesaria concurrencia de depósitos y préstamos, en un contexto inescindible, el ingreso bruto representativo de dicha actividad gravada es el *spread* pues es el único al cual debe considerárselo como retribución de esa actividad. Para las entidades financieras en su función de intermediación habitual entre la oferta y la demanda de recursos financieros, la actividad con fines de lucro se integra con operaciones activas y pasivas. Así, los depósitos captados se invierten en operaciones de crédito. Sin aquellos, estas no existirían.

Es ingreso bruto porque el resultado de la diferencia entre intereses activos y pasivos no está influenciado por la deducción de los gastos corrientes u operativos necesarios para obtener el beneficio neto. Y, precisamente, la ley del Impuesto sobre los Ingresos Brutos no prevé la deducción de estos gastos, como sí lo hace el Impuesto a las Ganancias que grava beneficios netos.

¹⁷⁸ Jarach, Dino, “Curso Superior de Derecho Tributario”, Ed. Cima, t. II, ps. 374 y 375

El principio de capacidad contributiva como derivación del principio de igualdad en la imposición impone al legislador el deber de actuar conforme al principio de razonabilidad. En lo que atañe a la cuestión que nos ocupa, ello debe ser entendido en el sentido de respetar la necesaria relación entre el hecho imponible y la base imponible del impuesto.

Lo que ha hecho el legislador al no permitir deducir los intereses pasivos para determinar la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos con relación a las Entidades Financieras es crear una *ficción* jurídica, provocando una realidad deseada pero inexistente con el único propósito de incrementar la recaudación fiscal a expensas del principio de capacidad contributiva o, lo que es lo mismo, del principio de igualdad en la tributación o de justicia tributaria.

Nótese que no es el derecho de propiedad el que está en entredicho. Lo que cabe cuestionar es la violación de otro principio, el de capacidad contributiva, el que debe medirse no ya en función de la existencia o inexistencia de confiscatoriedad sino de la base elegida por el legislador para gravar la actividad del sujeto pasivo, la que debe estar identificada por la ley del tributo de acuerdo con la naturaleza y características del hecho generador que da nacimiento a la obligación fiscal. Ello es así, porque el hecho imponible es el índice de capacidad contributiva que el legislador ha considerado apto para gravarlo y es el único que ostenta la virtualidad de *causa* de la obligación que legitima al impuesto. Como hemos visto anteriormente, la suma de los índices de capacidad contributiva representados por los hechos imponibles de los impuestos que conforman el sistema tributario debe ser representativa de la capacidad contributiva global del contribuyente y cada uno de ellos sólo debe permitir al Estado apropiarse de la cuota económica que a cada gravamen corresponda, en función de cada índice o hecho imponible, para que no resulte violado el principio de justicia tributaria.

Lo hasta aquí expresado refiere a la base imponible establecida por la ley y respecto de la cual, reiteramos, el legislador está sometido a la limitación de que la misma debe guardar relación con el hecho imponible del impuesto para no apartarse del derecho constitucional formal y que su conducta no resulte violatoria de sus mandatos.

Caso contrario, la conducta infractora no tiene validez jurídica pues subsiste la norma constitucional escrita que por interpretación doctrinaria y de la propia Corte Suprema de Justicia identifica al principio de igualdad incluido en el artículo 16° de la Constitución con el criterio de capacidad contributiva, la que mantiene su capacidad de recuperar vigencia sociológica como derecho positivo cuando ocurra del desplazamiento de la conducta infractora a través del control de constitucionalidad a cargo del Poder Judicial.

Otra cosa bien distinta es la virtualidad de las alícuotas de imposición establecidas en la ley para aplicarlas sobre la base imponible pues, en tal caso, el reproche puede fundarse en la garantía de no confiscatoriedad la que, si bien no ha sido establecida expresamente en la Constitución Nacional para el caso de los tributos, ella ha sido derivada tanto de la adecuada aplicación del principio de justicia, cuanto de la inviolabilidad de la propiedad establecida en el artículo 17° del texto supremo.

Lo que debe quedar perfectamente aclarado es que el reproche a la ley impositiva lo hacemos en razón de que el legislador no ha tenido en cuenta la capacidad económica o contributiva inherente al hecho imponible del impuesto. En efecto, al no permitir la deducción de los intereses pasivos se ha extralimitado, pues ha considerado como indicio de capacidad contributiva la potencial riqueza global que pudiese ostentar el contribuyente y no el ingreso bruto (*spread*) de la actividad de intermediación financiera que es el objeto

o hecho imponible del impuesto y, con ello, ha desvirtuado aquél principio privando a la obligación tributaria de validez jurídica por falta de causa. No ha tenido en cuenta tampoco que la capacidad económica global del contribuyente ya está siendo captada a través de la suma de los impuestos que integran el sistema tributario y que pesan sobre el Banco.

El principio de capacidad contributiva exige del legislador tributario ubicar la riqueza susceptible de tributación ya que no está autorizado a establecer cargas tributarias donde tal riqueza no se manifieste. Así, la presencia de una renta, de un patrimonio o de un determinado ingreso son indicios que exteriorizan movimientos de riqueza de los administrados y presumen su aptitud contributiva.

Las ficciones en el Derecho Tributario suelen actuar sobre la configuración del hecho imponible y en el de la base imponible, procurando el legislador por esta vía anticiparse a la creación de hechos que en forma engañosa realicen los particulares en fraude de ley, con el fin de evitar que ella quede al margen del mandato que la ley ordena, cosa que no se da en la especie pues aquí no puede hablarse de fraude de ley porque el ingreso bruto de la actividad de intermediación financiera es, sin sombra de dudas, el *spread*. En la especie, el legislador no ha buscado gravar la riqueza susceptible de tributación, la que está representada por la diferencia entre tasas activas y pasivas, lo que legitimaría al impuesto, sino simplemente ha pretendido incrementar ilegítimamente la recaudación mediante el nacimiento de obligaciones tributarias sin causa por afectación del principio de capacidad contributiva.

La potestad que ejerce el Estado para crear ficciones tributarias no es ilimitada pues su imperio está recortado por las restricciones jurídico-materiales establecidas por la Constitución, las cuales están sistematizadas en los principios que rigen el Derecho Tributario, en especial el de capacidad contributiva como derivación de la igualdad frente al impuesto, que deben ser respetados, pues lo contrario conduciría a la inconstitucionalidad de la norma que las establezca.

Cuando el legislador busca la riqueza susceptible de tributación debe hacerlo sobre hechos de riqueza ciertos y no sobre aquella otra de naturaleza ficticia. El legislador está obligado a ubicar la materia imponible, la cual debe ser establecida sobre aspectos objetivos de riqueza, los que configuran la causa de la obligación.

Desde un punto de vista más genérico, la capacidad contributiva subjetiva del obligado tributario se tipifica a través de la evaluación de la posibilidad que el sujeto tiene en lo particular de contribuir mediante la carga tributaria. Pero esto implica trasladarnos del instituto de la base imponible, sobre la cual el legislador no tiene potestad para establecerla arbitrariamente ya que está obligado a respetar el principio de capacidad contributiva inherente al hecho imponible, en razón de que ambos –hecho y base- están íntimamente ligados, al instituto referido a las alícuotas de aplicación. En efecto, a través de ellas el legislador evaluará la carga fiscal que los sujetos obligados están en condiciones de soportar, guiados por el principio de razonabilidad y teniendo en cuenta la totalidad de la carga tributaria que pesa sobre aquellos dada la multiplicidad de gravámenes que integran el régimen tributario tanto a nivel nacional cuanto provincial y municipal.

En otras palabras, la carga fiscal que el legislador presuma que le corresponda aplicar a los sujetos obligados sólo adopta visos de discrecionalidad con relación a la determinación de las alícuotas de imposición, y hasta cierto punto, ya que dicha carga

debe conciliarse con la totalidad de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente y su relación con su capacidad contributiva global. En cambio, respecto a la determinación de la base imponible tiene el límite impuesto por el hecho imponible del gravamen para que el principio de capacidad contributiva no resulte conculcado.

Como reflexiona Damarco¹⁷⁹ la base imponible del impuesto no es otra cosa que la cuantificación de la materia imponible, la cuantificación de la capacidad económica alcanzada por el impuesto. Luego, sobre la base obtenida el legislador determina cual es el monto que cada uno debe pagar en concepto de impuesto, cuál es la parte de la materia imponible cuantificada que debe entregarse al Estado en concepto de impuesto a través de la alícuota o tasa del impuesto. Sobre la manifestación de capacidad económica se establece la medida en que cada uno concurre al mantenimiento del Estado.

Villegas¹⁸⁰, refiriéndose a la relación entre hecho imponible y base imponible expresa: la cuantía que resulte asignada a cada deuda tributaria debe ser abstractamente idónea para reflejar que valor se atribuyó a cada hecho imponible como factor demostrativo de capacidad contributiva. O sea, nada menos que lo siguiente: el elemento cuantificante debe expresar hasta qué límite patrimonial es razonable llevar la obligación de tributar, conforme a la aptitud de pago público que el legislador pensó “aprehender” al construir un cierto hecho imponible.

Nótese que la aparente vaguedad del concepto de capacidad contributiva se torna más preciso cuando hablamos de la necesaria relación entre hecho imponible y base imponible, pues, admitida la obligada vinculación entre ambos, habrá justicia, habrá acatamiento el principio de capacidad contributiva y, por ende, habrá legitimidad, cuando la base imponible se establezca sobre la base del contenido económico del hecho imponible. Ese es el parámetro fundamental que ha de tenerse en cuenta, en principio, para justificar al impuesto, sin que ello tenga algo que ver con la porción de la materia imponible que el Estado tome para sí en concepto de impuesto y que habrá de resultar de la aplicación sobre dicha materia imponible de las alícuotas del tributo, la cual, de resultar excesiva, será pasible de reproche sobre la base de otros atributos del principio de capacidad contributiva que pudieren ser conculcados, como ser el efecto confiscatorio del impuesto por la absorción de una parte sustancial de la renta o el capital, que se dirige a cuestionar la lesión al derecho de propiedad, cuestión ésta que debe ser probada.

Desconocer la intermediación de los Bancos en el mercado de dinero implica, además, negar la existencia de la Ley N° 21.526, la cual, al referirse en el artículo 1° a las entidades comprendidas en dicha ley alude a las que realicen intermediación habitual entre la oferta y la demanda de recursos financieros.

En efecto, una norma de derecho público local se aparta, sin más, de la noción que de la actividad desarrollada por los Bancos tiene el legislador nacional y que ha plasmado en la ley fundamental que rige el sistema financiero institucionalizado regido por el Banco Central de la República Argentina.

La normativa local está en contra del principio de razonabilidad pues distorsiona institutos de la legislación federal, afectando la unidad y la uniformidad de la legislación nacional, que es lo mismo que decir la unidad de la Nación. Está en pugna, en efecto, con el artículo 31° de la Constitución Nacional que manda: “Esta Constitución, las leyes de la

¹⁷⁹ Damarco, Jorge Héctor, “El principio de capacidad contributiva como fundamento y medida de los impuestos”,

¹⁸⁰ Villegas, Héctor B., “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, Depalma, 1987, T° I, p.257.

Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación ; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ellas, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales, salvo para la provincia de Buenos Aires, los tratados ratificados después del Pacto de 11 de noviembre de 1859” (énfasis nuestro).

La legislación local se apartó oblicuamente de Ley Federal N° 21.526 en cuanto al carácter de intermediación de la actividad financiera institucionalizada que le reconoce a los Bancos (condición ésta que, a mayor abundamiento, está universalmente aceptada), a través del establecimiento de una base imponible arbitraria, afectando así el principio de universalidad, unidad y uniformidad del derecho, que implícitamente emerge del artículo 75, inciso 12 de la Constitución Nacional y de la concepción universalista y unitaria del derecho que debe campear en el territorio nacional por imperio de la misma, que exige al legislador el puntilloso respeto a la coherencia, la que se hará evidente evitando conceptualizaciones múltiples sobre un mismo instituto jurídico. Por otra parte, el principio de “razonabilidad”, que surge de los artículos 28°¹⁸¹ y concordantes de la Constitución Nacional, impide el dictado de leyes contradictorias en su contenido substancial.

5.6.2. Los índices para el castigo de malos créditos en el Impuesto a las Ganancias. Sus alcances.

A. Introducción

Mediante el Decreto N° 2442/02, el Poder Ejecutivo Nacional introdujo modificaciones a la reglamentación del Impuesto a las Ganancias en punto a la deducción de malos créditos.

Al respecto, consideramos oportuno resumir el tratamiento de los malos créditos antes y después de la reforma reglamentaria, de acuerdo al siguiente esquema:

Índices de incobrabilidad antes de la reforma	a) Índices de Incobrabilidad Según Decreto N° 2442/02
Cesación de pagos, real o aparente	NO EXISTE
Homologación del acuerdo de la junta de acreedores	Verificación del crédito en el concurso preventivo
Declaración de quiebra	Declaración de quiebra del deudor
Desaparición del deudor	Desaparición fehaciente del deudor
Prescripción	Prescripción
Iniciación de cobro compulsivo	Iniciación de acciones judiciales tendiente al cobro
Paralización de operaciones	Paralización manifiesta de las operaciones del deudor
Otros índices de incobrabilidad	NO EXISTE

¹⁸¹ Art. 28, Const.Nac.: Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio.

Índices de incobrabilidad antes de la reforma	a) Índices de Incobrabilidad Según Decreto N° 2442/02
	<p>Escasa significación económica de los saldos a cobrar, siempre que se cumplan concurrentemente los siguiente requisitos:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. El monto de cada crédito no deberá superar el importe que fije la AFIP, teniendo en cuenta la actividad involucrada 2. Morosidad mayor a 180 días 3. Notificación fehaciente al deudor reclamando el pago de crédito vencido 4. Debe de haberse dejado de operar con el deudor moroso
	<p>En el caso de créditos que cuenten con garantías, los mismos serán deducibles en la parte atribuible al monto garantizado sólo si a su respecto se hubiese iniciado el correspondiente juicio de ejecución</p>

Los cambios introducidos a la norma reglamentaria cobran vigencia –según lo dispuesto por el decreto modificatorio- **para los períodos fiscales que cierran a partir del 2-12-02** (fecha de publicación).

En forma complementaria, a través del Decreto 348/2003, publicado en el Boletín Oficial del 21-02-03, se “autoriza” con carácter transitorio, **únicamente para los períodos fiscales que finalicen entre el 31-12-02 y el 31 de diciembre de 2003**, ambas fechas inclusive, la deducción de malos créditos por la cesación de pagos del deudor, sin necesidad de que el acreedor haya iniciado acciones para el cobro compulsivo, a cuyo efecto la procedencia de la deducción quedará supeditada a que el acreedor demuestre, como mínimo, que ha impulsado medidas extrajudiciales de cobro.

B. El principio de la capacidad contributiva como pauta para la deducción de los malos créditos en el balance impositivo.

Cuando el art. 87, inciso b) de la ley del Impuesto a las Ganancias autoriza a deducir los malos créditos a los efectos de la determinación de los resultados de la tercera categoría, está teniendo en cuenta el principio de la capacidad contributiva por cuyo imperio el impuesto está legitimado en el caso que grave utilidades reales.

El Impuesto a las Ganancias se inscribe en la categoría de los denominados impuestos “periódicos”, es decir, es de aquellos que someten a imposición al desarrollo de una actividad de carácter permanente, como es el caso del ejercicio del comercio o una profesión y cada uno de los actos que implican el ejercicio de la actividad se integran con el elemento temporal para configurar el hecho imponible, el que habrá de verificarse al agotarse el límite de tiempo establecido por la ley, momento en el cual nace la obligación tributaria en cabeza del contribuyente. Ello así, de acuerdo con la teoría predominante, que no compartimos según hemos dado cuenta en otra parte de esta obra, pero tal discrepancia no es relevante a los fines del análisis crítico que desarrollamos en este apartado. A estos tributos suele conocerse también bajo la denominación de impuestos de ejercicio. Es el de lo “devengado” el método comúnmente utilizado en estos impuestos para determinar el momento en que tiene lugar la verificación del hecho imponible y, como consecuencia de ello, determinar el monto de la obligación tributaria nacida de dicho

hecho generador, y correlativamente, el momento y el quantum de la imputación de la partida como deducción, según nos ubiquemos del lado del acreedor o del deudor. En tal contexto, el gravamen incide en el momento en que se verifica el índice revelador de “capacidad contributiva”, el que coincide con la oportunidad en que nace el derecho o la obligación, según corresponda, es decir, en ocasión en que tales derechos y obligaciones se devengan.

Nótese la aplicación que hace el legislador del principio de la capacidad contributiva en los impuestos periódicos. En ellos está clara la plena aceptación del mismo. El legislador fiscal, en estos tributos, ha visto que la “liquidez”, como indicio de capacidad económica, no se manifiesta con la celebración del contrato sino en el momento del devengamiento del precio y es en el ejercicio fiscal en que tal devengamiento se produce cuando nacen los efectos impositivos.

Sin embargo, no es suficiente con gravar las utilidades en el momento en que se produce su devengamiento pues debe tenerse en cuenta que las mismas, finalmente, pudieron no haberse percibido. Es por ello, que el legislador, advertido de que la no percepción de la utilidad en ocasión en que se torna exigible desdibuja el concepto de liquidez como pauta de capacidad económica y, a los efectos de morigerar el impacto fiscal para que resulte compatible con el principio de la capacidad contributiva, prevé la deducción en el balance impositivo de los “malos créditos”, es decir, de aquellos créditos que revelan dificultades de cobro por parte del contribuyente, *en cantidades justificables de acuerdo con los usos y costumbres del ramo*.

La ley fiscal no fija más pautas que las señaladas y es la reglamentación del impuesto la que, en uso de las atribuciones conferidas al Poder Ejecutivo Nacional por el artículo 99, inciso 2, de la Constitución Nacional, establece pautas y condiciones a que deben ajustarse los contribuyentes para castigar los resultados del ejercicio con los créditos morosos.

El Decreto 2442/2002, publicado en el Boletín Oficial del 3/12/2002, sustituye el artículo 136 de la reglamentación de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. 1997) modificando las pautas y condiciones vigentes hasta dicho momento, siendo de aplicación sus disposiciones para los períodos fiscales que cierran a partir de la fecha de publicación del Decreto de marras en el Boletín Oficial.

Nótese, por otra parte, que la ley del impuesto sólo hace referencia expresa a la expresión “malos créditos”. Es la reglamentación la que emplea la terminología más extrema aludiendo a “créditos incobrables”. Es decir, con buen criterio, el legislador autoriza el castigo de aquellos créditos que, aun cuando no se haya verificado a su respecto la condición extrema de incobrabilidad, por el hecho de que se manifiesten dificultades financieras de cobro, trasuntan en cabeza del contribuyente una disminución de su capacidad contributiva.

C. Alcance de las prescripciones reglamentarias.

La facultad de crear impuestos otorgada por la Constitución Nacional al Poder Legislativo es indelegable, por cuya razón toda norma que establezca las condiciones sustanciales del gravamen debe emanar del Congreso, no pudiendo el Poder Ejecutivo crear normas tributarias sustanciales. Su función en esta materia queda limitada a asegurar la aplicación del impuesto.

La indelegabilidad de la facultad tributaria implica, claro está, que en materia reglamentaria el Poder Ejecutivo debe limitarse a interpretar a la ley sin tergiversar sus disposiciones. Es revelador en tal sentido, el inciso 2^{do}. del art. 99 de la Constitución al expresar que el Presidente de la Nación, en uso de su facultad de reglamentar las leyes sancionadas por el Congreso, expide las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, *“cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias”*. No pudiendo alterar el alcance de la ley, el Poder Ejecutivo debe circunscribir su función a un acto de ejecución de las leyes, dictando en cada caso, disposiciones que procuren alcanzar dicho objetivo en su aplicación concreta.

En tal contexto, los índices de incobrabilidad reseñados en el art. 136 de la reglamentación de la ley del impuesto tampoco pueden alterar la letra y el espíritu de la ley. Ello así, el elenco de situaciones previstas en dicho decreto no pueden tomarse más que como meramente enunciativas, pudiendo el contribuyente acreditar la existencia del mal crédito por otros medios que resulten igualmente idóneos para justificar el castigo. De otro modo, la aplicación estricta de las pautas ofrecidas por la reglamentación podría derivar en la conculcación del principio de legalidad en la tributación y del principio de la capacidad contributiva y del derecho de propiedad protegidos por la Constitución Nacional.

Si partimos de la premisa sentada precedentemente, las discusiones acerca del alcance con que cabe interpretar a las disposiciones del decreto reglamentario de la ley del Impuesto a las Ganancias atento las modificaciones introducidas por el Decreto 2442, las consideramos bizantinas. En efecto, si como dice la ley, el contribuyente está facultado a realizar la deducción de los malos créditos *en cantidades justificables de acuerdo con los usos y costumbres del ramo*, ello ajustado al principio de la capacidad contributiva, no habría como reglamentar todas y cada una de las situaciones que puedan quedar comprendidas en la norma legal, en atención a las múltiples posibilidades que ofrece la realidad económica de la cuestión bajo análisis.

A lo más que podría aspirarse es que la reglamentación fije pautas orientadoras a mero título enunciativo, y deje librado al contribuyente la posibilidad de poder acreditar fehacientemente la calificación de mal crédito que le asigna a las sumas de dinero que pretende deducir.

De tal manera, la discusión de cada caso se entablaría en un escenario distinto y mucho más amplio, es decir, en un ámbito delimitado por la universalidad y unidad del derecho, en el cual adquieren plena relevancia los principios constitucionales que nutren a la teoría de la tributación, y no, en cambio, en otro contexto en el que las prescripciones reglamentarias se convierten en valladares indubitables que no podrían ser traspasados por el intérprete. Esto último equivaldría a decir que el decreto reglamentario es la ley suprema a la que el particular está obligado a someterse cuando, como es sabido, tal calificación sólo puede dársele a la Constitución. En este aspecto, es dable reconocer que la ley de la materia ha sido respetuosa de los principios de rango constitucional aplicables al impuesto y, en atención a ello, sabiamente ha omitido reglamentar expresamente la cuestión a través de índices de rigurosa aplicación con un pretendido abarcamiento total que, por otra parte, sería de imposible consecución.

De mantenerse el actual estado de las cosas, no podrán evitarse las rispideces derivadas de la discrepancia entre el criterio del contribuyente, apoyado en los principios constitucionales a los que hemos aludido precedentemente, y el del organismo fiscal, cuya base de sustentación es el decreto que reglamenta al impuesto y al que le asigna el carácter de pauta inamovible a la que los contribuyentes deben ajustarse inexorablemente.

Habíamos señalado oportunamente¹⁸², luego de reseñar las razones por las cuales, a nuestro juicio, el contribuyente tiene el derecho de acreditar la existencia del mal crédito por otros medios distintos a los que prevee el Decreto 2442/02, las que hemos puntualizado en los párrafos anteriores, en tanto y en cuanto resulten igualmente idóneos para justificar el castigo, que *“la situación en crisis, en tal caso, deberá dirimirse ante la justicia, la que, confiamos, habrá de asignarle a la reglamentación sólo la cualidad de ofrecer valiosas pautas que permitan resolver objetivamente situaciones que pueden dar lugar a potenciales conflictos, pero, al mismo tiempo, deberá admitir que el castigo de malos créditos que no cumplan con los extremos previstos en la reglamentación está igualmente legitimado por la acreditación de otras circunstancias que permitan darle a los créditos deducidos tal carácter. Todo ello bajo la influencia del principio de la capacidad contributiva.*

Precisamente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se pronunció a favor de esta tesis¹⁸³ al resolver que *a los fines de la determinación del impuesto a las ganancias de la entidad financiera actora, carece de susento legal el criterio de la Administración Federal de Ingresos Públicos de supeditar la configuración y deducción de los “malos créditos”, originados en operaciones sin garantías, al ineludible inicio de la acción judicial de cobro, cuando el contribuyente invocó haber ajustado su conducta a los usos y costumbres del ramo –a los que remite la ley, art. 87- y el organismo recaudador invalidó su aptitud probatoria sin siquiera haber controvetido su existencia dentro del ramo financiero.*

Agrega el Superior Tribunal que *la expresión “malos créditos” que trae el art. 87 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, alude tanto a los “créditos dudosos” como a “los incobrables” –art. 1239 del decreto reglamentario 450/1986- mientras que el art. 142 del Decreto reglamento 450/1986 enumera “indicios de incobrabilidad” aplicables sólo a éstos últimos por remitir a supuestos de hecho que confieren semiplena certeza acerca de la insolvencia del deudor y la imposibilidad de cumplimiento de sus obligaciones, incluso con antelación al término del plazo estipulado, pues, los “créditos dudosos” toman esa denominación porque la frustración de la expectativa de cobro no deriva de aquellos hechos que la hacen manifiesta sino del vencimiento de la obligación impaga que origina una presunción de insolvencia confirmable por vías alternativas .*

Prosige argumentando que *a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias, el criterio Fiscal de diferir la deducción respecto de los créditos dudosos, hasta el momento de inicio del cobro compulsivo importaría asignales un tratamiento incompatible con su naturaleza que colocaría al contribuyente en la situación de soportar una carga financiera sin causa al infringir un impuesto sobre el monto de una pérdida insusceptible de deducción.*

Concluye sosteniendo que *resulta desacertado, a los fines de la determinación de oficio del impuesto a las ganancias de la entidad financiera actora, la desestimación de las pautas elaboradas por el Banco Central de la República Argentina en materia de clasificación de deudores y de provisiones por riesgo de incobrabilidad, toda vez que atendiendo al espíritu del art. 87 de la ley del impuesto, ellas contribuyen a reflejar la naturaleza peculiar de la actividad bancaria que la diferencia de otras de esencia comercial y se caracteriza especialmente por la necesidad de ajustarse a las disposiciones y al control de aquél, en la medida que su observancia no sólo asegura el mantenimiento de un adecuado grado de solvencia y liquidez de los intermediarios financieros, sino que además permite traducir razonablemente su capacidad contributiva (énfasis nuestro).*

¹⁸² Soler, Osvaldo H., “Abusos del Estado en el Ejercicio de la Potestad Tributaria”, Ed. La Ley, 2003, pág 237 y ss.

¹⁸³ Fallo Banco Francés S.A. c/D.G.I., 9/11/2010, (333:2065).

6. El principio de reserva (artículo 19°, Constitución Nacional). La elusión y la evasión. El principio de la realidad económica.

A lo largo del siglo XX, se ha desarrollado una polémica entre los autores dedicados a la investigación del derecho tributario, la que ha trascendido las fronteras de las distintas naciones, a punto tal de haberse convertido, ciertamente, en uno de los temas dominantes. Nos referimos a la controversia acerca de los “métodos de interpretación de las leyes tributarias”, que tuviera su origen a fines del siglo XIX, al exponerse la doctrina de la llamada “realidad económica” como contraposición a la interpretación basada en la “intención jurídica”, para cuya ilustración nos remitimos al excelente trabajo del doctor Francisco Martínez, que forma parte de su obra *Estudios de derecho fiscal*¹⁸⁴.

Luego de un análisis pormenorizado sobre la evolución de ambas teorías, dicho autor arriba a conclusiones que compartimos en su plenitud, según las cuales ambas, en sus posiciones extremas, son insuficientes para fundar en exclusividad la legitimidad del método interpretativo de las normas tributarias, aserto este que es también compartido por otros eminentes tributaristas, por cuya razón la más moderna doctrina internacional en la materia ha abandonado el estrecho margen de acción que le brindaban ambas teorías, para lanzarse, decididamente, a una nueva concepción que permita asumir con éxito el difícil camino de desentrañar el significado de las leyes tributarias.

Aun cuando se reconozca “autonomía” al derecho tributario respecto de otras ramas de la ciencia jurídica, ello no implica la afirmación de que él no se nutre de los principios generales que dan vida a un orden jurídico determinado, coincidiendo en tal sentido con Godoy¹⁸⁵, cuando afirma que los fines no serán nunca propios de las ramas jurídicas, sino del orden jurídico como un todo, y que las instituciones y conceptos propios de una rama jurídica no constituyen un antecedente, sino que son consecuencia ineludible de la existencia de éste, por cuya razón una rama jurídica puede manejarse con sus instituciones y conceptos propios, así como también con instituciones y conceptos contenidos en otras ramas jurídicas, siendo indiscutible, en este último caso, que cuando las normas jurídicas tributarias se refieran a institutos de otras ramas jurídicas, sin formular ninguna salvedad, entonces habrá que recurrir a las ramas jurídicas que contengan las instituciones y los conceptos empleados por aquéllas.

Las consideraciones expuestas precedentemente, así como aquellas vertidas a continuación, son válidas para la totalidad de los tributos, como que forman parte de la doctrina general del derecho tributario moderno, y adquieren especial relevancia para diferenciar a la “evasión”, como conducta violatoria de la ley fiscal, de la “elusión”, como conducta consistente en la utilización de medios lícitos tendiente a obtener una reducción de la carga tributaria. Esta última está fuera de la normativa penal por tratarse de un medio jurídicamente irreprochable.

Teniendo el principio de legalidad raigambre constitucional, el hecho imponible sólo puede resultar de una expresa previsión contenida en una ley formal. Sin esa previsión o definición en la ley, no se configurará el hecho generador, como lo expresa Araujo Falcao¹⁸⁶: “habrá un hecho común de la vida, o un hecho económico, o aun un hecho

¹⁸⁴ MARTÍNEZ, FRANCISCO, “El criterio económico”, en “Estudios de derecho fiscal”, p. 149 y ss.

Ed. Contabilidad Moderna, Bs.As., 1973.

¹⁸⁵ GODOY, NORBERTO, “Reflexiones sobre la autonomía del derecho tributario”, Separata de la Revista de la U.B.A., vol VI, Bs.As., 1983.

¹⁸⁶ ARAUJO FALCAO, AMÍLCAR, “El hecho generador de la obligación tributaria”, p. 18, Ed. Depalma, Bs.As., 1964.

relevante para otras ramas del derecho, mas para el derecho tributario será un hecho jurídicamente intrascendente en cuanto al nacimiento de la obligación tributaria”.

Ha sostenido la Corte Suprema de Justicia de la Nación, siguiendo una doctrina hondamente arraigada en los pronunciamientos del alto tribunal, que “la exégesis de las leyes tributarias -sustanciales y formales- debe efectuarse a través de una razonable y discreta interpretación de los preceptos propios del régimen impositivo y los principios que los informan, con miras a determinar la voluntad legislativa “¹⁸⁷.

En Alemania, Enno Becker contribuyó a incorporar en el ordenamiento tributario del Reich (Reichsabgabenordnung) el principio según el cual, para la interpretación de las leyes fiscales, debía tenerse en cuenta su finalidad, su significación económica y la evolución de las circunstancias.

En nuestro país, el principio de la realidad económica fue incorporado a la Ley N° 11.683 a partir del año 1946, y actualmente está contenido en los artículos 1° y 2° de dicho cuerpo legal. El artículo 1° consagra el principio de interpretación basado en el fin y la significación económica de las leyes impositivas y, supletoriamente, en las normas del derecho privado, cuando por otro medio no pueda ser establecido el sentido y alcance de las normas tributarias.

Según, lo expresado, se impone resolver si, a fin de definir el negocio jurídico capturado por la imposición a través del “hecho imponible”, el criterio interpretativo consagrado por el derecho tributario es diferente del criterio subyacente en el derecho privado.

Tal como expresa Gianini¹⁸⁸, el legislador tributario adopta, por regla general, para la determinación del objeto impositivo, las mismas calificaciones y la misma terminología del derecho privado, agregando que incumbe exclusivamente al legislador tributario determinar con toda precisión el presupuesto material de los impuestos. El concepto utilizado para la descripción del presupuesto puede discrepar de la noción que de la misma cosa se tenga en el uso corriente o en otras ramas del derecho, constituyendo un problema de interpretación de la ley impositiva, que ha de resolverse mediante los criterios de la hermenéutica jurídica, examinar en cada caso concreto si el legislador ha acogido, sin más, la noción usual o la noción elaborada por otras ramas del derecho, o si, por el contrario, ha querido expresar un concepto diverso.

Pero ello no siempre es así; como lo señala Araujo Falcao¹⁸⁹, “muchas veces el legislador se limita a mencionar un simple *nomen juris* o a efectuar una enunciación simplemente ejemplificativa, dejando al intérprete la tarea basada en la norma de atribuir en cada caso el concepto concreto del hecho generador. La primera hipótesis tiene lugar cuando el hecho generador coincide con un concepto ya consagrado en otra rama del derecho, en alguna ciencia o aun en el lenguaje común. En tal caso, corresponderá al intérprete o a quien aplica la norma apreciar las características del hecho generador en la disciplina jurídica o científica de la cual se tomó su definición, con las salvedades, empero, de que a tal efecto se tendrán en consideración principios fundamentales de derecho tributario”.

El Tribunal Fiscal de la Nación ha expresado que “ha de reconocerse en primer término, que es principio unánimemente aceptado por la doctrina de los especialistas que el legislador puede crear figuras distintas de las típicas del derecho común, aun cuando las denomine de igual manera... Sin embargo, se requiere, para que esa prescindencia de las figuras jurídicas clásicas que tienen una acepción definida en el derecho común tenga eficacia tributaria, que el legislador sea explícito en su apartamiento de aquellas... Porque

¹⁸⁷ Fallo del 25-2-1982, El Derecho, T.98,p.519.

¹⁸⁸ GIANINI, A.D., “Instituciones de Derecho Tributario”, p. 142, Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1957.

¹⁸⁹ “El hecho generador de la obligación tributaria”, p. 18.

-según enseña Vanoni- existen dos supuestos en el fenómeno de la “utilización” y de la “remisión”, en el derecho tributario, a elaboraciones preexistentes en otras ramas del derecho. Y después de afirmar que en unos casos la remisión utiliza el instituto extraño tal como ha sido elaborado en otras disciplinas jurídicas, y que en otro toma al instituto, tal como viene elaborado con anterioridad, dice que... corresponde al intérprete la misión de determinar si, frente a una norma concreta, se realiza una u otra hipótesis”¹⁹⁰.

A pesar de la aparente rigidez del artículo 1° de la Ley N° 11.683 (t.o.1998), que establece el llamado “principio de la realidad económica”, no deben descartarse los principios jurídicos en el análisis orientado a alcanzar la finalidad de la ley. En cuanto a la caracterización del negocio jurídico, la tarea del intérprete no debe apartarse de la tipificación asumida por el derecho sustantivo en los casos en que la propia ley impositiva no haya definido expresamente el alcance con que cabe interpretar determinado acto jurídico. No existe diferencia entre el enfoque económico aplicado por el derecho tributario y el enfoque civilista o comercialista aplicado por el derecho sustantivo: se advierte la coincidencia que existe entre la hermenéutica utilizada aplicando el criterio económico con respecto a la interpretación ajustada al enfoque jurídico.

Sainz de Bujanda¹⁹¹, al referirse a la pretendida separación entre presupuestos de naturaleza económica y presupuestos de naturaleza jurídica, señala que la doctrina tributarista, dejándose arrastrar por una superficial consideración del problema, ha llegado a creer que existen dos clases de presupuestos: unos, de naturaleza económica; otros, de naturaleza jurídica. Se atribuye el primer carácter a aquellas situaciones de la vida económica que la ley tributaria configura por sí sola como hecho imponible; se atribuye el segundo a aquellas otras situaciones que consisten, de suyo, en relaciones o negocios jurídicos, normalmente definidos y regulados por el derecho privado (aunque también pueden serlo por el derecho administrativo o por el derecho procesal), y respecto de los cuales, por lo tanto, la ley tributaria se limita a asumirlos como hechos imponibles, es decir, a añadirles, a su originaria significación jurídica, una nueva función en el marco del derecho: la de ser el elemento generador de obligaciones tributarias.

Sin embargo, a poco que se ahonde en el análisis del problema, se advierte la inconsistencia científica de semejante distinción en punto a la naturaleza del hecho imponible. Efectivamente, en los casos en los que el presupuesto de hecho de la obligación tributaria consiste en una situación de la vida económica que la ley fiscal define y valora para convertirla en hecho imponible, es evidente que esa operación definitoria, producida por las normas tributarias, crea una nueva realidad jurídica (el hecho imponible), dado que, con anterioridad, sólo existían los supuestos económicos sobre los que el legislador se apoya para realizar su labor creadora. Ahora bien, cuando el legislador tributario asume como hecho imponible un negocio jurídico, tipificado ya con anterioridad por el ordenamiento positivo (v. gr. la compraventa), no puede, en modo alguno, pensarse que no existe también labor creadora de una realidad jurídica, por la sencilla razón de que hecho imponible es siempre e ineludiblemente la realidad jurídica; lo que ocurre en esta segunda hipótesis es que sobre la base de una realidad jurídica preexistente (el contrato de compraventa) surge una nueva realidad jurídica (el hecho imponible), dicho en otros términos: lo que era, por ejemplo, una realidad jurídica civil o mercantil, asume, además, la significación de realidad jurídica tributaria.

La consecuencia de lo que acaba de indicarse es clara: el hecho imponible tiene, en todo caso, naturaleza jurídica, sin que esta proposición pueda verse alterada por la circunstancia de que el elemento material del hecho consista, unas veces, en supuestos

¹⁹⁰ Fallo del 31-7-1969, “Pagliera, Horacio”, Derecho Fiscal, T.XIX, p. 637.

¹⁹¹ SAINZ DE BUJANDA, “Análisis jurídico del hecho imponible” en “Temas de derecho tributario” vol. 2, p.449 y ss., Bs.As., 1968.

económicos configurados como hechos imponible por el legislador tributario, y otras, en relaciones o negocios jurídicos, a los que el propio legislador atribuye la expresada condición de hechos imponible. Cabe, en suma, hacer múltiples clasificaciones de los elementos materiales de los hechos imponible y, dentro de esa órbita -es decir, en la disección de hecho imponible-, distinguir los presupuestos cuyo elemento material consiste fundamentalmente en una situación económica, que no aparece prefigurada como negocio jurídico y que, por lo tanto, sólo emergen a la superficie jurídica por obra de normas tributarias, de aquellos otros en los que, por el contrario, el sustrato económico que quiere someterse a imposición ya haya sido modelado previamente como negocio jurídico, y en los que, en consecuencia, las normas tributarias vienen a construir una realidad jurídica sobre otra que ya tenía este carácter, aunque en esfera distinta a la tributaria. Pero sea cual fuere la índole del elemento material del hecho imponible, éste, en cuanto tal, tiene siempre naturaleza jurídica; más concretamente: es siempre una realidad jurídico-tributaria.

Las consideraciones expuestas nos permiten concordar con Martínez ¹⁹², cuando afirma que la referencia que haga el derecho tributario a una determinada figura del derecho privado, sujetándola a imposición, no implica referencia a toda otra figura que tenga parecido contenido económico, porque a cada figura corresponde su propia causa típica, su propia finalidad o función económica que la caracteriza y diferencia de todas las demás.

6.1. La realidad económica en la ley N° 11.683

Los hechos de la actividad económica son regulados por el derecho sustantivo. La cambiante condición de los negocios deviene en la aparición de nuevas relaciones económicas que la ley no regula, pues el proceso de actualización normativa no las ha acompañado desde el punto de vista temporal. Cuando un determinado negocio no ha sido materia de tipificación legislativa, los juristas intentan ubicarlo en alguna de las figuras clásicas contempladas en los códigos de fondo. A veces, sin embargo, por su especial naturaleza, no es posible asimilar el nuevo contrato a alguno de los ya tipificados. En tal supuesto, el negocio no queda al margen del derecho objetivo, pues adquiere relevancia jurídica como contrato atípico, tomando como base la costumbre, fuente supletoria del derecho, según lo consagra el artículo 219° del Código de Comercio. Sin embargo, si bien el negocio tiene virtualidad jurídica, no siempre se da el presupuesto necesario para considerarlo alcanzado con el impuesto, pues, tal vez, no haya sido receptado por la ley del tributo para alcanzarlo con la imposición.

El artículo 2° de la Ley N° 11.683 (t.o.1998) establece que cuando los contribuyentes sometan los actos a formas que no sean las que el derecho privado ofrezca o autorice, para configurar adecuadamente la acabada intención de los contribuyentes, el intérprete prescindirá de estas formas para asimilar el acto a la figura que el derecho le aplicaría, atendiendo a la intención real de las partes.

Como expresa Araujo Falcao ¹⁹³, cuando el contribuyente comete un abuso de las formas jurídicas, el intérprete está facultado a desarrollar consideraciones económicas para la interpretación de la ley tributaria teniendo en cuenta el espíritu del texto legislativo. Para que ello ocurra, sostiene este autor, es necesario que exista una atipicidad de la forma jurídica adoptada con respecto al fin, a la intención práctica contemplada, y agrega que, en el mundo de las relaciones económicas, a cada intención empírica o intento facti corresponde una intención jurídica o intento iuris adecuada, que se exterioriza mediante

¹⁹² MARTÍNEZ F., "Estudios de Derecho Fiscal", Ed. Contabilidad Moderna, p.205.

¹⁹³ "El hecho generador de la obligación tributaria", Ed. Depalma, Bs.As., 1964, ps. 44/45.

una forma jurídica típica. Para que exista la atipicidad de la forma jurídica adoptada con respecto al fin perseguido, el contribuyente debe emplear una forma jurídica anormal, es decir, una forma económicamente inadecuada con el único propósito de provocar la evasión del tributo.

Si se diese tal circunstancia, la forma jurídica inadecuada debe ajustarse a la realidad prescindiendo de las formas adoptadas.

Se ha observado que tal método de interpretación se fundamenta en el derecho que tiene el Estado a percibir los tributos de acuerdo con la ley, la que, en su carácter de norma tributaria, ostenta la calidad de Orden Público, frente a situaciones en las que se presume la existencia de evasión fiscal cuando existe una distorsión de la forma jurídica adoptada con relación a la verdadera relación económica que pretende exteriorizarse mediante aquella. En tal carácter, la ley debe aplicarse procurando conservar la situación de armonía y estabilidad social que debe existir en virtud del acatamiento que todos los ciudadanos deben por igual a las instituciones cuando, como en este caso, el Estado exige el cumplimiento de sus mandatos con la cualidad de necesidad y de irrenunciabilidad.

El principio de la realidad económica se identifica con el método de interpretación de las normas tributarias en cuanto constituye un procedimiento a seguir por el intérprete para desentrañar el contenido y el fin de las normas tributarias, contrastándolos con las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes, debiendo conducir al descubrimiento de la verdad de los hechos y, en caso de discrepancia, la prescindencia de las formas inadecuadas puede conducir tanto a un resultado a favor del fisco cuanto del contribuyente.

Este método de interpretación puede ser utilizado conjuntamente con los métodos de interpretación aceptados por el Derecho, constituyéndose así en un instrumento más, que permita a la administración tributaria reconocer la finalidad del contenido económico de los negocios celebrados por las partes.

Adviértase que la idea de penetrar en el ropaje jurídico para profundizar acerca de la realidad de los hechos se ha aplicado en materia de sociedades mercantiles. Ese método de interpretación conocido como de transparencia fiscal considera a la persona jurídica como un ente transparente y prescinde de ella como sujeto de obligaciones tributarias para extender los efectos de la ley sobre las personas físicas que las componen. Además, extiende su alcance en materia de sociedades vinculadas cuando oculta dentro del ropaje jurídico societario subordinación económica, financiera u organizacional, considerando que, en tales casos, la entidad dominada es un órgano de la dominante, integrándola en un solo ente. Esta es lo que se conoce como la teoría del órgano.

Sin embargo, a pesar de su apariencia y la circunstancia de que se advierten ciertos aspectos comunes, el principio de la realidad económica no es coincidente con la teoría de la penetración. Como tiene dicho Valdés Costa, de común ambas tienen los medios, es decir, la facultad del intérprete de apartarse de la forma jurídica para adaptarla a la realidad pero, en cambio, presentan diferencias sustanciales, las que podemos resumir del siguiente modo:

- a) La teoría de la penetración actúa en caso de fraude, mientras que el principio de la realidad económica procede en todos los casos en que la forma no se ajusta a la realidad, se trate o no de fraude.
- b) La teoría de la penetración se aplica en perjuicio de quien utilizó la forma inadecuada, en tanto que el principio de la realidad económica se aplica tanto en su perjuicio

cuanto en su beneficio.

- c) La teoría de la penetración consiste en el desconocimiento de la persona jurídica, mientras que para el principio de la realidad de los hechos, su aplicación admite un mayor campo de posibilidades.

No debe considerarse evasión a toda ventaja fiscal obtenida por el contribuyente. Para que exista tal evasión, es necesario que se produzca una distorsión en las formas jurídicas utilizadas, es decir, una anomalía de la forma con respecto a la verdadera intención perseguida.

Debe desestimarse el intento de asimilar las figuras de naturaleza controvertida a alguna de las incluidas dentro del concepto del hecho imponible, atribuyéndoles forzosamente un contenido similar o análogo al del acto gravado por la ley fiscal, cuando es notoria la diferencia entre ellas desde el punto de vista de su naturaleza jurídica, atendiendo a la definición elaborada por el derecho con relación a dichas figuras.

Se le reconoce al derecho tributario la posibilidad de manejarse indistintamente con definiciones propias o con instituciones y conceptos de otras ramas del derecho, pero, cuando el derecho tributario se refiere a institutos de otras ramas jurídicas sin definirlos, por no apartarse expresamente de la conceptualización que de ellas hacen las otras ramas, el intérprete debe recurrir a éstas a fin de efectuar el encuadre que permita individualizarlos, procurando que el propósito de la ley fiscal se cumpla. No es dable admitir la posibilidad de la aplicación analógica de la ley fiscal cuando el legislador caracteriza las hipótesis de incidencia mediante la indicación de hechos generadores típicos.

En cambio, cuando los contribuyentes sometan los actos a formas o estructuras jurídicas inadecuadas por no ser manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar la cabal intención de las partes, el intérprete, en tales supuestos, debe atender a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes (artículo 2º, Ley Nº 11.683, t.o.1998). Atendiendo a que la tributación apunta al núcleo o contenido económico del supuesto de hecho de la obligación fiscal, es lógico que, cuando el acto jurídico real se oculta dentro de un ropaje técnico jurídico simulado, deba prescindirse de su vestimenta jurídica impropia, a fin de identificar al hecho como realmente es.

El intérprete, ya se trate del juez o del especialista en temas tributarios, debe extremar los recaudos tendientes a lograr una interpretación armónica de las leyes tributarias, atendiendo, en primer lugar, al significado literal de las palabras contenidas en la norma y a su especial contenido económico; mas, cuando se trata de conceptos que forman parte de otras ramas del derecho o corresponden a algún campo específico del conocimiento, si el legislador tributario no les ha asignado una definición específica, habrá de atenerse al significado que dichos términos tienen en la rama del derecho o en la ciencia particular de que se trate.

Así, entre otros, Kruse¹⁹⁴ sostiene que los sujetos pasivos no están compelidos a moverse continuamente por vías trilladas, sino que están facultados a utilizar configuraciones no usuales, inclusive por razones exclusivamente impositivas, puesto que nadie está impedido de actuar de forma tal que tenga que pagar el menor impuesto posible, citando jurisprudencia del antiguo Tribunal de Hacienda del Imperio Alemán (anterior a 1918), así

¹⁹⁴ KRUSE, H. W., "Derecho Tributario", Ed. De Derecho Financiero, Madrid, 1978, p. 215 y ss.

como también pronunciamientos más recientes del Tribunal Federal de Hacienda de la República Federal Alemana.

También la Suprema Corte de Estados Unidos ha resuelto que cualquiera puede arreglar sus asuntos de tal modo que su impuesto sea lo más reducido posible; no estando obligado a elegir la fórmula más productiva para el Fisco, ni aun existe el deber patriótico de elevar sus propios impuestos, ya que ese proceder no importa violación de la ley, sino impedir el nacimiento de la pretensión tributaria evitando el hecho imponible.

En nuestro país, recordamos que Jarach¹⁹⁵ se pronunció favorablemente acerca del legítimo derecho del contribuyente a elegir los contratos u operaciones más ventajosos fiscalmente cuando actúa dentro del campo de lo lícito, habiéndolo hecho en el mismo sentido Giuliani Fonrouge¹⁹⁶, al expresar que la sola circunstancia de que el contribuyente recurra a formas o estructuras jurídicas en manifiesta discordancia con la que normalmente se usarían en el caso dado para disminuir la carga fiscal, no constituye acto punible. Por nuestra parte agregamos que, atendiendo a lo consagrado expresamente por nuestra Constitución Nacional en su artículo 19° “in fine”, ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe.

Si cada hecho jurídico tiene su propio contenido que le es característico, podemos afirmar que en tanto la figura elegida se corresponda con el contenido económico del negocio que las partes acuerden genuinamente realizar, no existe conducta ilícita, aun cuando la figura por la cual hayan optado no sea de frecuente utilización, siempre que resulte jurídicamente admisible.

En cambio, distinta es la conclusión cuando el acto jurídico real se oculta dentro del ropaje de un acto jurídico simulado, pues, en tal caso, nos hallaríamos frente a un abuso de las formas jurídicas, debiendo entonces prescindirse de dichas formas para asimilar el acto a la figura que el derecho le aplicaría, atendiendo a la intención real de las partes.

Adviértase que, como apunta Araujo Falcao¹⁹⁷, el rechazo de la forma jurídica adoptada por el contribuyente sólo es posible en el caso de que exista una atipicidad de la misma con respecto al fin, a la intención práctica contemplada y agrega que, en el mundo de las relaciones económicas, a cada intención empírica corresponde una intención jurídica adecuada, que se exterioriza mediante una forma jurídica típica.

Para que exista la atipicidad de la forma jurídica adoptada con respecto al fin perseguido, el contribuyente debe emplear una forma jurídica anormal, es decir, una forma económicamente inadecuada con el único propósito de provocar la evasión.

No existe diferencia entre el enfoque económico y el jurídico en la interpretación del derecho tributario, por cuanto dado que el negocio jurídico receptado por el impuesto tiene un contenido económico característico, la legislación fiscal al someterlo al gravamen, apunta a ese contenido subyacente en el negocio.

Así, partiendo del examen de la naturaleza jurídica de determinado negocio que corresponde a un contenido característico, concluimos que, si su conceptualización jurídica es diferente de la que corresponde a la figura taxativamente prevista en la ley fiscal, aquél no está alcanzado con la imposición, pues no ha sido receptado por el derecho tributario.

¹⁹⁵ JARACH, DINO, “La infracción fiscal en el derecho argentino”, Derecho Fiscal, Vo. XVII,p.353.

¹⁹⁶ GIULIANI FONROUGE, CARLOS M., “Derecho Financiero”, Ed. Depalma, Bs.As.,1987,T.II.p.694.

¹⁹⁷ ARAUJO FALCAO, AMÍLCAR, “El hecho generador de la obligación tributaria”, Ed. Depalma, Bs.As., 1964, p. 44 y ss.

La descalificación de la forma jurídica persigue el propósito de descubrir la verdadera naturaleza del acto, sin que ello autorice a sostener que, una vez revelada ésta, deba encuadrarse el negocio dentro del concepto del hecho imponible, si no es de los que la ley fiscal ha querido gravar.

En conclusión, cuando el derecho privado ofrece dos o más figuras jurídicas para el cumplimiento de una misma finalidad económica, o un mismo acto jurídico puede ser celebrado de dos o más formas distintas, de las cuales algunas figuras o formas se encuentran sometidas a gravamen y otras no, es absolutamente válido que los particulares opten por la utilización de las figuras o formas no sujetas a imposición.

El principio que cabe aplicar es el de que nadie puede ser privado de lo que la ley no prohíbe.

Frente a tal situación, no podrá el Fisco aplicar analógicamente las disposiciones de la ley fiscal para incluir en su ámbito a las situaciones no gravadas (interpretación analógica) ni tampoco desestimar a la calificación jurídica del negocio concertado entre las partes, para identificarlo con los hechos sujetos a imposición. Obviamente, en tales casos tampoco podrá el organismo fiscal pretender aplicar sanciones ya que, como queda dicho, no estamos en presencia de una infracción a las disposiciones fiscales, sino en la esfera de lo lícito, conforme se desprende del artículo 19° de la Constitución Nacional.

El contribuyente puede elegir de entre las diversas formas jurídicas que el derecho privado ofrece o autoriza, aquella que le resulte más económica desde el punto de vista fiscal, sin que con ello haya oposición entre la forma externa seleccionada y la realidad que las partes hayan querido celebrar, en cuyo caso no se configura un acto ficticio destinado a ocultar una finalidad distinta. Nos hallaríamos, pues, frente a un negocio jurídico en el que no hay abuso de la forma jurídica ya que no constituye una máscara cuyo propósito es ocultar otra finalidad. En tal caso no puede hablarse de fraude fiscal.

La elusión implica, lisa y llanamente, evitar la realización del hecho imponible, por medios lícitos, empleando figuras admitidas por el derecho que no han sido alcanzadas por las leyes fiscales, en sustitución de aquéllas que si lo están, sin que resulten violadas las normas jurídicas.

La voluntad de los particulares, en materia de negocios jurídicos, va dirigida a crear una relación jurídica distinta y subjetivamente desconectada de la obligación tributaria nacida de la celebración de tales negocios. En otras palabras, el legislador tributario ha elegido a estos últimos para alcanzarlos con la imposición por su aptitud para convertirse en hechos imponibles, en tanto que la intención humana no ha de ser, seguramente, realizar un hecho imponible sino un hecho jurídico productor de efectos entre las partes.

Pero, en el fondo, en los negocios jurídicos gravados, siempre la voluntad del individuo está ligada más o menos directamente a la obligación tributaria. En efecto, al asociar la ley el nacimiento de la obligación fiscal a la realización de un hecho humano, para la realización de este hecho la voluntad ha jugado un rol fundamental, a pesar de que aquella obligación no nace directamente de la voluntad de la persona sino de la voluntad de la ley, sin la cual la obligación no existiría.

En este aspecto, **el principio de la realidad económica como directriz general del derecho tributario se relaciona íntimamente con la autonomía de la voluntad como principio rector del derecho privado**. Ello así, debemos situarnos en el campo del derecho privado, que es aquel en donde se han verificado las relaciones jurídicas, las que deberán evaluarse, a fin de determinar si el negocio de que se trata está o no alcanzado con el impuesto, porque dicho campo es en el cual los particulares realizan sus negocios a partir de una relación creadora de derechos y obligaciones que se derivan de la figura

jurídica que ellos han querido efectivamente concertar, con base en la autonomía de la voluntad.

La correcta interpretación que cabe darle al artículo 2° de la Ley N° 11.683 que sitúa a la realidad económica como principio liminar del derecho tributario es, pues, la siguiente: si la forma jurídica no es adecuada a la intención real de los contribuyentes, se prescinde en la consideración del hecho imponible real, de la forma inadecuada empleada, debiendo considerarse la situación económica real como encuadrada en la forma que el derecho privado le aplicaría con independencia de la escogidas por los particulares o le permitiría aplicar como la más adecuada a la intención real de los mismos.

Por otra parte, la circunstancia que la forma jurídica empleada no sea la adecuada al propósito perseguido por las partes, no implica, necesariamente, atraer al ámbito del impuesto al negocio celebrado, si no es de aquellos que han sido captados expresamente por la ley fiscal. No siempre la vía elegida por las partes debe caer dentro del ámbito del impuesto por el solo hecho de que el acto no se haya sometido a las formas que el derecho privado autoriza. En efecto, a los fines tributarios, habrá que encuadrar al negocio de acuerdo a su naturaleza y contenido económico dentro de la figura jurídica que mejor se le acomode, ya sea porque está claramente regulada en el derecho privado positivo o por el desarrollo doctrinario y jurisprudencial, si se tratare de un negocio no tipificado. Recién entonces, revelada la cabal intención de las partes, deberá constatarse si el negocio encuadra en el hecho imponible o, en cambio, está fuera del alcance de la ley fiscal. El hecho de que se prescinda de la forma jurídica inadecuada para procurar el encuadramiento fiscal del negocio no autoriza, pues, a sancionar al particular con una pretensión impositiva improcedente.

No se habrá verificado el hecho imponible si no se ha querido evadir el impuesto y, a lo sumo, se ha pretendido evitarlo (elusión), si no se ha querido ocultar el negocio real dentro del ropaje de un acto jurídico simulado, si no se ha querido abusar de las formas jurídicas, si lo que se ha querido es instrumentar las formas jurídicas como se consideró que se correspondía con aquello que las partes del negocio pretendían realizar y de la manera que querían hacerlo, aún cuando la forma elegida no haya sido feliz por no haber acertado con el encuadre correcto, y si no se ha perseguido el propósito deliberado de ocultar la realidad y, finalmente, si desechada la forma adoptada por ser inapropiada, e indagada la realidad, se advierte que la naturaleza del negocio no se compadece con el hecho imponible establecido por la ley fiscal porque dicho negocio no es de aquellos que el legislador ha querido gravar.

Distinta será la conclusión cuando el negocio real se oculta dentro del ropaje de una figura jurídica simulada, en donde la atipicidad de la forma jurídica adoptada con respecto al fin perseguido es guiada por el propósito de provocar la evasión. En este caso el contribuyente emplea una forma jurídica anormal, es decir, una forma económicamente inadecuada, generalmente con premeditación, y, con ello, la situación económica real coincidente con el elemento objetivo del presupuesto de hecho definido por la ley fiscal ha quedado al margen del tributo. Nos hallaríamos aquí frente a un abuso de las formas jurídicas, debiendo entonces prescindirse de dichas formas para asimilar el acto a la figura que el derecho le aplicaría, atendiendo a la intención real de las partes y someter al acto a tributación.

En este supuesto, la forma adoptada es tan burdamente extraña al fin o a la intención práctica que las partes han tenido en mira que, al manifestarse como grosero disfraz de la realidad, su descalificación conduce, inevitablemente, al encuadramiento del negocio dentro del hecho imponible, por resultar coincidente el hecho fáctico con el presupuesto de hecho que da nacimiento a la obligación tributaria.

II. Principios no constitucionales

Así como los preceptos constitucionales, por representar un límite a las pretensiones del Estado, interesan directamente a los contribuyentes, algunos de los que se estudian en el presente apartado incumben directamente al sujeto activo, y otros a la economía del Estado en su conjunto o a las buenas prácticas jurídicas y técnicas. La doctrina en general recomienda la aceptación de estos principios como pilares de un sistema tributario moderno. La circunstancia de que estas directrices no se encuentren plasmadas en normas positivas concretas y, por ello, su desconsideración por la política tributaria no produce la consecuencia de su reproche jurídico como, en cambio, puede acontecer con los principios de rango constitucional, no es óbice para que el Estado las tenga muy en cuenta, sobre todo si su aceptación conduce a una mejor concreción de los objetivos comunes.

1. Principios presupuestarios

1. Suficiencia y adaptación de los ingresos fiscales

El sistema tributario debe estructurarse tanto cuantitativamente cuanto cualitativamente de modo tal que en todo momento estén cubiertos duraderamente los gastos que deben financiarse por medio de tal sistema.

Es evidente que el principio de suficiencia está íntimamente vinculado con el nivel de gastos que se considere deseable o necesario.

Tal como expresa Neumark¹⁹⁸, los gastos del Estado que, de ordinario, son establecidos previamente, se fijan teniendo en cuenta las prestaciones que aquél debe realizar y la magnitud máxima de impuestos soportable por la comunidad. En este punto es evidente la incidencia que sobre la suficiencia tiene el nivel de desarrollo económico, las posibilidades técnicas y la política económica de cada país, estando, por ello, los países menos desarrollados imposibilitados de alcanzar niveles tales de ingresos que les permitan financiar todos los gastos necesarios.

Desde el punto de vista temporal se recomienda extender la aplicación de este principio a períodos superiores a un año, debiendo tener el sistema tributario un mínimo de flexibilidad que le permita incrementar los ingresos toda vez que se produce un crecimiento del producto nacional a fin de cubrir el aumento de los gastos públicos.

Impuestos que se adaptan bien a este principio son los que gravan los beneficios y el volumen de ventas. En cambio, los impuestos sobre el patrimonio y a las sucesiones no contribuyen mayormente a la suficiencia considerando al sistema tributario desde un punto de vista total, pero pueden ser eficaces en los sistemas tributarios provinciales.

El principio de suficiencia también denominado de rendimiento apunta a evitar los déficit transitorios o persistentes.

En resumen, su objetivo es que el sistema tributario debe satisfacer duraderamente las necesidades financieras del Estado cuya tendencia es al crecimiento, debiéndose limitar la recaudación esperada a lo estrictamente imprescindible.

La capacidad de adaptación, a su vez, conocida también como movilidad de la imposición, implica que el sistema tributario ha de poder adaptarse a las modificaciones producidas en las necesidades financieras.

¹⁹⁸ NEUMARK, FRITZ, “Principios de la Imposición”, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, p.82.

Las directrices de suficiencia, movilidad o adaptación se encuentran estrechamente vinculadas entre sí.

La adaptación o movilidad tiene lugar cuando aparecen necesidades extraordinarias que deben ser cubiertas con recursos adicionales.

El incremento de los recursos tributarios puede lograrse de ordinario mediante la creación de nuevos impuestos, la elevación de las alícuotas de los ya vigentes o bien, ampliando la base de imposición de estos últimos.

Atendiendo a la gran expansión de la tributación en los estados modernos, en donde existen diferentes impuestos que inciden sobre casi todas las manifestaciones de riqueza, puede resultar prácticamente imposible crear nuevos gravámenes que suministren los recursos necesarios que permitan cubrir las necesidades extraordinarias, por cuyo motivo, pueden resultar inaptos para procurarse nuevos ingresos los impuestos tradicionales, como los que gravan los beneficios o el volumen de ventas y los que inciden sobre el consumo, sobre el patrimonio y los aduaneros.

2. Principios de técnica recaudatoria

a) Economicidad

Este principio ha de tomar como punto de referencia los gastos en que deben incurrir tanto el fisco cuanto los contribuyentes por la administración o el pago, respectivamente, de los impuestos. A esto habría que añadir los gastos que deben afrontar las personas físicas o jurídicas por su actuación en representación de la Administración tributaria, en carácter de agentes de retención, percepción o información, con relación a impuestos a cargo de terceros.

Existe consenso en afirmar que los gastos ocasionados por el sistema impositivo a los organismos recaudadores y a los contribuyentes y demás responsables, no deben exceder, en conjunto, el monto mínimo necesario para alcanzar los más elevados objetivos socio-económicos estimados dentro de la política tributaria.

Este principio debe subordinarse a otros de rango superior, como son los constitucionales y aun a los objetivos de política socio-económica perseguidos por el sistema tributario, lo que no obsta a que se lo tenga en cuenta en cuanto sea posible.

b) Comodidad

La observancia de este principio implica que los impuestos deben establecerse de modo que su pago deba efectuarse en la época y en la forma que mejor se ajuste a la conveniencia del contribuyente.

De igual manera que con relación al principio de economicidad, la comodidad debe subordinarse a los principios de mayor rango.

Se admite que la mejor época para recaudar el impuesto, tanto para la Administración tributaria cuanto para los contribuyentes es aquella que más se aproxime al momento en que se realiza el hecho generador que dé origen al nacimiento de la obligación tributaria. Por tal razón han proliferado los anticipos a cuenta y los regímenes de retención y de percepción en la fuente.

PARTE III

DERECHO TRIBUTARIO SUSTANCIAL

CAPITULO IX

LA RELACION JURIDICA TRIBUTARIA

1. La relación jurídica

La realidad jurídica consiste en una relación de derecho integrada por miembros o partes que subsisten sólo en virtud de las otras y por razón de las otras. El contenido de las relaciones jurídicas está constituido por un dar, un hacer o un no hacer, o, en otras palabras, por un acto o una omisión de alguien.

La primera característica de la relación jurídica es la “exterioridad” de la acción humana, según la cual solamente el gesto externo de un hombre (expresiones, palabras, obras o abstenciones) puede afectar al sujeto de la relación. Lo dicho es válido a pesar de que en ciertas circunstancias (vg. en los juicios penales) la indagación del proceso psíquico interno del sujeto se torna imprescindible.

La segunda característica es la “obligatoriedad”, en virtud de la cual la acción es debida palmariamente por el deudor al acreedor, lo que fundamenta la aplicación de medidas coercitivas para determinar a aquél a cumplir su deber.

La tercera característica de la relación jurídica consiste en la adaptación de la acción humana a la pretensión fundada que el acreedor dirige al deudor. La prestación debe equipararse a la pretensión. La igualdad ante la ley se verifica, precisamente, toda vez que el responsable de la acción actúa de acuerdo con la pretensión fundada de la contraparte, pues, si así no lo hiciere causaría a ésta un daño, colocándola en desventaja en la relación, haciéndola desigual. En la medida que cada acción jurídica se adapte al respectivo crédito, la convivencia social se encauza por el camino de la justicia.

La relación jurídica, con las características enunciadas, es regulada por la ley, que las ordena y sanciona. Así, puede hablarse de leyes primeras, o de la ley ético-social o bien, de la ley positiva del Estado, en cuyo esquema, la ley positiva debe someterse a la ley superior, natural y racional, para la cual la injusticia es siempre injusticia, aun cuando no se la sancione mediante la forma de una ley positiva.

Las relaciones jurídicas pueden afectar intereses privados como también intereses sociales. Las primeras son reguladas por el derecho privado en tanto las segundas se encuentran sometidas a la tutela jurídica del derecho público.

2. Naturaleza de la obligación tributaria

La creación de un impuesto requiere, en primer lugar, la descripción de aquello que se quiere alcanzar con el tributo, es decir, la descripción hipotética de la “circunstancia fáctica” (acontecimiento o hecho susceptible de producirse) que, al ocurrir en el tiempo y lugar preestablecidos, con relación a una persona (física o jurídica), adquiere la categoría de hecho generador de la obligación tributaria, o “hecho imponible”.

El vínculo jurídico que nace como consecuencia de la exteriorización del hecho imponible, entre el sujeto activo (Estado), facultado a exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, y el sujeto pasivo, que debe cumplir con la prestación exigida, constituye la llamada “relación jurídica tributaria”, cuyo objeto es la prestación, normalmente dineraria, conocida genéricamente como “tributo”.

Esta relación fue en su origen una relación de fuerza, que sólo cambió con el advenimiento del estado constitucional moderno, aun cuando ciertos autores todavía ven resabios de la concepción anterior al hacer prevalecer la posición del Estado sobre la del individuo¹⁹⁹.

La relación jurídica tributaria tiene naturaleza jurídico-pública por el poder soberano que el sujeto activo tiene con relación al particular. Más el concepto de soberanía no adquiere tal relevancia que impida reconocer marcadas afinidades entre la noción jurídica de las obligaciones del derecho común y la correspondiente al derecho tributario pues, como afirma Jarach²⁰⁰ el poder coercitivo que caracteriza las pretensiones tributarias del Estado se agota, en virtud del principio de legalidad, en el momento de la creación de la ley y por tanto no altera ni influye sobre la estructura de la relación jurídica del derecho tributario material, cuya connotación estructural es simplemente la de ser una obligación “ex lege”.

Por otra parte, si bien en la obligación fiscal está ausente la directa voluntad del individuo que es, en cambio, la característica de la relación obligacional del derecho privado, no es menos cierto que en éste también existen obligaciones que no nacen en razón de la voluntad de las partes, sino en virtud de una ley formal, como lo son las obligaciones alimentarias y las derivadas de los hechos ilícitos. Con estas últimas, entonces, la obligación tributaria tiene la común característica de que su nacimiento se verifica por la realización de un presupuesto de hecho preestablecido legalmente.

Una parte de la doctrina le ha negado a la obligación tributaria el carácter de obligación jurídica, fundamentada en que en materia fiscal sólo el Estado tiene derechos en tanto que el sujeto pasivo tiene sólo obligaciones, careciendo éste de voluntad jurídica relevante, siendo que, por el contrario, el precepto jurídico es bilateral al imponer recíprocos deberes y derechos. No existiría, pues, un vínculo jurídico sino de sujeción. La doctrina prevaleciente no participa de dicho criterio.

Ya hemos visto que la discrecionalidad del Estado se agota en el momento de la creación de la ley, sin influir sobre la estructura de la relación jurídica sustancial. Frente al derecho del Estado de percibir una suma de dinero en concepto de impuesto existe el derecho del contribuyente de que se le cobre sólo lo que debe.

¹⁹⁹ BLUMENSTEIN, ERNST, “El orden jurídico de la economía de las finanzas”, en “Tratado de Finanzas” de GERLOFF y NEUMARK, Ed. El Ateneo, Buenos Aires, 1961, p. 111 y sigs.

²⁰⁰ JARACH, DINO, “Curso Superior de Derecho Tributario”, Ed. CIMA, Buenos Aires, 1969, p. 120.

Se ha reparado en la doble posición que el Estado puede asumir en el derecho, distinguiendo la situación en la que el Estado es sujeto de una relación jurídica de aquella otra en la que es soberano²⁰¹.

Como acertadamente ha señalado Sainz de Bujanda²⁰², deben distinguirse dos fases diferenciadas en el proceso de penetración jurídica en el campo tributario. La primera consiste en el establecimiento por vía legislativa de los impuestos que recaen sobre determinados presupuestos de hechos elegidos por el legislador. Por la segunda, el Estado, a través de la autoridad administrativa correspondiente, ejerce pretensiones tributarias individualizadas, dirigidas a la obtención de los importes debidos por los sujetos a quienes corresponda atribuirles la realización de los citados presupuestos legales.

En la primera fase, el Estado actúa con un amplio poder, solamente recortado por las limitaciones jurídico-materiales establecidas por la Constitución, transformando en presupuesto fáctico de la imposición aquellos hechos de la vida social que considere más adecuados para someterlos a tributación.

En cambio, en la segunda fase, el sometimiento de la actividad estatal al ordenamiento jurídico es casi absoluta pues, al decir del distinguido profesor, en ello se esfuma la idea de “poder” para dar entrada a los conceptos de “derecho” y de “obligación”. Así, las normas de derecho objetivo dictadas por el Estado convierten a los vínculos entre el Estado y los contribuyentes en relaciones jurídicas dotadas de un contenido obligacional definido por la ley.

En esta segunda fase, la actividad estatal es meramente recaudatoria y está sometida al orden jurídico y, por lo tanto, está desvinculada de la idea de poder.

3. La nueva tendencia de la teoría tributaria

En oposición a la doctrina de la relación jurídica tributaria identificada con la relación crédito-deuda que se manifiesta entre el acreedor del impuesto -sujeto activo- y el contribuyente o responsable -sujeto pasivo-, obligado al pago de la prestación, surgió otra corriente que otorgó a la relación jurídica tributaria una acepción más amplia, comprensiva de la totalidad de los vínculos que tienen lugar con motivo de la aplicación del impuesto.

Así, Donato Giannini, en la década de 1930, señaló que por imperio de las disposiciones normativas surgen entre el Estado y los contribuyentes derechos y deberes recíprocos, que constituyen el contenido de una relación especial: la relación jurídico-tributaria. De modo pues que, en su opinión, esta relación especial se integraría con múltiples deberes de diferente naturaleza, teniendo entonces un contenido complejo. La obligación del contribuyente de pagar el impuesto debido, que constituye la parte esencial de la relación, puede designarse con el término de “deuda” impositiva, con el correspondiente crédito a favor del Estado, en tanto que a los otros derechos y deberes que surgen de la obligación tributaria se los puede designar “derechos y obligaciones” tributarios.

Tal como recuerda Sainz de Bujanda²⁰³, Giannini no aportó los razonamientos que demostrasen que todos los poderes, derechos, deberes y obligaciones “derivan” -como afirmaba- de una relación jurídica compleja.

Para demostrar la inconsistencia de la construcción de Giannini, Sainz de Bujanda da las siguientes razones básicas: a) en el desarrollo del fenómeno tributario existen deberes u obligaciones que no derivan de la obligación patrimonial, es más, que no necesitan de la

²⁰¹ CARNELLUTTI, FRANCISCO, “Sistema de Derecho Procesal Civil”, Buenos Aires, 1944, T. I, p. 32.

²⁰² SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO, “Hacienda y Derecho”, Vol. II, Madrid, 1962, Vol. II, p. 283.

²⁰³ Op. cit. en nota anterior, p. 64 y sigs.

existencia de ésta, para que surjan y sean exigibles (vg. el deber de presentar la declaración tributaria, que no está supeditado a la realización del hecho imponible); b) el origen o fundamento de los derechos, obligaciones o sujeciones puede encontrarse no sólo en un precepto legal, sino, simplemente, en el ejercicio de una potestad administrativa que no haya generado aún un acto de naturaleza resolutoria (p. ej. el deber de exhibir los libros de contabilidad, que deriva del requerimiento de un funcionario competente); c) los “poderes” o, más precisamente, las “potestades” que la autoridad administrativa ejercita para la aplicación del tributo no derivan de la relación jurídica tributaria, “ni siquiera de ninguna otra relación jurídica”. Añade el profesor español sobre la base de lo expresado por Santi Romano²⁰⁴ que si bien las potestades pueden engendrar relaciones jurídicas, y, por tanto, derechos subjetivos y obligaciones, estos últimos elementos, integrantes de tales relaciones, no deben confundirse con la potestad que las engendra. Para Santi Romano, el poder es la fuente y el título de ciertas relaciones jurídicas, del cual, apenas surgidas, se separan y adquieren una figura y una vida propia.

No parece posible, pues, reconducir todas las relaciones que puedan generarse en la vida del tributo a una relación globalizadora (compleja).

A mayor abundamiento, se advierte que las potestades que la autoridad tributaria ejercita dentro del procedimiento impositivo, no van dirigidas sólo a los obligados tributarios sino también a terceros con el objeto de facilitar, a través de su colaboración, la administración del tributo. Resulta, pues, prácticamente imposible integrar los deberes impuestos a esos terceros dentro del marco de la teoría de la relación jurídica compleja.

Desde el punto de vista científico se requiere individualizar cada una de las relaciones jurídicas mediante un procedimiento analítico, complementado por la síntesis adecuada que permita conocer la conexión y la dependencia de las distintas relaciones jurídicas entre sí. Mediante este procedimiento, habrán de determinarse los efectos jurídicos de cada relación, con independencia de las otras, atendiendo a su diferente contenido.

En su momento, el estudio del hecho imponible y de la obligación tributaria contribuyó a cimentar las bases sobre las que se apoyó la disciplina tributaria. Posteriormente, como consecuencia del movimiento glorificador de las cuestiones administrativas de la imposición, se ha comprendido que al lado de aquellos estudios sobre la relación jurídica sustancial era menester atender científicamente a los procedimientos previstos en la normativa tributaria que atañen a su aplicación.

Más allá de las subdivisiones dogmáticas del derecho tributario, el principio universalmente reconocido de la unidad del derecho, pone en evidencia la interdependencia existente entre los distintos sectores de la disciplina, lo que conduce a la necesidad de estudiar el procedimiento de gestión tributaria a fin de valorar adecuadamente la importancia que la actuación de la Administración tiene para la aplicación práctica de la normativa tributaria.

Se ha llegado así a tomar conciencia de la necesidad de estudiar al derecho tributario en su globalidad, penetrando en figuras e instituciones que lo integran y a las cuales en el pasado poca significación se les había reconocido. En este contexto, adquiere relevancia, entre otros, el procedimiento de liquidación.

Al decir de Sainz de Bujanda²⁰⁵ las nuevas corrientes surgen, pues, bajo el signo de una actuación, es decir, algo dinámico, frente al carácter primordialmente estático que -se

²⁰⁴ SANTI ROMANO, “Corso di diritto amministrativo”, Ed. Cedam, Padova, 1937, p. 140.

²⁰⁵ SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO, “Sistema de Derecho Financiero”, Introducción, Madrid, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985, T. I, p. 71 y sigs.

dice- prevalecía en las construcciones anteriores y, destacadamente, en la concepción de la relación jurídica compleja.

Este autor reconoce en las nuevas tendencias doctrinarias la presencia de elementos o de simples propósitos de “mejora” de los esquemas preexistentes, más no el abandono de éstos, ni siquiera su alteración sustancial. En otras palabras, estas nuevas nociones vienen a incorporarse a los esquemas clásicos, perfeccionándolos, sin alterar su radical sentido, y completándolos sin mermar la preeminencia de los conceptos que se sustentan²⁰⁶.

Se atribuye a Renato Alessi haber sido el primero en advertir la importancia del estudio de la función tributaria a la que caracterizó como “la función relativa a la imposición coactiva de contribuciones pecuniarias”.

Siguiendo las ideas de Alessi de la mano de Sainz de Bujanda²⁰⁷ notamos que la función tributaria se presenta como un conjunto de poderes jurídicos (potestad tributaria) a los que corresponden deberes jurídicos, dirigidos a la realización de un fin público, la exacción coactiva de riqueza.

La potestad tributaria, por su parte, puede ser examinada desde dos diferentes planos jurídicos, los cuales dan lugar a institutos y situaciones diversos. Ellos son el plano abstracto y el plano concreto.

En el plano abstracto se constituye el ordenamiento jurídico tributario (potestad tributaria primaria).

En el plano concreto, la potestad tributaria se encamina a conseguir, sobre la base del mandato normativo abstracto, el paso material de la riqueza privada a la pública (potestad tributaria complementaria).

La potestad tributaria primaria o abstracta es discrecional ya que sólo reconoce los límites que derivan del ordenamiento constitucional. En cambio, la potestad tributaria complementaria o ejecutiva, presenta la peculiaridad de estar absolutamente reglada ya que es la norma jurídica la que crea en el plano abstracto a la obligación tributaria en cabeza de quienes se encuentren en la situación hipotéticamente prevista por el legislador.

La concreción de la obligación tributaria y, por tanto, su constitución en concreto, a cargo de determinados sujetos, se produce con la realización del presupuesto y de la relación de este con un sujeto concreto.

Dice Alessi que así como en el plano abstracto es la norma la que tiene función constitutiva de la obligación tributaria, en el plano concreto la función y el valor constitutivo de la obligación concreta corresponde a un hecho material que se convierte, por medio de un fenómeno bien conocido, en hecho jurídico: la existencia de un cierto presupuesto que se encuentra en una determinada relación con el sujeto.

Sainz de Bujanda explica que como culminación de esta doctrina sobre la constitución de la obligación tributaria, Alessi pone de manifiesto que “normalmente” para que dicha obligación, surgida de la realización del presupuesto, sea eficaz, y, por tanto, para que el deudor se vea constreñido al pago, es necesario una actividad por parte de la autoridad tributaria, dirigida al reconocimiento y a la calificación del presupuesto, actividad de la que queda excluida toda apreciación que no tenga carácter meramente técnico.

²⁰⁶ Op. cit. en nota anterior, p. 74.

²⁰⁷ Op. cit. en nota anterior, p. 78 y sigs.

En lo que atañe a actividades de vigilancia, control y similares, es la autoridad tributaria la que puede y debe apreciar discrecionalmente las actividades que deben en concreto desarrollarse.

Se aprecia, así la dualidad de posibles funciones de la autoridad tributaria: de un lado la función sustancial y final; del otro, la función instrumental. Dentro de esta última función se encuentran, pues, las potestades de efectuar pesquisas y de examinar los libros de contabilidad, entre otras.

Sobre la base de los conceptos precedentes, recuerda Sainz de Bujanda, Alessi traza una amplia panorámica acerca del origen y contenido de los deberes jurídicos de carácter secundario e instrumental, formulando, entre otras, las siguientes precisiones y distinciones: a) los deberes jurídicos de carácter instrumental pueden surgir directamente de normas jurídicas en materia tributaria; b) dentro del campo propio de las potestades instrumentales, se destaca que en determinadas ocasiones surge de ellas una simple sujeción a la propia potestad, con el correlativo deber de soportar el desarrollo de la misma (vg., examen de libros, comprobación de mercancías). Otras veces, puede surgir de las mismas un deber de conducta, propio y verdadero, siempre de carácter instrumental (p. ej. deber de comparecer ante la autoridad tributaria o de presentar cierta documentación); c) en la categoría tanto de las sujeciones como de los deberes de conducta, tanto se impongan directamente por las normas cuanto deriven de un efectivo despliegue de las potestades instrumentales procede efectuar la siguiente distinción: 1) Sujeciones y deberes a los que deba atribuirse un carácter de policía tributaria, dirigidos a preservar del daño originado en la falta de cumplimiento y, 2) Sujeciones y deberes, también instrumentales, pero preparatorios inmediatos respecto a la verdadera y propia obligación sustancial (vg. deber de presentar la declaración tributaria). Esta segunda categoría de sujeciones y deberes se distingue de la primera por recaer sobre el propio sujeto de la obligación sustancial tributaria y, además, porque apuntan a hacer posible o facilitar el desarrollo de la potestad tributaria principal. Por ello, estos deberes y sujeciones pueden calificarse realmente de tributarios, a diferencia de los primeros a los cuales se los comprende dentro de la denominación de policía tributaria²⁰⁸.

Para Alessi, el desenvolvimiento de la función tributaria puede examinarse desde dos puntos de vista, uno estático, la teoría de los actos jurídicos tributarios, y otro dinámico comprensivo de la teoría del procedimiento tributario.

Dentro del campo de los actos jurídicos tributarios se distingue a los esenciales de los accesorios o complementarios, estando los primeros dirigidos inmediatamente a la imposición del tributo, tanto en el plano abstracto cuanto en el concreto. En el plano abstracto el acto tributario está constituido por la norma jurídica tributaria, que establece el tributo. En el plano concreto, la obligación tributaria nace como consecuencia de la realización del presupuesto de hecho previsto en la normativa legal.

El procedimiento tributario que viene a ser, según vimos, el aspecto dinámico de la función tributaria, está integrado por una pluralidad de procedimientos tributarios tanto con lo que puede denominarse procedimiento declarativo, que culmina en el acto liquidatorio, cuanto con el ejecutivo, dirigido a dar efectividad a la liquidación, hasta la real percepción del tributo.

El pensamiento de Alessi, podemos resumirlo en la feliz frase de Sainz de Bujanda cuando expresa: "el tributo, jurídicamente considerado, es una obligación; el procedimiento es un iter, una senda que ha de seguir la autoridad tributaria para que la obligación se cumpla. La finalidad última, que caracteriza y define a la función tributaria,

²⁰⁸ Op. cit. en nota anterior, p. 80 y sigs.

no puede ser otra que la de dar efectividad a la obligación tributaria, o lo que es lo mismo al propio tributo²⁰⁹.

El autor español comparte en general las definiciones de fondo de la construcción de ALESSI, pero discrepa con éste en algunas puntualizaciones terminológicas que tienden a completar la teoría más que a impugnarla. Tal el caso de calificar como una función tributaria a la emanación de normas legales de establecimiento de tributos ya que, en rigor, el dictado de tales normas entra dentro del concepto de función legislativa, debiendo quedar circunscripta la función tributaria al ámbito de lo que ALESSI denomina “plano concreto”, es decir, al despliegue de las potestades administrativas en la esfera de aplicación de los tributos y de policía tributaria. Por tal razón, el profesor español prefiere referirse a “actos legislativos tributarios” en vez de utilizar la expresión “actos tributarios esenciales” para individualizar a aquellos que van inmediatamente dirigidos a la imposición del tributo, quedando estos actos, entonces, insertos en la esfera de la función legislativa y no en la de la función tributaria.

Finalmente, Sainz de Bujanda, puntualiza que el Derecho Tributario no consiste sólo en “actos”, pues no regula sólo un obrar, sino antes y primariamente, una organización pues las normas tributarias definen en abstracto elementos e instituciones con el fin de configurar los elementos estructurales que organizan el tributo.

Dichas normas, pues, no se refieren a “actos” tributarios sino a elementos componentes de cada tributo (vg. hecho imponible, base de imposición, etc.).

Dentro de la corriente dinámica que procura explicar la configuración jurídica del fenómeno tributario, Gian Antonio Micheli, sustituye la noción de “función tributaria” utilizada por Alessi por la que denomina “potestad de imposición”, distinguiendo a ésta (caracterizada por un concreto propósito aplicativo) de la “potestad tributaria” que tiene contenido normativo²¹⁰.

La potestad de imposición se explica por la necesidad de que se produzca una actividad intermedia de la administración pública para que el tributo pueda ser percibido concretamente del contribuyente particular. Tal actividad se manifiesta en actos de diferente contenido.

Advierte Micheli que la potestad del ente público se produce frecuentemente en un momento ulterior al nacimiento de la obligación tributaria, como consecuencia de la realización del presupuesto de hecho por parte del sujeto pasivo, con el objeto de controlar el cumplimiento por parte de éste de las obligaciones que le son impuestas por la ley, llegando inclusive a la aplicación de sanciones por ilícitos tributarios en los que pudiere haber incurrido el responsable.

Anota Sainz de Bujanda que el vocablo “potestad” no le parece idóneo para referirse al poder de dictar leyes, debiendo reservarse ese término para referirse a poderes que el ordenamiento jurídico confiere a la Administración para que ésta desarrolle sus tareas, advirtiendo que las potestades derivan de las leyes y no a la inversa.

Con mayor razón rechaza el maestro español la expresión “potestad de imposición” utilizada por Micheli, basado en que la Administración no está facultada por el ordenamiento para “imponer” el tributo (ni en abstracto ni en concreto), sino para exigir a los particulares el cumplimiento de las obligaciones tributarias que les impone la ley. Remata sosteniendo que no existe una específica potestad de imposición, sino un conglomerado de potestades tributarias integrado por el conjunto de poderes que el ordenamiento confiere a la Administración para que ésta pueda llevar a cabo la “gestión”

²⁰⁹ Op. cit. en nota anterior, p. 86.

²¹⁰ Op. cit. en nota anterior, p. 88 y sigs.

del tributo, la que entendida en sentido amplio incluye la función de policía. Sugiere reemplazar la expresión “potestad de imposición” por la fórmula “potestades tributarias” comprensiva de todas las que tienden al desarrollo de las funciones de “aplicación” de las normas jurídicas tributarias, con el objeto de evitar que se afirme la idea de que la Administración “impone”, en vez de limitarse a “exigir el cumplimiento de lo que la ley impone”.

En la construcción de Micheli, al decir de Sainz de Bujanda, se esfuma y casi desaparece la relación jurídica tributaria y el concepto de obligación así como el conjunto de vínculos jurídicos, de toda naturaleza, que por efectos que la ley genera se establece entre los particulares y el ente público. Se privilegia la perspectiva de la actuación administrativa, pasando a segundo plano esa enorme porción de realidad jurídica constituida por los efectos que se generan de modo directo e inmediato por obra directa de la ley y sin intervención necesaria de la autoridad administrativa.

Habiendo colocado Micheli en el centro del Derecho Tributario a la aplicación de las normas, privilegia la que hace el órgano administrativo, sin detenerse a examinar el cumplimiento que realizan directamente los particulares (contribuyentes) compelidos por la coacción o por estímulos morales.

Destaca el profesor español que el acierto de la obra de Micheli radica en la necesidad de individualizar los actos administrativos singulares de aplicación de las normas, resaltando la relevancia jurídica de dichos actos, con el objeto de que, engarzados unos con otros, se ofrezca una imagen completa del desarrollo del fenómeno tributario.

La corriente dinámica, embebida de nociones funcionales y procedimentales, iniciada, según vimos, en Italia, fue recogida por una parte importante de la doctrina española dando lugar a la reactivación de los estudios jurídico-tributarios, a partir de la convicción de que el fenómeno tributario debía estudiarse en su integridad, completando los conocimientos a los que se había llegado con la indagación acerca de la relación jurídica tributaria y la teoría del hecho imponible, con una penetración científica sobre las nociones de potestad, función y procedimiento, a fin de valorizar los aspectos administrativos del tributo.

El nuevo enfoque doctrinario ha hecho pensar a Perez de Ayala, tal como recuerda Sainz de Bujanda²¹¹ que de la realización del hecho imponible no nace inmediatamente un derecho subjetivo de crédito al tributo, a favor del Estado, sino sólo un comportamiento legalmente obligatorio a cargo del contribuyente, impuesto por la ley, y en favor del Estado, que debe calificarse no de obligación propiamente dicha del administrado, sino de deber jurídico particular frente al cual no existe un derecho subjetivo del Estado, añadiendo que en una construcción de esta naturaleza se destaca la importancia y función que a la Administración corresponde en la correcta aplicación de la ley tributaria, al conferírsele el poder - deber de velar por el cumplimiento de la ley, de aplicarla. Es este último aspecto, el de la actividad desplegada por la Administración, lo que le da carácter dinámico al fenómeno tributario, por integrarse con una serie de situaciones sucesivas en las que se encuentran los sujetos de la relación jurídica y que obligan a indagar acerca de los conceptos de “función” y “potestad” tributarias.

En base a lo expresado, Gonzalez Garcia²¹² opina que el estudio del fenómeno tributario, desde una perspectiva dinámica, no puede ligarse al concepto de relación jurídica, ni a la distinción entre normas instrumentales y materiales, debiendo reconducirse a la consideración específica de los distintos presupuestos materiales o instrumentales y, consiguientemente, al examen de sus efectos o, en otras palabras, al examen de las

²¹¹ Op. cit. en nota anterior, p. 125.

²¹² Citado por SAINZ DE BUJANDA, en op. cit. en nota anterior, p. 128.

situaciones jurídicas subjetivas generadas y a las diversas relaciones en que las mismas se encuentran.

Para Gonzalez Garcia, siguiendo a Micheli, la norma creadora del tributo irradia dos tipos de efectos: uno estático, se centra en el estudio del hecho imponible, el otro dinámico, se centra en la consideración de los efectos jurídicos del hecho imponible, tanto en punto a fijar el concepto y contenido de las situaciones subjetivas examinadas cuanto -y sobre todo- su proceso de formación y extinción.

Frente al interrogante de si el procedimiento puede constituir por sí sólo el presupuesto de algún efecto distinto al nacimiento de la obligación, Perez de Ayala se pronuncia por la afirmativa al expresar que en el caso de autoliquidación en el que el sujeto tributario hubiera aplicado correctamente la ley fiscal, el acto final con el que se cierra el procedimiento no tiene más efecto que el de dejar liberado a dicho sujeto de sus deberes fiscales, añadiendo que de esta liberación, hasta ese momento, no existe sanción jurídica expresa, ya que el recibo de la autoliquidación no libera más que por el importe de lo pagado, pero no acredita una liberación total.

Sainz de Bujanda²¹³ discrepa en cuanto a la naturaleza de los actos procedimentales acreditativos de pagos del contribuyente, opinando que tales actos no son nunca “por si mismos”, actos extintivos de débitos tributarios, sino actos declarativos del desembolso de cantidades, de tal suerte que los llamados “documentos liberatorios” no son sino el aspecto formal de un acto sustantivo -el pago- que es el que propiamente extingue, total o parcialmente, la obligación tributaria. En lo que respecta al momento en que se produce la liberación, total o global, del contribuyente, este autor entiende que no requiere un acto “final” conclusivo del procedimiento de gestión, ya que la liberación se alcanzará en el instante en que el contribuyente -deudor- haya satisfecho, en la forma y tiempo que la ley establezca, el importe íntegro del tributo adeudado, lo cual puede acontecer en el curso del procedimiento por determinación que haga la propia Administración o en el momento de efectuar la autoliquidación, con pago simultáneo, si las normas han sido correctamente aplicadas.

En opinión de Sainz de Bujanda, pues, la declaración liberatoria administrativa o procedimental se produce como método formal acreditativo o probatorio de la cancelación de débitos (como justificante) más no como modo sustantivo de extinción de obligaciones, rematando el concepto al expresar que el contribuyente “extingue” sus obligaciones, en tanto que la Administración “las declara extinguidas”.

Diversos autores han escrito que con la realización del hecho imponible no nace un verdadero derecho subjetivo a favor del Estado planeado en una prestación tributaria del sujeto pasivo de la imposición, sino un deber jurídico, que sólo a través de un procedimiento podrá llegar a ser un verdadero derecho subjetivo y a dar origen a una verdadera relación jurídica obligacional (Maffezzoni, Miccheli).

Los fundamentos de tal aseveración pueden resumirse en lo siguiente: para que surja el derecho de la Autoridad Fiscal a una prestación es ineludible que antes se desenvuelva un procedimiento destinado a que dicha Autoridad conozca la existencia del deber de pagar el tributo y su cuantía, atento a que hasta que esto no ocurra el organismo fiscal no puede liberar de su débito al sujeto pasivo. En este entendimiento, el procedimiento es el instrumento que da nacimiento al derecho y a la facultad de declarar su extinción.

Advierte el autor español que en ningún caso, sin embargo, liga el ordenamiento el nacimiento del crédito a actuaciones procedimentales dando lugar éstas a otros efectos

²¹³ Op. cit. en nota anterior, p. 132.

que pueden tener influencia en el mecanismo de exacción, pero no en el nacimiento del crédito.

Así como el procedimiento no hace nacer a la obligación tributaria, tampoco la extingue; es un instrumento de aplicación del Derecho Tributario Material.

Como derivación del fundamento principal aportado por la teoría "procedimentalista" que aquí se critica, sus seguidores esgrimen la tesis de que no existiendo un derecho subjetivo más que por obra del procedimiento (criterio no compartido por las razones expuestas en los párrafos anteriores) no puede atribuirse, con apoyo en la teoría del derecho, la consideración de obligación a la situación que surge a cargo del sujeto pasivo del tributo por la mera realización del hecho imponible, sino la de deber jurídico particular.

Basado, precisamente en la doctrina civilista más caracterizada, Sainz de Bujanda rechaza esta afirmación sosteniendo, en cambio, que los requisitos que el Derecho Civil exige para que un deber jurídico sea una obligación se dan por entero en la obligación tributaria.

Así, la obligación tributaria aparece inserta en la categoría jurídica, técnicamente más amplia, del deber jurídico.

Inmediatamente desarrolla una construcción jurídica que atribuye a Hernández Gil ²¹⁴, en la cual se establecen las distinciones siguientes: 1.- obligatoriedad o deber jurídico general, que viene a representar el significado más amplio del deber; 2.- Deberes jurídicos particulares, que son aquellos que inciden sobre quienes se sitúan, en concreto, en la esfera de actuación de determinadas normas y 3.- obligaciones, que son un determinado tipo o especie de deberes jurídicos, caracterizados por ciertas notas, a saber: a) el deber jurídico integrado en la relación obligatoria asume la fisonomía de la "deuda", y el derecho subjetivo correspondiente a aquel deber la fisonomía del "crédito"; b) el deber es de "prestación"; c) la obligación, en este sentido específico, o sea, como "deber de prestación", se caracteriza también porque puede expresar por sí sola la relación existente entre dos o más personas, y d) generalmente la prestación es susceptible de una valoración económica.

Se recuerda que la teoría civilista no exige, para que la obligación se constituya, que la prestación esté ya determinada, bastando con que sea determinable, siendo, precisamente, esta última hipótesis la más frecuente dentro del campo del derecho tributario, constituyendo tal determinación el cometido más importante del procedimiento liquidatorio.

Por lo expresado, **el deber jurídico de pagar el impuesto tiene carácter obligacional desde el momento en que el hecho imponible se realiza .**

Existen, además del deber de pagar el impuesto otros deberes tributarios que no son obligaciones, consistentes en todos aquellos que no tienen contenido patrimonial y por tanto no colocan en el lado activo de la relación jurídica a una persona titular de un crédito. Son los propiamente llamados "deberes fiscales" que se distinguen, así, de la obligación tributaria y que, como ya ha sido dicho en páginas anteriores, apuntan a dar efectividad al crédito tributario, es decir, a aplicar el derecho tributario material.

Estos deberes tributarios sin contenido patrimonial, a cargo de los particulares, constituyen potestades tributarias conferidas por la ley a la Administración, ejercitadas a través de dos tipos de funciones características: la función de "policía" y la de "recaudación". La primera es esencialmente investigadora y la segunda se realiza mediante operaciones de liquidación y cobranza. Como expresan Pérez de Ayala y

²¹⁴ HERNANDEZ GIL, "Derecho de Obligaciones", Ed. Ceura, Madrid, 1983, p. 61 y sigs.

Gonzalez²¹⁵ la elaboración dogmática de la actividad administrativa debe hacerse a partir de los esquemas ya elaborados en el campo del Derecho Público y, concretamente, en el del Derecho administrativo, atendiendo a que la actividad administrativa de gestión y liquidación de los tributos no es sino una parte de la actividad administrativa, si bien cualificada por matices y características que exigen su análisis autónomo.

Admitida esta proposición, se hace necesario definir la noción de “función” administrativa con las connotaciones que la doctrina administrativa le ha otorgado.

Como sostienen los autores citados, el concepto de función conduce, a su vez, a la consideración de las nociones de potestad y procedimiento -por el hecho de que la función comporta el ejercicio de potestades administrativas-, siendo por otra parte, el procedimiento administrativo la forma o manifestación externa de la función administrativa²¹⁶.

Siguiendo a Giannini, los autores citados recuerdan que es función toda actividad jurídicamente relevante “como tal”, con independencia de la relevancia jurídica de los actos aislados que la integran, pudiéndose conceptualizar a la función administrativa, pues, como aquella parte de la actividad del poder administrativo que tiene relevancia jurídica desde su origen hasta su fin y no en cada uno de los actos aislados que la componen, sin perjuicio que el Derecho le concede otro tipo de efectos a cada uno de los actos en cuestión.

Adviértese, por otra parte, que las potestades públicas que ejerce la Administración no son efectuadas en interés exclusivamente propio, sino con el objeto de cuidar intereses ajenos al sujeto actuante, en beneficio de toda la colectividad, tanto por la realización de obras y servicios públicos cuanto en los impuestos puramente fiscales por las repercusiones sobre el bien común, en los impuestos de ordenamiento, o sea aquellos cuyos fines apuntan a intervenir en el proceso económico o en la redistribución de la renta, con lo que también se procura alcanzar fines de interés general.

La doctrina administrativa y, en particular la italiana y la española, ve en la gestión administrativa tributaria la existencia de un solo procedimiento, integrado por una pluralidad de actos, que, combinados en el procedimiento de gestión tributaria conservan su individualidad y están dirigidos a producir un determinado efecto jurídico, que se concreta con el último acto, precedido necesariamente por los otros actos preparatorios del último²¹⁷.

A estas características del procedimiento administrativo se le añade que, tal procedimiento culmina en un acto administrativo susceptible de reclamación o impugnación procesal ulterior.

Perez de Ayala y Gonzalez²¹⁸ señalan, además, que el procedimiento de gestión tributaria no está simplemente integrado por actos administrativos de trámite o no definitivos, sino que a lo largo del mismo se producen una serie de actos que, teniendo dentro de la consideración unitaria del procedimiento una eficacia instrumental y subordinada al acto final, presentan, a ciertos efectos, en cuanto constituyen o declaran derechos y obligaciones del contribuyente y son susceptibles de reclamación en vía administrativa, el carácter de actos administrativos definitivos (vg. los actos comprobatorios de bases imponibles), los cuales declaran o hacen exigibles derechos de la Administración frente al

²¹⁵ PEREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS y GONZALEZ, EUSEBIO, “Curso de Derecho Tributario”, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1991, T. II, p. 1 y sigs.

²¹⁶ Op. cit. en nota anterior, p. 2.

²¹⁷ Op. cit. en nota anterior, p. 13 y sigs.

²¹⁸ Op. cit. en nota anterior, p. 16 y sigs.

administrado u obligaciones inmediatas de éste último, produciendo efectos exteriores al procedimiento administrativo, además de constituir una etapa o fase obligada dentro del procedimiento administrativo de gestión. Realizan, pues, una doble función jurídica.

Estos actos que sin ser el acto final y estando por ello subordinados a éste, presentan, sin embargo, las características indicadas en el párrafo anterior, es decir, el de tener una doble función jurídica, son, según vimos, reclamables por el contribuyente, pero tal reclamación sólo puede enervar aquellos efectos jurídicos del acto como negocio jurídico, pero no sus efectos jurídicos como acto del procedimiento el que habrá de proseguir normalmente²¹⁹.

4. Fuente de la obligación tributaria

Al abordar el análisis de la fuente de la obligación tributaria, debemos recordar que en el derecho mucho se ha debatido acerca de este concepto que intenta establecer el origen de los vínculos obligacionales.

Debemos admitir, sin embargo, que en teoría prevalece la tesis dualista según la cual las obligaciones se originan en la voluntad de las personas o en la ley.

No obstante tan tajante división es preciso reconocer que tanto en las obligaciones contractuales cuanto en las legales, la voluntad del individuo está ligada más o menos directamente a la obligación. En efecto, en las primeras, la libre determinación de la voluntad da nacimiento a hechos que originan vínculos obligatorios. En las segundas, al asociar la ley el nacimiento de la obligación a la realización de un hecho humano, bien se aprecia que para la realización del mismo la voluntad debe haber jugado un rol fundamental. En este último caso, no obstante, la obligación no nace directamente de la voluntad de la persona sino de la voluntad de la ley, sin la cual la obligación no existiría.

Atendiendo, entonces, a que es la ley y no la voluntad de los sujetos la que hace nacer a la obligación tributaria, es de toda lógica jurídica que sea la ley fiscal la que defina el contenido del vínculo obligacional, entroncándose esta apreciación con el alcance con que debe interpretarse al principio de legalidad, pues la extensión de las disposiciones incluidas en la normativa legal debe ser tal que defina todos los elementos necesarios para la configuración del hecho generador de la obligación fiscal, sin caer en la arbitrariedad de que sea la Administración tributaria quien establezca su contenido.

Como consecuencia de lo expresado, podemos concluir sosteniendo que la sanción de una ley formal estableciendo los hechos generadores del nacimiento de la obligación tributaria, produce el efecto de atraer dicha obligación al campo del ordenamiento jurídico en el cual no prevalece el poder de imperio del Estado, y tanto el deudor cuanto el acreedor se encuentran en igualdad de condiciones. Al mismo tiempo, dentro de ese orden jurídico en el que se desenvuelve el vínculo jurídico tributario, debe reconocérsele a la ley impositiva prevalencia sobre los preceptos del derecho privado que rigen las obligaciones en general, en todo aquello que haya definido expresamente.

La primacía de la ley especial en materia fiscal debe ser entendida, pues, con el alcance mencionado y no con el sentido de colocar al poder público por encima de los particulares, en una relación jurídica que, ya vimos, se caracteriza por la igualitaria situación en que las partes están situadas frente al derecho.

Como acertadamente ha dicho Jarach²²⁰ la actividad de la administración con que se reconoce la existencia del presupuesto de hecho de la relación jurídica tributaria y se

²¹⁹ Op. cit. en nota anterior, p. 19 y sigs.

²²⁰ JARACH, Dino, "El hecho imponible", Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1971, p. 30.

determina el tributo correspondiente, no es sino actividad de aplicación del derecho tributario material, que, aunque confiada a una administración burocrática, tiene más analogía con la actividad jurisdiccional que con la administrativa en sentido objetivo. La actuación de la autoridad administrativa en el proceso de determinación es más actividad de juicio, actividad lógica, que actividad de voluntad. Al mismo tiempo, no es solamente la Administración tributaria la destinataria de las normas sustantivas, sino que lo son, y en primer lugar, los mismos obligados a la prestación tributaria²²¹.

El hecho de que el Estado esté facultado a crear obligaciones administrativas (sin que para su establecimiento se requiera la sanción de una ley formal), consistentes en el cumplimiento de deberes impuestos coercitivamente con el objeto de constatar el correcto cumplimiento de la obligación tributaria sustancial, ha dado lugar a una corriente de opinión que, viendo en la relación jurídica tributaria una relación compleja integrada por obligaciones sustanciales y formales, se inclina por considerar el vínculo tributario entre el Estado y los particulares como una relación en la cual el primero prevalece sobre los segundos y por tanto, es ajena a los preceptos del derecho privado.

Esta doctrina fue criticada por Jarach²²² sobre la base de que no es compatible con la característica fundamental del estudio científico mezclar todo en una única relación de carácter complejo, pues eso significaría ignorar que el correcto método analítico consiste en el análisis con que se adquiere el conocimiento de las instituciones y luego en la síntesis que capta y abraza la naturaleza del conjunto.

La buena teoría ha de ser, entonces, admitir la existencia de tantas relaciones jurídicas como obligaciones nazcan, consintiendo, además, que cada una de ellas tiene su propia naturaleza. Así, habrá una obligación de pagar una suma de dinero en concepto de tributo nacida de una determinada relación jurídica, al lado de otras obligaciones formales constitutivas de otros tantos vínculos jurídicos.

Descartada la inclusión en una sola relación jurídica de todas las posibles obligaciones emergentes de la facultad estatal de recaudar tributos, advertimos que la relación jurídica tributaria sustantiva o material, que es aquella que tiene por objeto la prestación dineraria, da nacimiento a iguales derechos y obligaciones entre las partes, que cualquier otra obligación legal regida por el derecho común, quedando el Estado y los particulares sometidos a una relación de derecho igualitaria, cuyos parámetros están establecidos por la propia ley.

Es ilustrativa la categórica afirmación del profesor Jarach en cuanto dice que las leyes tributarias sustantivas son normas que tienen un contenido jurídico, porque dan origen a derechos y obligaciones y, por lo tanto, son verdaderas normas jurídicas y no simplemente actos administrativos, no existiendo ninguna discrecionalidad por parte del acreedor o del deudor, y tampoco supremacía de una de las partes sobre la otra, del mismo modo que no existe ningún predominio del acreedor sobre el deudor en el derecho privado. El carácter público reside únicamente en el interés que la norma jurídica protege, pero no en la estructura de la obligación²²³.

En resumen, atento a que la discrecionalidad del poder tributario no se manifiesta dentro de la relación jurídica tributaria, pues tal potestad concluye con la ley, la obligación tributaria no se encuentra influenciada por la soberanía estatal.

Con relación a las fuentes de las obligaciones en general se reconocen básicamente en, derecho civil, tres posibilidades:

²²¹ Op. cit. en nota anterior, p. 33.

²²² Op. cit. en nota anterior p. 157 y sigs.

²²³ Op. cit. en nota anterior p. 167.

- a) La ley en sí misma, sin que reconduzca a un hecho jurídico para dar nacimiento a la obligación.
- b) La ley, unida a la realización de un hecho jurídico generador de la obligación, preestablecido por ella y diferente a la voluntad de obligarse.
- c) La voluntad del sujeto, orientada a dar nacimiento a la obligación.

A las primeras, la doctrina las reconoce como obligaciones meramente legales, a las segundas, como obligaciones legales o ex lege y, a las terceras, como obligaciones voluntarias.

Sustancialmente, la obligación tributaria no se diferencia de la obligación definida por el derecho privado, apartándose de ésta respecto de su regulación formal poniéndose de manifiesto la diferencia en el título ejecutivo y en las cuestiones procesales que distinguen a una de la otra.

La doctrina tributarista considera a la obligación tributaria como una obligación “ex lege”, en razón de que tiene su fuente inmediata en la ley.

La ley fiscal se estructura sobre la base de dos preceptos: el primero es el hecho abstracto o supuesto de hecho, previsto en la norma que, de producirse concretamente da lugar al nacimiento de la obligación y el segundo, es aquel que establece los efectos jurídicos derivados en el caso de que se realice el hecho previsto en la ley.

Al supuesto de hecho, también se lo conoce con el nombre de hecho imponible.

En el derecho privado el contenido y la medida de la prestación surgen mediante un acuerdo voluntario de las partes. En la obligación tributaria, en cambio, el contenido y la medida de la misma son precisadas por la ley fiscal. El presupuesto de hecho sustituye, en el derecho impositivo obligacional, a la voluntad del derecho privado²²⁴.

Cabe formularse el interrogante acerca de cuál es la fuente de la obligación; si lo es la ley o, en cambio, el presupuesto de hecho. La teoría prevaleciente otorga a la conjunción de ambos elementos el carácter de fuente de la obligación, sobre la base de que la norma jurídica se sirve del supuesto de hecho para la producción de los efectos, pasando estos a ser parte integrante de la misma.

La obligación es la relación jurídica en virtud de la cual el deudor tiene el deber frente al acreedor de cumplir una prestación, correspondiéndole al acreedor la legítima pretensión a dicha prestación.

En las obligaciones existe un primer momento que importa para el deudor el deber de satisfacer la prestación y que deriva de un mandato de la ley, que es independiente del segundo momento que se verifica en caso de incumplimiento, y en el que el acreedor cuenta con una “garantía” que suele también denominarse “responsabilidad” representada por los bienes del deudor con los cuales y hasta la medida necesaria, cubrirá el daño emergente del incumplimiento.

El deber de satisfacer la prestación y la garantía o responsabilidad, son concomitantes pues ambos nacen simultáneamente aunque la garantía, si bien existe potencialmente desde el nacimiento de la obligación, recién se materializa por el incumplimiento del deudor.

Así concebida, la obligación se integra con dos virtualidades compenetradas entre sí.

²²⁴ HENSEL, “Manual de Derecho Tributario”, 1924.

Messineo²²⁵ explica esta descomposición de la obligación en dos fases lógicas y cronológicas expresando que el primer momento lógico de la obligación estaría constituido por el “puro débito”, o sea, por el deber del deudor (deber de cumplimiento, o de prestación), al que corresponde una legítima expectativa del acreedor; tal débito realiza una “relación entre personas”.

El segundo momento lógico estaría constituido por la responsabilidad que consiste en un estado de sujeción (de cosas), al que corresponde un verdadero derecho subjetivo del acreedor de hacer valer esta sujeción; ese momento sobreviene en el caso de eventual incumplimiento del deber de prestación y se resolvería en una “relación entre patrimonios” (o sea, entre objetos) en el sentido de que, a diferencia de los derechos antiguos, en el derecho moderno, el deudor no responde con la persona.

En correlación a estos dos elementos, se concibe el lado activo de la relación obligatoria (derecho del acreedor) como un “deber tener”, garantizado por el derecho de agresión sobre el patrimonio del deudor, esto es, por la posibilidad de llevar a cabo, eventualmente, la ejecución forzada (aspecto procesal).

5. Causa de la obligación tributaria

Hemos estudiado la fuente u origen de la obligación tributaria y, con ello, como nace la misma. Resta referirnos aún al fundamento que motiva la existencia del hecho imponible o, en otras palabras, cuál es la razón que determina que la ley grave con un impuesto a ciertos actos, circunstancias o condiciones personales.

Desde el punto de vista político, económico e incluso técnico el legislador dispone de un universo muy grande de situaciones susceptibles de ser alcanzadas con la imposición, las que elige discrecionalmente en base al poder de imposición del Estado que viene a ser el fundamento jurídico y último del impuesto.

Sin embargo, tal afirmación debe ser acotada ya que en la práctica los impuestos se establecen a partir de presupuestos de hecho reveladores de capacidad contributiva. Esto así, atendiendo a consideraciones de tipo económico que apuntan a detraer una parte de la riqueza de los particulares y también, fundamentalmente, a razones jurídico-tributarias que aspiran a respetar el principio de la capacidad contributiva como una manera de garantizar el respeto a la directriz que hemos estudiado en un capítulo anterior bajo la denominación de justicia tributaria. Así, el ejercicio del poder tributario debe quedar sometido a principios de rango constitucional a fin de encauzarlo por el camino de la validez jurídica.

En el derecho privado la causa se concibe como la razón que fundamenta el poder de la voluntad privada de crear obligaciones.

La cuestión radica, entonces, en conciliar dicho concepto de causa con la especial naturaleza de la obligación tributaria, cuyo nacimiento no se produce por la voluntad privada sino de la voluntad de la ley.

El de la causa de la obligación tributaria ha sido uno de los temas más debatidos por la doctrina tributarista. El núcleo del asunto consiste en averiguar si es suficiente que se verifique el supuesto de hecho previsto por la ley fiscal para que nazca la obligación tributaria o es necesario, además, que exista una causa que dé origen a dicha obligación o, en otras palabras, indagar acerca de las razones que han inspirado al legislador para elegir o seleccionar determinados supuestos de hecho para que sean determinantes del

²²⁵ MESSINEO, FRANCESCO, “Manual de Derecho Civil y Comercial”, Ed. Buenos Aires, T. IV, p. 3 y sigs.

nacimiento de la obligación tributaria y que, además, la existencia de dicha causa legitime al tributo.

Por aplicación de principios fundamentales del orden jurídico, ninguna obligación existe sin dependencia con algo que la haya originado. Esto, sumado a la circunstancia de que la obligación tributaria, por su carácter de obligación "ex lege", no tiene origen en un contrato al que pueda imputarse una determinada causa, ha conducido a buena parte de los especialistas a sostener que la obligación fiscal tiene su propia causa jurídica y, que en defecto de ésta, la obligación no nacería.

La causa, pues, es aquel hecho que tiene la virtualidad jurídica de producir el vínculo entre el sujeto activo y el sujeto pasivo.

Se le atribuye a Benvenuto Griziotti haber sido el primero en plantear el tema de la causa en materia fiscal, pudiendo resumirse su pensamiento en el concepto de que la causa radica en las ventajas obtenidas por los contribuyentes por la existencia y actividad del Estado, agregando qué elemento revelador o síntoma de dichas ventajas es la capacidad contributiva.

Tal conclusión la hace derivar de la definición que del impuesto ha hecho Ranelletti y según la cual aquél es la contribución impuesta a los súbditos por el Estado para el logro indiscriminado de los fines colectivos, para la consecución general de los objetivos públicos. Consecuentemente, existe una relación de correspondencia entre la prestación colectiva de la sociedad y la contraprestación del Estado a la sociedad. La causa primera del impuesto ha de ser, de acuerdo con esta tesis, los servicios generales prestados por el ente público.

Jarach identifica el problema de la causa jurídica del tributo con la investigación de la naturaleza sustancial del hecho imponible, es decir el vínculo existente entre los hechos elegidos para hacer surgir una obligación y el criterio político adoptado por el legislador para otorgarle categoría de supuesto legal de la imposición a esos hechos de la vida real.

Así como el fundamento o causa del impuesto radica en la capacidad contributiva, en la tasa la causa consiste en la prestación por parte del Estado de un servicio público individual y en la contribución el fundamento es el beneficio particular obtenido por el sujeto pasivo por una obra o gasto público.

Jarach, entonces, identifica a la causa con la capacidad contributiva, pero advierte que en esta noción deben distinguirse un aspecto objetivo y otro subjetivo. El primero, viene a estar representado por la manifestación directa o indirecta que presupone la existencia de una riqueza. El segundo, es la valoración o apreciación política del legislador que, en función de los fines y propósitos perseguidos, recepta con el impuesto determinada exteriorización económica; es decir, desde el punto de vista subjetivo, la capacidad contributiva es un dato apriorístico que sirve a los legisladores para elegir las situaciones de hecho que habrán de gravar.

Para Bielsa²²⁶ la causa está en los principios constitucionales de la imposición y son, por un lado, los que se refieren a los caracteres jurídicos-políticos de todo impuesto o contribución fiscal, es decir igualdad, proporcionalidad y equidad y, por el otro, los que resultan de la coexistencia de dos gobiernos instituidos por la Constitución: el nacional y el provincial, que integran un sistema jurisdiccional determinado por la división política de la Nación.

²²⁶ BIELSA, RAFAEL, citado por BRINGAS, LEONIDAS en "Enciclopedia Jurídica OMEBA", T. II, p. 903.

Tamagno²²⁷ también opina que la capacidad contributiva como causa jurídica del tributo, es un principio que emana de la Constitución.

Jarach acepta la coincidencia entre el fundamento jurídico del hecho imponible y los principios constitucionales que limitan el criterio selectivo del legislador en ejercicio del poder fiscal, pero reconoce que dicho fundamento jurídico no sirve sólo para juzgar la legitimidad de la elección efectuada por el legislador, sino que es un principio inmanente de fecunda aplicación para determinar el alcance y significado de los hechos imponibles.

En realidad este autor no indaga acerca de las razones primeras pues sostiene que la búsqueda de éstas está fuera del alcance de la ciencia jurídica que, en cambio, se limita a la causa última, que es inmanente en la norma misma. No debe ser materia de indagación, entonces, descubrir las razones político-filosóficas que el legislador ha elegido para la creación de las relaciones tributarias. Por ello, mientras para Jarach la causa de los impuestos es la capacidad contributiva, Griziotti tiende un puente lógico entre ésta y las ventajas obtenidas por los particulares de la actividad del Estado.

Jarach, estima que el análisis profundo del presupuesto de hecho lleva a descubrir la existencia de una característica que es común para cada especie de impuesto, que es la capacidad contributiva y que representa el puente entre la voluntad de la ley y el presupuesto material de la obligación.

Sainz de Bujanda²²⁸ aconseja reemplazar la indagación científica del concepto de causa por el de fundamento del hecho imponible. Este autor no se pregunta por qué existen tributos, sean cuales fueren, sino, en cambio, por qué existe un determinado tributo o, lo que es lo mismo, qué razón o fundamento puede darse de que el legislador configure, como imponible, un determinado supuesto de hecho.

A partir de la premisa de que existen abundantes razones que justifican la legitimidad del poder impositivo por parte del Estado, las que reconducen finalmente a la noción de que es mediante los recursos financieros que éste puede alcanzar sus fines, el segundo problema consiste en justificar cada tributo. Justificar un tributo es lo mismo que fundamentar su hecho imponible en razón de que éste es el elemento que hace posible la vida y aplicación de aquél.

En opinión del autor español citado, todas las razones que puedan alegarse para justificar la existencia de las exacciones públicas son insuficientes para fundamentar cada tributo concreto, el porqué de su existencia.

Obsérvese, por otra parte, que el estudio del fundamento del hecho imponible sólo habrá de realizarse desde el punto de vista jurídico y no desde aquellos otros motivados en razones de índole presupuestaria o de otra naturaleza. En tal sentido, entonces, el análisis apunta a resolver la necesidad de que cada hecho imponible se inspire en el criterio de justicia ya sea que éste se encuentre plasmado explícitamente en el ordenamiento constitucional del Estado o bien, derivado del espíritu que campea en el ordenamiento jurídico.

Es, entonces, el adecuado respeto al principio de justicia tributaria el que permitirá apreciar que un determinado hecho imponible está justificado, por tener fundamento constitucional.

Hemos visto anteriormente que la moderna concepción doctrinaria identifica el principio de justicia con la capacidad contributiva, la cual puede exteriorizarse de diferentes maneras.

²²⁷ TAMAGNO, ROBERTO, citado por BRINGAS, LEONIDAS en “Enciclopedia Jurídica OMEBA”, T. II, p. 903.

²²⁸ “Hacienda y Derecho”, p. 428 y sigs.

Consecuentemente estarán fundamentados jurídicamente aquellos tributos cuyos hechos imponible se configuren de tal manera que sometan a imposición a manifestaciones de capacidad económica, en tanto se respete el postulado de justicia que, tal como ha sido formulado por los estudiosos, se dirige a generalizar la imposición de manera que todas las personas que tengan capacidad de pago estén sometidas al impuesto, y que las personas que se encuentren en similar situación desde el punto de vista de su capacidad económica tributen similar impuesto, derivándose de ello que la imposición debe ser proporcional a las capacidades contributivas individuales, de manera que el quebranto individual sea similarmente gravoso para cada persona.

Si la validez jurídico-constitucional de la obligación tributaria está directamente relacionada con el postulado de justicia tributaria representado modernamente por la capacidad contributiva, entonces, la causa, razón o fundamento de aquella viene a constituirse en una limitación a la potestad tributaria discrecional del Estado. La causa final, eficiente, material y formal del impuesto no se limita a expresar lo que el impuesto debe ser, sino que expresa lo que es el impuesto, es decir, su naturaleza necesaria como institución jurídica y política. La razón de ser del impuesto es la causa que lo legitima, y la causa es razón porque permite comprender no sólo lo que algo es, sino su no poder ser de otro modo, por lo tanto es necesaria.

CAPITULO X

EL HECHO IMPONIBLE

1. Introducción

Hemos analizado en el capítulo precedente la naturaleza y estructura de la relación jurídica tributaria. Nos abocaremos en el presente al estudio de uno de los elementos centrales de la obligación fiscal: el presupuesto de hecho que da nacimiento a dicha relación, esto es, el hecho imponible.

La importancia del hecho imponible en la relación jurídica tributaria es indiscutible, pero la preeminencia que al mismo se le asigna con respecto a los otros elementos constitutivos de dicha relación se debe a Hensel quien en el año 1924 ya había reparado en su relevancia. Posteriormente Jarach lo coloca en el centro del derecho tributario material en su obra sobre el tema²²⁹. Para este autor, la relación jurídica tributaria material debe estudiarse partiendo del presupuesto de hecho ya que los demás elementos esenciales de dicha relación jurídica, es decir, los que explican el nacimiento y el contenido del débito tributario y los que determinan las personas que asuman a su respecto una posición deudora o acreedora, sólo pueden conocerse si previamente se estudia el concepto de hecho imponible. Para arribar a esta conclusión Jarach²³⁰ comienza por describir a los elementos de la relación jurídica tributaria sustancial, citando, para ello, a los siguientes: a) el sujeto activo, titular de la pretensión, es decir, del crédito tributario, en otras palabras el acreedor del tributo; b) el sujeto pasivo principal o deudor principal del tributo, a quien se puede dar el nombre de “contribuyente” y los otros sujetos pasivos codeudores o responsables del tributo por causa originaria (solidaridad, sustitución), o derivada (sucesión en la deuda tributaria); c) el objeto, es decir, la prestación pecuniaria, o sea el tributo; d) el hecho jurídico tributario, es decir, el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria.

Luego demuestra que el hecho imponible (el último de los elementos citados) es el único capaz de dar la base necesaria para explicar a los demás ya que el estudio del sujeto activo se circunscribe principalmente al análisis de la naturaleza de la soberanía fiscal en virtud de la cual él es titular de la pretensión tributaria, y su estudio pertenece más al campo del derecho constitucional que al tributario material. Jarach señala acertadamente que el sujeto activo es titular de la pretensión al crédito del tributo en cuanto, y sólo en cuanto se haya verificado el presupuesto de hecho. El estudio del sujeto pasivo, es decir, la definición del contribuyente, de los codeudores o responsables, los criterios de vinculación con el sujeto activo, se determinan sobre la base de la determinación del presupuesto de hecho. Finalmente, tampoco puede partirse del examen del objeto de la obligación o prestación tributaria, porque ésta resulta insuficiente para conceptualizar al hecho imponible, atendiendo a que el objeto de la obligación es el valor económico que ha de tomarse sólo como medida de la tributación.

Finalmente Jarach rechaza el criterio de quienes anteponen el estudio del elemento subjetivo de la obligación tributaria al análisis del hecho imponible sosteniendo que no

²²⁹ JARACH, DINO, “El hecho imponible”, Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971.

²³⁰ Op. cit. en nota anterior, p. 207 y sigs.

existe un abstracto deber tributario subjetivo, derivado del sometimiento de ciertos sujetos a la soberanía fiscal del ente público, sino tan solo concretas obligaciones tributarias, nacidas por la realización de los hechos impositivos previstos en las normas legales.

Sainz de Bujanda participa de la opinión de Jarach y añade que la vinculación del sujeto pasivo al sujeto activo, en el terreno fiscal, se produce siempre (y no sólo en los impuestos objetivos como apuntó Jarach) a través del hecho imponible, enfatizando que no existe una sola obligación tributaria -ni siquiera en los impuestos personales- que nazca de la realización de un hecho imponible y, por tanto, no existe un solo sujeto que esté tributariamente obligado por una razón distinta a la de su conexión con el hecho imponible.

Los conceptos precedentemente mencionados ponen en evidencia la trascendencia del estudio del hecho imponible, habida cuenta que sin la verificación del mismo no existe obligación tributaria. Tal importancia, como vimos en el capítulo precedente, en la primera mitad del siglo XX eclipsó a los restantes elementos de la relación jurídica tributaria, en la concepción que dio en llamarse “estática”.

Araujo Falcao²³¹, aun sin adherirse a una afirmación tan radical, admite que numerosos conceptos e instituciones de que trata la teoría del derecho tributario, tienen como punto de partida la noción misma del hecho generador, lo que justificaría un paralelismo a su respecto, entre la relevancia de este último para el derecho tributario y la noción de crimen o delito para el derecho penal. Este autor señala la importancia del hecho generador para lograr la fijación de los siguientes conceptos:

- a) identificación del momento en que nace la obligación tributaria principal;
- b) determinación del sujeto pasivo principal de la obligación tributaria;
- c) fijación de los conceptos de incidencia, no incidencia y exención;
- d) determinación del régimen jurídico de la obligación tributaria, alícuota, base de cálculo, exenciones, etc.;
- e) clasificación de los impuestos;
- f) elección del criterio para la interpretación de la ley tributaria;
- g) determinación de los casos concretos de evasión tributaria;
- h) definición de la competencia impositiva y determinación de los casos de invasión de competencia y de doble tributación.

Como oportunamente señala Sainz de Bujanda²³², el deslinde conceptual y terminológico de las expresiones “objeto de la obligación tributaria” y “objeto del impuesto” se hace necesario a fin de no involucrar los elementos de la teoría económica del tributo con los de la dogmática jurídico-tributaria y además, con el objeto de evitar que se esfumen los perfiles de la teoría de la obligación tributaria al mezclar aspectos que no se inscriben lógicamente en la problemática específica del vínculo obligacional engendrado entre el ente público y el contribuyente.

El objeto de la obligación tributaria o “presupuesto objetivo” de la obligación es el elemento objetivo del presupuesto de hecho definido por la ley que, al producirse, hace nacer la obligación de pagar el tributo. El objeto del tributo, en cambio, es el soporte material de la imposición; en otras palabras está constituido por la “materia imponible”. Esta última, en todo caso, es un elemento constitutivo del presupuesto objetivo, siendo este último la situación de hecho legalmente apta para generar la obligación tributaria.

²³¹ ARAUJO FALCAO, AMILCAR, “El hecho generador de la obligación tributaria”, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1964, p. 7 y sgs.

²³² SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO, “Hacienda y Derecho”, Madrid, 1966, T. IV, p. 286 y sgs.

2. Características esenciales del hecho imponible

Los hechos humanos se transforman en hechos jurídicos por la circunstancia de ser aprehendidos por el derecho bajo la forma de preceptos y prohibiciones, deberes y atribuciones.

Según Messineo²³³ el derecho objetivo es esencialmente organización y estructura de relaciones, por tanto es “forma”, en el sentido que convierte en preceptos o en prohibiciones la materia sobre la cual opera; para él, decir que el derecho objetivo es forma no significa en absoluto decir que sea forma vacía. Es forma pero siempre de un contenido sin el cual, por sí misma, no tendría significado y sería una irrealidad. El derecho es contenido al cual se le imprime una forma constante, mientras que el contenido por sí, es esencialmente mudable.

Apunta este autor que el derecho objetivo plasma de nuevo la materia (o contenido) que le viene al derecho del exterior, y él la acoge.

Tal materia está constituida por relaciones humanas económicas, políticas, éticas, a las cuales les falta, antes de haber sido recogidas por el derecho objetivo, el elemento del deber-hacer o del deber-abstenerse. Las relaciones humanas, entonces, se convierten en relaciones jurídicas, precisamente por el hecho de ser asumidas como materia de preceptos o de prohibiciones, de imposición de deberes y de atribuciones de derechos.

La norma jurídica, al describir los hechos cuyas consecuencias regula, crea tipos abstractos que extrae de la realidad. El hecho definido por la norma se conoce con el nombre de “supuesto de hecho” y debe distinguirse del “hecho concreto” que es aquel que por haberse realizado, queda subsumido en el tipo descrito por la norma.

Los hechos de la vida real están preestablecidos en el ordenamiento legal de manera que, al producirse efectivamente el hecho concreto, éste produce determinados efectos jurídicos. Tal como hemos tenido ocasión de apreciar al examinar las fuentes de la obligación tributaria, los efectos impositivos se originan en la voluntad de la ley, independientemente de la voluntad de los sujetos, la que está dirigida a generar otros efectos distintos a los queridos por la ley fiscal. En este caso, a los efectos buscados por las personas -que se corresponden con la naturaleza jurídica del hecho concreto-, se le añaden los efectos jurídicos deseados por la ley fiscal.

En materia tributaria, el hecho imponible, como categoría normativa, describe una circunstancia que puede producirse o no producirse en la realidad, por lo tanto es hipotético. Si efectivamente tal hecho se realizara, estará sometido a dos tipos diferentes de efectos: uno, el que los sujetos han deseado al concretarlo en la práctica y que derivan de las condiciones jurídicas del suceso y otro, el que la ley impositiva ha querido, es decir, la imposición del hecho concreto y que, seguramente, no habrá estado en el ánimo de los sujetos. Al derecho tributario, obviamente, sólo le incumben los efectos del segundo tipo, pues los del primero son de interés a otras ramas del derecho.

Si bien, como hemos visto, los hechos jurídicos pueden tener contenido económico, político, ético, etc., al derecho tributario sólo le interesan aquellos de contenido económico por su aptitud demostrativa de capacidad contributiva en cabeza del sujeto pasivo de la obligación tributaria, por ser la existencia de esa capacidad contributiva, precisamente, la causa de la obligación de contribuir.

²³³ MESSINEO, FRANCESCO, “Manual de derecho civil y comercial”, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1955, T. I, p. 21 y sigs.

Los acontecimientos elegidos por el legislador pueden ser de diferente naturaleza; así, existen gravámenes que inciden sobre el patrimonio, otros sobre los beneficios, hay los que gravan determinados negocios jurídicos, etc., pero todos ellos son aptos para convertirse en presupuestos de la obligación o supuestos de hecho y la circunstancia de que existan diferencias entre los distintos hechos receptados por el impuesto no modifica la naturaleza jurídica de la obligación tributaria. El hecho imponible no cambia: sigue siendo un hecho, a pesar de los diferentes eventos elegidos por el legislador para someterlos a imposición e incluirlos dentro del concepto genérico del hecho generador.

La normativa tributaria considera a los distintos presupuestos (vg. beneficios, patrimonio, negocios jurídicos, etc.) como hechos aptos para constituir el objeto de la obligación, con prescindencia de la distinta naturaleza de los sucesos, agrupando a todos ellos bajo la denominación genérica de presupuesto de hecho. La esencia de la obligación tributaria no se modifica por la circunstancia que aquellos sean distintos.

Sainz de Bujanda²³⁴ ha expresado que, al transformar la ley tributaria hechos imponibles reales o concretos en supuestos de hechos legales, nunca valora ni atribuye relevancia jurídica al elemento de la voluntad humana, que es determinante en muchos de aquellos, para la producción de efectos en otros órdenes jurídicos. Agrega que tampoco esa voluntad individual tiende a la consecución de efectos en el campo tributario y que en este sentido la génesis de la obligación tributaria se desconecta por completo de cualquier otra relación jurídica obligacional. Concluye manifestando que los supuestos de hecho de las leyes tributarias están constituidos siempre por hechos en razón de que los individuos al realizar los mismos no tienen intención de establecer o hacer nacer la relación jurídica tributaria.

El hecho imponible viene a constituirse, así, en el factor desencadenante del nacimiento de la obligación tributaria, en tanto la voluntad de los particulares ha estado dirigida a crear otra relación jurídica distinta y subjetivamente desconectada de aquella, pues la intención humana no ha de ser, seguramente, realizar un hecho imponible sino, en verdad, realizar un hecho jurídico.

Jarach²³⁵ ya había desarrollado estos conceptos en el año 1943; basado en que la obligación tributaria es una obligación "ex lege", sostiene que su presupuesto objetivo es siempre jurídicamente un hecho y nunca puede ser un negocio jurídico. Esta afirmación puede parecer dudosa frente a gravámenes que someten a imposición a negocios jurídicos o a la circulación jurídica de los bienes, tales como el impuesto de sellos o los impuestos a las transacciones, pero el mismo profesor se encarga de demostrar que aquella afirmación también es válida en estos casos pues, aclara, que en el derecho privado es el negocio jurídico también el simple presupuesto de hecho de una relación jurídica. Cuando en el derecho privado se dice que una relación jurídica tiene como presupuesto un "negocio", se quiere afirmar que la ley reconoce una manifestación de voluntad como "fuente" de la relación jurídica. La particularidad que caracteriza al negocio es que, al menos alguno de los efectos que la ley le atribuye son queridos por las partes y se producen en cuanto las partes los quieren; otros pueden no ser queridos, pero se verifican porque derivan de la ley misma; mas siempre se considera a la manifestación de voluntad de las partes como fuente del conjunto de efectos jurídicos que constituyen la relación jurídica.

²³⁴ SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO, "Análisis jurídico del hecho imponible", Ed. Comisión Viaje de Estudios, Fac. Ciencias Económicas, Buenos Aires, 1968, p. 233.

²³⁵ "El hecho imponible", p. 74 y sigs.

En el derecho tributario, en cambio, y aún en los impuestos que adoptan como presupuesto una relación jurídica derivada de un negocio jurídico, los efectos tributarios nunca son efectos de la voluntad de las partes, sino de la ley.

Lo que es “negocio” en sentido técnico para el derecho privado, es solamente un “hecho” para el derecho tributario; por ello, es impropio decir que algunos impuestos tienen como presupuesto un negocio jurídico pues, desde el punto de vista del presupuesto tributario no se trata de un negocio sino de un hecho, porque la ley no atribuye a la voluntad de las partes el poder de crear efectos tributarios, sino a sí misma.

Lo expresado no excluye la necesaria evaluación de la naturaleza jurídica del negocio a los fines de determinar si con relación a ese determinado acto se ha verificado o no el hecho imponible, especialmente en aquellos impuestos que gravan a determinados actos jurídicos recurriendo al nomen juris de los mismos. Por el contrario, al respecto ya nos hemos manifestado en anteriores ocasiones²³⁶, sosteniendo que la hermenéutica orientada a establecer el hecho imponible abstracto, enfatiza la conceptualización del negocio jurídico recogiendo las normas y doctrinas del derecho privado, entroncándolas con el derecho tributario. Esto importa reconocer que normalmente la intención jurídica es coincidente con la intención empírica.

Por su parte Araujo Falcao y Francisco Martínez²³⁷, ya habían reparado en la existencia de tal coincidencia.

Basado en que el negocio jurídico no es una declaración de voluntad vacía de contenido, Francisco Martínez opina que tratándose de los negocios jurídicos que interesan al derecho tributario, es decir, aquellos cuyo contenido o materia es de naturaleza económica, lo normal es que las circunstancias económicas inspiradoras de la imposición estén presentes en el negocio que el legislador prevé. De ahí también que considerarlas como presupuestos o vincularlas de alguna manera a él, no significa otra cosa, normalmente, que definir la “fattispecie” por el negocio mismo o vincularla al propio negocio. En el mismo sentido, Araujo Falcao sostiene que en el mundo de las relaciones económicas, a cada intención empírica o intentio facti, corresponde una intención jurídica o intentio juris adecuada, que se exterioriza mediante una forma jurídica típica.

Agregamos por nuestra parte, que cuando las partes sometan las formas a estructuras jurídicas inadecuadas, el derecho tributario se aparta del derecho privado, penetrando en la finalidad económica perseguida por los contribuyentes, pero lo hace con la intención de descubrir dicha finalidad verdadera, sin pretender, una vez hallada ésta, encuadrar el negocio dentro del concepto del hecho imponible y someterlo a imposición, si no es alguno de aquellos que la ley fiscal ha pretendido gravar.

Hemos visto oportunamente que en la República Argentina, la Corte Suprema de Justicia ha hecho una interpretación del principio de igualdad (artículo 16°, Constitución Nacional) fundada en el criterio de la capacidad contributiva.

Dentro de los límites a la potestad estatal de crear impuestos, sostenemos además, que distintas manifestaciones de una misma riqueza o capacidad contributiva no deben estar expuestas a la imposición tantas veces como exteriorizaciones existan. Se las podrá gravar en la primera oportunidad en que la capacidad económica quede evidenciada, pero las sucesivas manifestaciones de la misma capacidad deberán quedar al margen de la

²³⁶ SOLER, OSVALDO H., “El Impuesto de Sellos”, Ed. Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1980, p. 7.

²³⁷ ARAUJO FALCAO, AMILCAR, “El hecho generador de la obligación tributaria”, p.18 y MARTINEZ, FRANCISCO, “El criterio económico y la importancia que para el derecho fiscal tiene la divergencia en el negocio jurídico entre la intención empírica y la intención jurídica”, en Derecho Fiscal, Vol. XX-B, p. 829 y sigs.

tributación. Sobre este particular hemos expuesto nuestra opinión y los argumentos que la fundamentan en el Capítulo VIII, punto 5.4, habiéndonos pronunciado en el sentido que, de admitirse lo contrario, ello implicaría convalidar la conculcación del principio de la capacidad contributiva.

2.1. Los impuestos a la circulación de riqueza o al tráfico. La compulsión legal y la obligación de contribuir

Los impuestos al tráfico tienen, como su nombre lo indica, su base común en actos de tráfico de diferente naturaleza. Estos impuestos se han justificado en la práctica, a pesar de las objeciones de la teoría financiera, porque aseguran una fácil, segura y rentable recaudación. Son relativamente fáciles de determinar y de controlar y ocasionan reducidos gastos de recaudación a la Hacienda Pública.

La razón de su existencia en un sistema tributario, desde el punto de vista estricto de la teoría de la tributación, está dada por la capacidad contributiva exteriorizada por el acto sometido al impuesto. Desde tal punto de vista, si los impuestos al tráfico no alcanzaran a capacidad económica alguna, porque ciertos actos de tráfico no la expresaren, faltaría el motivo de la imposición. El fundamento del impuesto al tráfico, pues, se basa en la presunción de que en los diversos procesos o actos de tráfico se manifiesta una capacidad económica alcanzable por dichos gravámenes y únicamente por ellos. Los actos se gravan por ser manifestaciones de capacidad de rendimiento.

Dado que todos los procesos de producción y aprovisionamiento y los de rendimiento y renta se cursan a través de tratos económico-sociales en el mercado, el tráfico es condición para la producción, el aprovisionamiento y la formación de rentas, quedando, así, justificado someter a los actos de tráfico a la imposición.

Dentro del marco de los impuestos a la circulación económica, merecen un comentario especial aquellas exteriorizaciones originadas en normas legales compulsivas que someten a los particulares a la realización de determinados actos sin que los mismos sean el resultado de la autonomía de la voluntad de las partes, principio liminar éste, consagrado por el Código Civil, que ordena el campo de las relaciones entre particulares.

Si por imperio de normas compulsivas los particulares se ven obligados a realizar actos no queridos, ello no se compadece con la definición de acto jurídico contenida en el artículo 944° del Código Civil. En efecto, esta norma legal dispone que “son actos jurídicos *los actos voluntarios lícitos*, que tengan por fin inmediato, establecer entre las personas relaciones jurídicas, crear, modificar, transferir, conservar o aniquilar derechos”. Bien se ve que, en el caso bajo examen, los actos compulsivos no son *voluntarios*.

En los denominados impuestos al tráfico o a la circulación de riqueza, estos actos nacidos de una norma legal imperativa, no deben quedar atrapados por la imposición, pues lo contrario importaría que el Estado, mediante el simple trámite de disponer coercitivamente su realización, estaría asegurándose una recaudación fiscal a través de una vía que no tendría en cuenta la autonomía de la voluntad, principio este que debe imperar para legitimar cualquier pretensión tributaria con relación a gravámenes de este tipo, en los que el legislador tributario ve en la realización de determinados actos jurídicos una clara intención de obtener ventajas económicas, a través de las prestaciones recíprocas a las que las partes se comprometen. Cuando tal intención está ausente, el impuesto al tráfico no tiene cabida.

En dicho contexto, la creación de un tributo con tales características queda legitimada siempre que el mismo alcance a exteriorizaciones de capacidad contributiva. Pero tales exteriorizaciones, para que puedan dar lugar al nacimiento de obligaciones tributarias,

deben representar genuinas manifestaciones de riqueza en el sentido de que, en sí mismas, denoten verdaderas pautas de enriquecimiento queridas por los particulares.

No omitimos, claro está, la autorizada opinión de Sainz de Bujanda²³⁸, citada precedentemente, según la cual la génesis de la obligación tributaria se desconecta de cualesquiera otras relaciones jurídicas obligacionales, pero dicho comentario se inscribe dentro de un campo distinto al que es motivo de nuestra puntual reflexión. En efecto, lo que a nuestro juicio quiere señalar el autor español es que la ley tributaria se desconecta de la voluntad humana pero en punto a que dicha voluntad es generadora de efectos jurídicos distintos en la órbita privada de los que nacen como consecuencia de la realización del hecho imponible, representada, en ese caso, por la obligación tributaria.

En cambio, la voluntad humana siempre debe estar presente en la mente del legislador tributario desde el punto de vista de la potestad de crear esta clase de impuestos, pues la pretensión tributaria dirigida a sustraer de los particulares parte de la riqueza por ellos obtenida, se realiza incursionando en el campo de la actividad privada, en el cual prevalece el principio de la autonomía de la voluntad. El respeto a este principio es el que legitima la pretensión tributaria.

A mayor abundamiento, un acto nacido de una norma legal compulsiva, puede estar afectado de nulidad por haberse conculcado principios superiores de rango constitucional, como el de propiedad, por ejemplo, en cuyo caso no es dable justificar la pretensión tributaria si no se quiere convalidar a un impuesto sin una causa que lo fundamente.

Un caso paradigmático lo encontramos en el Impuesto a los débitos y créditos en cuentas bancarias, el cual nos permite apreciar una situación en la que ciertos débitos en cuenta corriente bancaria son efectuados por imperio de una compulsión legal y que, por tal razón, en nuestra opinión no deberían quedar sometidos a dicho gravamen.

En efecto, el anexo de la Resolución N° 23/2002, del Ministerio de Economía, reglamenta el cronograma de vencimientos reprogramados de los depósitos en moneda extranjera existentes en el sistema bancario, en el marco de la Ley N° 25.561, que prevé la reestructuración de las obligaciones originarias de modo compatible con la evolución de la solvencia del sistema financiero” (artículo 6°, último párrafo).

El párrafo pertinente del Anexo citado dice textualmente:

“Los saldos de las cuentas corrientes en moneda extranjera cuyos titulares sean personas físicas, por valores superiores a los diez mil dolares estadounidenses serán reprogramados, asimilándolos a una imposición a plazo fijo en moneda extranjera”.

Con relación a estos mismos depósitos en cuenta corriente, la Resolución citada dispone que el titular tendrá la opción de convertir los saldos inferiores a U\$S 10.000 al tipo de cambio oficial y transferirlos a cualquier cuenta en pesos que disponga en la misma entidad financiera.

En este caso, de conformidad con las normas que rigen el impuesto a los débitos y créditos en cuentas bancarias, el débito en la cuenta corriente para disponer del tope mencionado estará exento si el destino es una cuenta corriente a nombre del mismo titular. En cambio, estará gravado si se acredita una caja de ahorro del mismo titular.

²³⁸ SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO, “Análisis jurídico del hecho imponible”, Ed. Comisión Viaje de Estudios, Fac. Ciencias Económicas, Buenos Aires, 1968, p. 233.

Atendiendo a que los movimientos en tales cuentas son la consecuencia de una compulsión legal y no provienen de una manifestación de voluntad de los titulares de las mismas, no puede convalidarse la imposición sobre el débito efectuado en tales condiciones, por aplicación de los fundamentos expuestos precedentemente.

Si bien desde el punto de vista del derecho tributario los efectos del hecho imponible nunca son efectos de la voluntad de las partes, sino de la ley, desde la óptica de la creación del hecho imponible de los impuestos a la circulación de riqueza, en cambio, la voluntad de las partes adquiere necesaria relevancia pues sin ella el Estado no podría incursionar en el campo de las relaciones privadas para nutrirse de los recursos necesarios para su subsistencia.

El impuesto a los débitos y créditos en cuentas bancarias aparece, una vez más, como un ejemplo de tributo al tráfico desnaturalizado. En efecto, como se sabe, el mismo grava básicamente movimientos de fondos cursados a través de entidades regidas por la ley de Entidades Financieras, así como todos los movimientos de fondos, propios o de terceros, efectuados fuera del circuito financiero, por cualquier persona física o jurídica, en tanto se inscriban dentro de un sistema de pago organizado, reemplazando el uso de las cuentas corrientes bancarias, siempre que dichos movimientos o entrega de fondos sean realizados, por cuenta propia y/o ajena, en ejercicio de actividades económicas.

Con respecto a la incidencia de este impuesto sobre los movimientos efectuados con intervención de entidades financieras, le caben las objeciones generales que señalamos en este punto en cuanto a la compulsión legal frente a la obligación de contribuir. Ello así, en razón de que en los últimos años se ha forzado compulsivamente a los particulares a "bancarizar" sus movimientos financieros.

En tal sentido, la Ley N° 25.345 de "prevención de la evasión fiscal", en el artículo 1°, dispone que no surtirán efectos entre partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a pesos diez mil (\$10.000), límite llevado a pesos un mil (\$1.000) por la Ley N° 25.413, o su equivalente en moneda extranjera, que no fueran realizados mediante:

1. Depósitos en cuentas de entidades financieras.
2. giros o transferencias bancarias.
3. Cheques o cheques cancelatorios.
4. Tarjetas de crédito.
5. Otros procedimientos que expresamente autorice el Poder Ejecutivo.

Quedan exceptuados los pagos efectuados a entidades financieras comprendidas en la Ley N° 21.526 y sus modificaciones, o aquellos que fuesen realizados por ante un Juez Nacional o Provincial, en expedientes que por ante ellos tramitan.

Es obvio, entonces, que, dentro de tal contexto, los particulares se ven sometidos a una norma legal compulsiva que los obliga a realizar sus pagos a través del sistema financiero, para luego quedar sometidos los mismos a un impuesto que no pueden eludir, al quedar gravados los movimientos de fondos con el impuesto vía percepción en la fuente, actuando las entidades financieras como agentes de liquidación y percepción.

Pero, además, el objetivo fiscal/recaudatorio, en modo alguno puede sustraerse de los principios, garantías, derechos de rango constitucional que preservan entre otros el derecho de propiedad, y su corolario de no confiscatoriedad, igualdad, seguridad jurídica y razonabilidad de las leyes.

En dicho contexto, advertimos que una interpretación literal del texto normativo antes transcrito, conduciría –en nuestra opinión- a su calificación como ilegítimo, por violentar a los principios y derechos antes enunciados.

En efecto, el artículo 1º establece una especie de ficción legal, por la cual se priva de todo efecto, a operaciones (pagos) que pueden verificarse en la realidad, sin admitir al respecto, el aporte de prueba que pudiera desvirtuarla. Siguiendo a Pérez de Ayala ²³⁹, la ficción ni falsea ni oculta la verdad real: lo que hace es crear una verdad jurídica distinta de la real.

Recordemos que el pago es definido por el artículo 725 del Código Civil como el cumplimiento de la prestación que hace el objeto de la obligación.

El pago produce innegables efectos en el acreedor (accipiens) y en el deudor (solvens). Respecto del deudor, el cumplimiento exacto de la obligación le confiere el derecho de obtener la liberación correspondiente, o el derecho de repeler las acciones del acreedor, si la obligación se hallase extinguida (artículo 505º, Código Civil).

Por otra parte, el acreedor no puede jurídicamente rehusarse a recibir el pago en moneda de curso legal, cuando le es ofrecida por el deudor en cumplimiento de su obligación

Asimismo, y bajo un enfoque monetario, la función primordial de la moneda es la de servir de instrumento de pago o cancelatorio.

Al respecto, el artículo 75º inciso 11, de la Constitución Nacional, atribuye al Congreso la facultad de emitir moneda, fijar su valor y el de las extranjeras. En la actualidad, la moneda de curso legal es el peso, de conformidad con lo dispuesto por el Decreto N° 2128/91.

La atribución constitucional de fijar el valor de la moneda al Congreso, importa la obligación por parte de éste, de observar necesariamente pautas de uniformidad y generalidad, que garanticen precisamente su valor en todas las circunstancias, sin crear excepciones que afecten otras funciones también fundamentales de la moneda, como lo es el ser medio de cambio, pues puede ser utilizado para proporcionar otros bienes al poseedor del dinero .

La privación de todo efecto a los “pagos” realizados en dinero por fuera del límite señalado en el artículo 1º de la Ley, desvirtúa precisamente dichas funciones, dado que la moneda de curso legal, dejaría de tener tal efecto, privando a la misma, no sólo de la función de instrumento cancelatorio de obligaciones dinerarias, sino también de la función propia de medio de cambio, pues la prestación subsistiría a cargo del deudor, a pesar del pago realizado, manteniendo plena virtualidad, ya que ésta, por ficción legal, no se habría extinguido.

Las conclusiones a las que se arriban, por lo absurdo, conducen a la calificación de la ley como un acto ilegítimo, por resultar arbitrario y conculcatorio de los derechos de propiedad, igualdad y de la garantía innominada de razonabilidad amparados por la Constitución Nacional.

²³⁹ Pérez de Ayala Las ficciones en el derecho tributario -, en “Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero”, Madrid 19068, p.192. Citado por Navarrine y Asorey en “Presunciones y ficciones en el derecho tributario”.

La ficción a la que acude el legislador a fin de atribuir a determinados supuestos de hechos efectos jurídicos que violentan e ignoran su naturaleza real, representa en este caso, una sanción para quienes no adecuen su conducta al artículo 1ro.

El objetivo antievasión subyacente en la ley, no puede ignorar principios tales como el de presunción de inocencia.

La ficción legal creada por la Ley N° 25.345 consiste en que la misma parte de la premisa de que somos todos potencialmente evasores y, con el propósito de impedir la obtención del resultado dañoso para el Fisco, se recorta la posibilidad de efectuar pagos por la vía más natural, es decir, mediante el desembolso con moneda de curso legal.

Va de suyo que si la ley respetase el estado de inocencia del que goza todo individuo hasta que sea declarado culpable por sentencia firme, no habría establecido la limitación preceptuada pues, en tal contexto, sería el Estado el obligado a probar la existencia del ilícito, quedando amparado el particular por el artículo 18° de la Constitución Nacional, en cuanto expresa que es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos.

El estado de inocencia sólo puede destruirse mediante la “certeza” acerca de la culpabilidad de la persona, por cuyo motivo la duda o aun la probabilidad conducen inevitablemente a la absolución en el campo penal, de manera que una ley que crea una ficción legal en el sentido expuesto conduce a su tacha de ilegítima por inconstitucional.

Partiendo del hecho de que el Fisco es incapaz de controlar la evasión tributaria, la ley se ubica en un escenario ficticio en el cual todos los contribuyentes son evasores privando de efectos jurídicos a ciertos pagos efectuados con moneda de curso legal. Es obvio que el legislador, al disponer tal limitación, tiene la convicción indubitable de que de no establecerse la misma, la natural predisposición evasora de los particulares conducirá a una severa lesión de los intereses del erario público.

Es este, precisamente, el punto en donde la ley se sitúa en el extremo opuesto a la presunción de inocencia en la que se ubica nuestra Constitución, al poner ante el intérprete una situación jurídica bien delimitada por la convicción de culpabilidad, lo que la tiñe de ilegítima y, por ello, la hace reprochable.

Un acto nacido de una norma legal compulsiva (v.g. débito o crédito en cuenta bancaria), puede estar afectado de nulidad por haberse conculcado principios superiores de rango constitucional, como el de propiedad, por ejemplo, en cuyo caso no es dable justificar la pretensión tributaria si no se quiere convalidar al impuesto sin una causa que lo fundamente.

2.2. Impuestos al tráfico jurídico. Actos no onerosos

Los denominados impuestos al tráfico o a la circulación de riqueza no deben alcanzar con la carga fiscal a aquellas exposiciones que no agregan valor económico a la hacienda del contribuyente. Lo contrario implicaría gravar manifestaciones patrimoniales que naturalmente están incididas por otro tipo de impuestos, es decir los denominados impuestos al capital.

Por otra parte, de compartirse nuestro punto de vista acerca de la necesidad de que el legislador fiscal tenga en cuenta la intención de los particulares al perfeccionar el acto, y de que tal intención esté dirigida a la obtención de ventajas económicas, el acto a título gratuito, es decir, aquel en el que la ventaja que recibe una de las partes no reconoce como antecedente jurídico una prestación ya efectuada o a efectuarse por ese

contratante, o inclusive, los actos que sólo denotan transferencias intrapatrimoniales en la propia hacienda del sujeto, tampoco deben estar gravados por impuestos al tráfico, ya que dichos actos no se realizan para obtener beneficio económico alguno.

Esa es la razón por la cual los impuestos al tráfico sólo someten a imposición a los actos jurídicos onerosos, exigiendo tal requisito en forma expresa la ley del Impuesto de Sellos de diez y siete jurisdicciones provinciales, en tanto que las que guardan silencio sobre el particular están igualmente adheridas implícitamente a tal requisito, ya que el mismo ha sido establecido ente las pautas que las provincias debían obligatoriamente incorporar a su legislación, como condición de su admisión en el sistema de coparticipación federal.

2.2.1. El impuesto a los débitos y créditos en cuentas bancarias

El impuesto a las transacciones financieras, vigente a partir del 1/4/2001, grava a los débitos y créditos en cuentas bancarias y a ciertas operaciones efectuadas por entidades financieras comprendidas en la ley de entidades financieras, a saber: pagos por cuenta de terceros, rendiciones de gestiones de cobranzas, rendiciones de recaudaciones, emisión de giros y transferencias y pagos a establecimientos adheridos a sistemas de tarjetas de crédito, además de gravar los movimientos de fondos que cualquier persona efectúe por cuenta propia o por cuenta y/o a nombre de otra, aunque no intervenga una entidad financiera.

Para empezar, los vocablos “créditos” o “débitos” utilizados por la norma fiscal, no dan idea acabada del hecho de contenido económico subyacente en los mismos, con lo que tampoco puede inferirse si con dichas expresiones se está aludiendo efectivamente a imputaciones contables que exhiban genuinas manifestaciones de capacidad económica o, en cambio, también contemplan hechos que, por su naturaleza, deberían estar fuera del ámbito del impuesto por no reunir los extremos que la teoría tributaria requiere para que sean captados por la imposición.

Al no efectuar la ley fiscal distingo alguno, todos los créditos y débitos, salvo aquellos expresamente excluidos por razones de política tributaria, están siendo sometidos al impuesto, vía percepción en la fuente, por las entidades financieras.

Sin embargo, teniendo en cuenta las apreciaciones generales efectuadas precedentemente, no deberían estar alcanzados por el impuesto aquellos créditos y débitos que no impliquen verdaderos actos de tráfico jurídico. En primer lugar encontramos aquellas imputaciones originadas en movimientos intrapatrimoniales del propio titular de la cuenta, que sólo exteriorizan movimientos de fondos dentro de la misma hacienda del titular, sin que exista, en modo alguno, pasaje de recursos de un sujeto a otro. Es de toda evidencia que, en este caso, no hay movimiento de dinero de una persona a otra y, además, no existe intención de obtener ventaja económica alguna. En segundo lugar, advertimos que no todos los créditos o débitos en cuentas bancarias, aunque representen traspaso o cesión a favor de un tercero, son exteriorizaciones de actos a título oneroso pues, muchas veces, los mismos son expresiones de disposiciones dinerarias a título gratuito. Estos supuestos, por faltar el interés económico, deberían quedar fuera del ámbito del impuesto.

Finalmente, las mismas consideraciones descriptas con relación al hecho imponible “créditos y débitos en cuentas bancarias”, caben perfectamente con relación a los otros incluidos en la normativa del impuesto. Es decir, sólo deberían estar gravados con este impuesto los movimiento de fondos que revelen capacidad contributiva, entendida ésta

con el amplio alcance doctrinario de que las exteriorizaciones de tal capacidad, para que puedan dar lugar al nacimiento de obligaciones tributarias, deben representar genuinas manifestaciones de riqueza en el sentido de que, en sí mismas, denoten verdaderas pautas de enriquecimiento queridas por los particulares.

3. Integración del hecho imponible

Atendiendo a la conexión existente entre el hecho imponible y determinadas cuestiones del derecho tributario que tienen particular relevancia y que fueran señaladas con todo acierto por Araujo Falcao en la descripción que hemos recogido de la obra del autor en páginas anteriores, resulta indudable la necesidad de efectuar el análisis de los elementos que componen al hecho generador, con el propósito de dar solución a los temas que, por guardar una relación con él, se ven influidos por los efectos que transmite.

En general la doctrina tributarista admite que el hecho imponible está integrado por un elemento objetivo y otro subjetivo. El presupuesto objetivo es el hecho elegido por el legislador para someterlo a imposición y el presupuesto subjetivo es la relación en la que se encuentra con el elemento objetivo el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

La relación jurídica tributaria sustancial que se verifica entre el sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo (contribuyente) está referida, como sabemos, a aquella relación que se origina en la realización del hecho imponible y el correlativo nacimiento de la obligación tributaria. Al lado de esta relación tributaria principal existen otras relaciones jurídicas entre el Estado y el sujeto pasivo que aun cuando tengan carácter sustantivo como la anterior, son relaciones accesorias. Jarach cita, por ejemplo, a la relación cuyo objeto es la prestación de intereses, o la de reembolso de pagos tributarios indebidos.

En estos casos siempre el objeto de la prestación es dar una suma de dinero, a diferencia de los deberes tributarios que pueden consistir, como hemos visto, en un hacer, en un no hacer o en un soportar.

Es la ley, entonces, la que cada vez que se realice concretamente el supuesto de hecho por ella definido, genera el nacimiento de la obligación tributaria, o, dicho de otro modo, la realización concreta de los hechos o acontecimientos definidos por la ley tributaria será susceptible de originar la relación jurídica obligacional.

El presupuesto de hecho (*fattispecie*, para la doctrina italiana) está integrado por todos los elementos necesarios para dar nacimiento a la obligación tributaria. Por ello, el efecto jurídico no se producirá si alguno de esos elementos no se concreta. Todos deben concurrir para que pueda afirmarse que el hecho imponible se hubo verificado, dando origen a la obligación tributaria.

A los fines de resolver si un acto de la vida real debe considerarse subsumido en el presupuesto objetivo típico legalmente previsto, habrá de tenerse en cuenta que en los impuestos que prevén presupuestos negociales (los que someten a imposición a negocios jurídicos regulados por otras ramas del derecho), deberá indagarse acerca de la manifestación de la voluntad de las partes, es decir la intención que éstas han tenido en vista al celebrar el negocio, con el objeto de determinar su real naturaleza jurídica. En tanto que en los impuestos que contemplan presupuestos no negociales deberá interpretarse la ley fiscal, en razón de que en ella el legislador ha plasmado el elenco de elementos relevantes para tipificar el presupuesto. En este último supuesto no existe remisión a negocios regulados por el derecho privado, sino una definición del hecho imponible atípica y propia de la ley tributaria, la que debe ser interpretada de acuerdo con las expresiones gramaticales vertidas por el legislador al formularla.

3.1. Presupuestos simples y complejos

El hecho imponible está integrado, pues, por todos los elementos necesarios que, al verificarse en su totalidad, dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria. En tal contexto, como afirma Araujo Falcao²⁴⁰, estructuralmente, el hecho generador puede ser un hecho simple o un hecho complejo. En el primer caso se trata de un hecho aislado, único o simple, pudiendo considerarse como tal un hecho o un estado de hecho. En el caso del hecho complejo se trata de una multiplicidad de hechos reunidos de tal manera que constituyan una unidad teleológica objetiva (expresión esta última atribuible a Mario Bracci, citado por Araujo Falcao).

En opinión de Sainz de Bujanda²⁴¹, normalmente son presupuestos simples aquellos que consisten en un acto o negocio jurídico, en un estado, situación o cualidad de una persona, en un acto de naturaleza no jurídica, o en la mera titularidad de cierto tipo de derechos sobre bienes o cosas, siendo, en cambio hechos complejos aquellos acontecimientos generalmente de consistencia económica, que sólo pueden llegar a producirse si se da una multiplicidad de hechos reunidos, quedando comprendidos en esta hipótesis, fundamentalmente, aquellos hechos imponibles cuyos elementos componentes se producen e integran progresivamente en el tiempo.

3.2. Presupuestos complementarios o accesorios

Araujo Falcao²⁴² distingue entre el hecho generador típico y el hecho generador complementario o accesorio, relacionando estos conceptos con la distinción mencionada por Rubino y Berliri y aceptada por Giannini, entre elementos o presupuestos trascendentes para la producción del efecto jurídico y elementos o presupuestos trascendentes para la especialización o especificación del efecto jurídico.

El hecho generador típico es el que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, pero tal efecto puede variar, en ciertos casos, por la presencia de un hecho auxiliar o subsidiario como sería la utilización del beneficio en materia del impuesto a la renta.

Los presupuestos complementarios o accesorios no dan lugar por sí solos, a la obligación tributaria, pero pueden incidir en la aplicación de alícuotas especiales, en reducciones y aun de exenciones.

3.3. Presupuestos instantáneos y periódicos

Los presupuestos objetivos del hecho imponible suelen estar constituidos, principalmente, por alguno de los siguientes supuestos de hecho:

- a) Fenómenos de contenido económico que, al ser receptados por la legislación fiscal, adquieren virtualidad jurídica tributaria.
- b) Ostentación de la titularidad de derechos sobre bienes o cosas que revelan la existencia de una cierta riqueza.
- c) Negocios jurídicos tipificados por el derecho privado que al ser receptados por la ley tributaria se convierten en hechos imponibles.

²⁴⁰ “El hecho generador de la obligación tributaria”, p. 95 y sigs.

²⁴¹ Op. cit. en nota anterior, p. 271.

²⁴² Op. cit. en nota anterior, p. 104.

Normalmente, los supuestos de hecho incluidos en los apartados a) y b) se identifican con los hechos imponibles cuyos presupuestos son periódicos, en tanto que los incluidos en el apartado c) se refieren a los instantáneos.

Los presupuestos instantáneos son los hechos generadores simples que al ocurrir en determinado momento de tiempo, dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria.

Los presupuestos periódicos son los hechos generadores complejos cuya formación se produce dentro de un determinado lapso.

La importancia de tal diferenciación radica fundamentalmente, en poder establecer el momento en que nace la obligación tributaria a fin de evaluar, en determinados casos, si se está o no frente a la aplicación retroactiva de un nuevo impuesto o, en el supuesto de modificación de alícuotas, la que corresponda al caso concreto.

La conceptualización del término instantáneo en el derecho tributario difiere de la que le atribuye el lenguaje usual. Tal es la apreciación que hace Sainz de Bujanda al expresar que, en este último, algo es instantáneo cuando se produce en un instante, es decir, en un segundo, en un momento, en un espacio de tiempo brevísimo. En cambio, en el derecho tributario, recordando la observación que hace Giannini, un hecho imponible es instantáneo cuando se agota, por su propia naturaleza, en un cierto período de tiempo. Será instantáneo, entonces, cuando no tienda, por su propia naturaleza, a reiterarse o reproducirse. De acontecer esto último, se estará en presencia de un presupuesto duradero y periódico.

En base a la aclaración precedente se explica la razón por la cual se denominan impuestos instantáneos a aquellos cuyo presupuesto objetivo está constituido por negocios jurídicos, como acontece con nuestro impuesto de sellos, aun cuando la celebración del respectivo contrato demande un cierto tiempo, pues el mero hecho de su celebración da nacimiento a la obligación tributaria.

A contrario sensu, un hecho imponible será periódico, aun en el caso de que sea breve su duración, si, por su naturaleza, tiende a repetirse, como la percepción de una renta.

4. Aspectos temporales del hecho imponible

El estudio del hecho imponible debe realizarse contemplando no sólo la estructura objetiva del hecho abstracto sino también la integración del hecho generador en el tiempo.

Cualquiera fuere la estructura objetiva del hecho imponible, tiene una dimensión temporal pues, como acertadamente apunta Berliri, toda acción requiere un espacio de tiempo para realizarse.

El análisis del tema está claramente vinculado con dos diferentes clases de hechos imponibles: los instantáneos, que nacen en determinado momento y que cada vez que se verifican dan origen al nacimiento de una diferente obligación tributaria y los periódicos, que se van formando o completando en determinado período de tiempo y que son el resultado de la suma de hechos, circunstancias o acontecimientos, universalmente considerados, dando origen la culminación del ciclo de formación también al surgimiento de obligaciones tributarias autónomas.

En los impuestos instantáneos la ley puede establecer el momento de nacimiento del crédito fiscal, en tanto que en los periódicos es siempre necesario que disponga el lapso en que tal hecho ocurra.

4.1. Efectos del tiempo en el nacimiento de la obligación tributaria

El nacimiento de la obligación tributaria se produce cuando tiene lugar la realización del hecho imponible y, para la doctrina prevaleciente, como éste está integrado también por el elemento temporal pues la duración del suceso influye en la determinación de dicha obligación, es necesario conocer el criterio adoptado por cada ley fiscal particular al fijar la duración del hecho imponible, con el objeto de establecer en cada caso si éste se ha verificado efectivamente.

Los impuestos cuyos presupuestos de hecho son instantáneos no ofrecen mayores dificultades en punto a la determinación del momento en que nace la obligación tributaria, pues aquellos presupuestos que por su propia naturaleza tienen una duración fácilmente determinable, permiten definir indubitadamente la existencia del hecho imponible y, por ello, el momento en que nace la obligación fiscal.

Los mayores problemas se presentan en aquellos supuestos en los que el hecho generador está constituido por situaciones duraderas, que se prolongan en el tiempo. En estos casos, la norma tributaria debe fijar el momento en que nace la obligación pues, de otro modo, el presupuesto de hecho puede tener una duración indefinida que distorsione la recaudación del tributo o que la postergue indefinidamente.

Berliri, citado por Sainz de Bujanda, dice que las soluciones que pueden implementarse para resolver la situación apuntada pueden ser, entre otras las siguientes:

- a) Que el legislador considere el hecho duradero como si fuese un hecho instantáneo y ligue, por tanto, el nacimiento de la relación jurídica impositiva al momento inicial o al terminal del hecho. En opinión del profesor español también puede establecerse un momento intermedio que aparezca inserto dentro del ciclo temporal del hecho.
- b) Que la ley asuma como hecho jurídico capaz de producir el nacimiento de la obligación impositiva, en vez de una actividad duradera o continuada, el resultado de ésta. Es lo que acontece con los impuestos sobre la renta, en los que el presupuesto objetivo es la percepción de la renta, o sea, por un evento instantáneo, ya que si bien la renta se produce a través de un tiempo más o menos prolongado, se percibe en un solo momento.

En este caso, apunta Sainz de Bujanda, el hecho imponible es la percepción de la renta que por naturaleza, es instantáneo, lo que conduce a desestimar que el legislador pretenda gravar la acción o actividad duradera encaminada a obtener renta: lo que grava es el resultado positivo de esa actividad. Así, en materia de impuestos sobre los beneficios, a efectos de determinar la renta, se considera gravado el resultado de la actividad desarrollada en el curso de un año, repitiéndose el criterio en todos los demás, de manera que a cada año corresponde una obligación tributaria autónoma, como si cada obligación hubiere nacido de acontecimientos diversos. En este caso, el evento del que deriva el nacimiento de la obligación tributaria es de carácter instantáneo, la percepción de la renta, en tanto que lo duradero es el ejercicio de la actividad que la produce.

La solución de fijar un período fiscal también se ha utilizado en otros gravámenes; tal el caso de aquellos cuyos hechos imponibles consisten en la tenencia de determinados bienes.

El autor español citado, afirmado en el razonamiento precedente, escribe que la obligación nace cuando el aspecto temporal del hecho imponible ha quedado integrado con los restantes elementos que constituyen el hecho en cuestión, produciéndose la integración por la circunstancia de que el hecho ha agotado su tiempo de duración fiscal.

Se resalta el concepto de “duración fiscal”, pues el agotamiento del tiempo debe tomarse desde el punto de vista de su relevancia para producir el efecto jurídico de nacimiento de la obligación, pudiendo ocurrir, inclusive, que la actividad o situación que sirva de soporte material al hecho imponible puede, en determinadas hipótesis, prolongarse más allá de un período fiscal, generando el nacimiento de una nueva obligación tributaria.

Por lo expuesto, se dice que al nacer la obligación tributaria como consecuencia de la integración del elemento temporal con los restantes elementos constitutivos del hecho imponible, se devenga el tributo a favor del sujeto activo de la relación jurídico tributaria, derivándose la consecuencia de que habrá tantos hechos imponibles como períodos impositivos y, consecuentemente, habrá tantas obligaciones tributarias como períodos impositivos haya.

El autor citado en último término, enfatiza que el período impositivo es un elemento constitutivo de aquellos hechos imponibles duraderos respecto a los cuales la ley no quiera establecer la aparición de una sola deuda impositiva sino al nacimiento de una pluralidad de obligaciones tributarias escalonadas en el tiempo.

Entonces, para esta doctrina, habiéndose verificado durante el año fiscal todos los demás elementos del presupuesto objetivo, la obligación tributaria nacerá en la oportunidad en que se produzca el vencimiento del período impositivo determinado por la ley (elemento temporal).

Diferencia así a los impuestos periódicos de los impuestos instantáneos, pues mientras en los primeros el elemento temporal que fija el momento de nacimiento de la obligación tributaria, es un dato suministrado por la propia ley fiscal con carácter general, en los segundos tal elemento se encuentra contenido en la propia naturaleza del hecho imponible. Mientras en los impuestos periódicos se verifica un solo hecho imponible por período impositivo, en los instantáneos existen tantos hechos imponibles como hechos se concreten.

Al estudiar a la libertad como límite al poder de imposición (Capítulo VIII), fijamos nuestra posición contraria al criterio sustentado por la doctrina prevaleciente respecto a la consideración del elemento temporal como integrante del hecho imponible, en razón de que la fijación de un límite temporal apunta a satisfacer la necesidad de establecer fechas para recaudar los tributos y nada tiene que ver con la naturaleza de los supuestos reveladores de capacidad contributiva. Nos remitimos, pues, a lo allí expresado.

4.2. Efectos del tiempo respecto de la exigibilidad de la obligación tributaria

Resulta necesario distinguir el momento en que se produce el devengamiento de la prestación tributaria que es, como se acaba de ver, cuando se realiza el hecho imponible por haberse configurado todos los elementos que lo componen, del momento en que tal prestación se torna exigible, es decir, el instante en que el Estado, titular del crédito, está facultado para exigir su cumplimiento.

Las leyes tributarias expresamente o a través de una delegación de facultades en favor de la Administración tributaria pueden disponer, cosa que ocurre generalmente, que el pago del impuesto se efectúe en fecha posterior al nacimiento de la obligación y dentro de los plazos prefijados al respecto.

Debe tenerse en cuenta, sin embargo, que el tiempo de la exigibilidad no es un elemento constitutivo del hecho imponible pues éste se agota en el momento en que nace el devengamiento.

4.3. Efectos del tiempo en la determinación del régimen impositivo aplicable

Atendiendo a que la obligación tributaria, como hemos visto reiteradamente, nace con la verificación del hecho imponible y el momento en que tal hecho ocurre varía en función del tipo de tributo -instantáneo o periódico-, deben ser tenidas en cuenta las conclusiones precedentemente expuestas para establecer el régimen fiscal aplicable en los casos en que se produzcan modificaciones en las alícuotas aplicables, en la definición de nuevos hechos generadores, en el establecimiento de exenciones y todo otro tipo de alteración que se sancione para regir en un momento anterior.

El principio general que ha de tenerse en cuenta es aquel según el cual ha de aplicarse la legislación vigente en la oportunidad en que nace la obligación tributaria por haberse realizado el hecho imponible.

Las normas no pueden alcanzar a aquellos hechos imponibles que se hubieren verificado con anterioridad a su vigencia legal, es decir, a aquellos hechos imponibles que han tenido íntegra realización, antes de entrar en vigor la nueva ley, por haberse completado el ciclo estructural por la concurrencia de todos sus elementos, incluyendo -para la doctrina mayoritaria que no compartimos- al elemento temporal.

Así, unánimemente se ha entendido que las leyes sancionadas con posterioridad al nacimiento de los hechos imponibles "instantáneos" no tienen virtualidad respecto de ellos, admitiendo una parte importante de la doctrina la validez de las leyes modificatorias dictadas con anterioridad al cierre del ejercicio fiscal, aun cuando sus efectos se retrotraigan a la iniciación del ejercicio en curso, tratándose de presupuestos periódicos, criterio este último que no compartimos por entender que, en tales casos, nos encontramos ante una norma retroactiva que afecta derechos adquiridos irrevocablemente, lesionando el principio de libertad, por lo que su aplicación sería inconstitucional, según ya hemos señalado (Ver Capítulo VIII).

5. Aspecto espacial del hecho imponible

Los hechos imponibles se realizan en un territorio determinado y, por ello, tienen una determinada dimensión espacial, que coincide con el ámbito de validez de las normas tributarias. Por ello, en algún caso se ha tratado esta temática como referida a la eficacia de las normas tributarias en el espacio.

Entendemos que este último enfoque no es totalmente correcto, por cuanto resulta claro que ninguna norma legal rige fuera del territorio sobre el cual tiene poder de imperio el órgano que la sancionó.

Recogiendo expresiones de Sainz de Bujanda, el sistema tributario de un país viene en el fondo a consistir en el repertorio de hechos imponibles, técnicamente previstos por las normas jurídicas tributarias, dando origen la realización de esos hechos al nacimiento de obligaciones tributarias, permitiendo el cumplimiento de las prestaciones en que consista el objeto de aquellas, que afluyan al ente público los recursos que aquél se haya propuesto obtener por vía impositiva.

El aspecto espacial del hecho imponible es determinante, pues, de la atribución del crédito fiscal a favor de un determinado ente público, así como la correlativa deuda a un contribuyente dado, configurando la eficacia de la norma tributaria en el territorio, delimitando el poder fiscal del ente público con jurisdicción en el mismo.

Por principio, el hecho imponible se considera verificado en la jurisdicción en que se hayan producido todos los elementos que la ley haya previsto para definir a la figura típica o hecho abstracto objeto de la obligación tributaria.

Sin embargo, pueden presentarse situaciones en las cuales los elementos configurativos del hecho imponible se realicen en distintos territorios en los que se ejerciten diferentes poderes fiscales. En tales supuestos ha de tenerse en cuenta que tal hecho imponible sólo debe reputarse realizado en el territorio en que haya tenido lugar el último elemento concurrente para su existencia. En la práctica suelen surgir conflictos entre los distintos poderes impositivos que pretendan atribuirse la titularidad del crédito fiscal.

El conflicto, así, no se genera en la superposición del ámbito de validez de las normas fiscales sino por la diversa índole de los criterios de vinculación del hecho imponible con una determinada potestad tributaria.

La aplicación del principio territorial en todos los Estados que ejerciten su potestad tributaria neutralizaría los conflictos, atendiendo a las consideraciones expuestas precedentemente pues, al concebirse al hecho imponible como una unidad integrada por sus distintos elementos componentes, sólo cabría someterlo a imposición en el lugar en que el último de dichos elementos se hubiere realizado. Más, esta situación ideal no se verifica pues existen entes fiscales que ejercen su potestad impositiva sobre hechos imponibles a cuyo respecto sólo uno o alguno de sus elementos constitutivos se realiza en su ámbito jurisdiccional.

Esta circunstancia da lugar al fenómeno de la múltiple imposición que puede darse tanto a nivel internacional cuanto dentro del marco de una misma organización política, dada la organización federal de algunas naciones, por la concurrencia de facultades tributarias entre el estado nacional y los estados provinciales o locales.

La doble o múltiple imposición a nivel internacional pues, se produce como consecuencia de los diversos criterios de imposición adoptados por los diferentes Estados.

Son tres los principales criterios seguidos en esta materia:

- a) el de la ubicación territorial de la fuente productora de rentas o ganancias;
- b) el del domicilio o la residencia del beneficiario;
- c) el de la nacionalidad del beneficiario.

La solución a este fenómeno de concurrencia impositiva suele darse mediante la celebración de convenios internacionales orientados a determinar la aplicación de los tributos, atribuyéndose cada estado consensualmente la facultad de recaudarlos según pautas preestablecidas.

Estos convenios, entonces, procuran pragmáticamente, eliminar el problema de la concurrencia impositiva en vista de la imposibilidad material de lograr que cualquiera de los criterios de imposición sean adoptados universalmente.

Otras veces, las propias legislaciones tributarias particulares de los diversos países y, en especial, de aquellos que siguen el criterio del domicilio o de la nacionalidad del beneficiario, contemplan disposiciones que neutralizan o atemperan la múltiple imposición mediante el empleo de técnicas excepcionales tales como la exención de las rentas obtenidas en el exterior, créditos y deducciones por impuestos pagados en el exterior, créditos por utilidades reinvertidas en el país receptor de los capitales generadores de beneficios, etc.

Hemos expresado en párrafos anteriores que en los Estados organizados bajo la forma federal, el ejercicio de poderes tributarios concurrentes entre la Nación y los Estados locales, da lugar a la existencia de múltiple imposición dentro del ámbito de la misma organización política.

Distintas son las soluciones adoptadas en los diferentes países, a saber: a) separación de las fuentes de los recursos, b) impuestos coparticipados, c) adicionales impositivos, d) subsidios y subvenciones compensatorias, e) otorgamiento de créditos por impuestos pagados en otras jurisdicciones, f) deducción de tributos pagados.

Esta problemática, en lo que hace a la República Argentina, la hemos analizado en el Capítulo VII, al que nos remitimos.

CAPITULO XI

EL ELEMENTO SUBJETIVO DEL HECHO IMPONIBLE

1. Introducción

Hemos examinado en el capítulo anterior el elemento objetivo de la obligación tributaria, esto es, el hecho imponible. Nos abocaremos en este capítulo a efectuar el estudio del elemento subjetivo de la misma.

El hecho objetivo es imponible respecto a alguien, de manera que para tener una visión global e integradora de tal hecho es menester conocer la relación que el mismo tiene con el sujeto (elemento personal o subjetivo del presupuesto de hecho).

Tal como Jarach ha puesto de resalto, el aspecto subjetivo del hecho imponible está representado por la atribución del hecho jurídico al sujeto pasivo, generándose así, para este último, obligaciones tributarias y para el Estado (sujeto activo) la pretensión al crédito fiscal.

La relación jurídica entre el sujeto activo y el sujeto pasivo se produce a través del hecho imponible, por cuya razón hay que examinar en primer término el hecho imponible y, después, ocuparse de los criterios con que el hecho imponible se vincula con uno o más sujetos para atribuirles las obligaciones, o cómo se vincula a otro sujeto, entidad pública, para atribuirle la pretensión del tributo²⁴³.

Se deduce, así, la importancia del elemento subjetivo desde el punto de vista de los criterios de vinculación del hecho imponible a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídica tributaria, generadora de derechos y deberes recíprocos. Más, no sólo desde este ángulo del estudio científico tal elemento adquiere relevancia, pues también la tiene para distinguir adecuadamente a los impuestos personales de los impuestos reales en orden a la individualización jurídica de las diferentes clases de tributos.

En este terreno observamos que en los impuestos “reales” el presupuesto objetivo es el que le da fundamento ya que su naturaleza queda determinada autónomamente, con independencia de las condiciones personales de los sujetos pasivos, que no influyen en la conceptualización jurídica del presupuesto legal, siendo, en cambio, decisiva para determinar dicho presupuesto la unidad económica inserta en el elemento objetivo del mismo. Es el caso de los impuestos sobre las transacciones o los gravámenes al consumo.

En los impuestos “personales”, en cambio, el presupuesto objetivo está tan relacionado con el sujeto pasivo que el mismo no puede imaginarse más que con relación a una persona determinada, como en los impuestos que gravan la renta o el patrimonio de personas físicas o jurídicas, en los que se encuentra en un primer plano una persona concreta, inclusive para la formación del presupuesto objetivo. En estos impuestos la persona es el fundamento jurídico de la atribución respecto a determinadas unidades eco-

²⁴³ JARACH, DINO, “El hecho imponible”, Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971, p. 129.

nómicas, las que sólo a través de esta atribución a una persona determinada se convierten en unidades jurídicas²⁴⁴.

2. Sujetos de la relación jurídico-tributaria

Ya hemos visto que la vinculación del Estado con los particulares, basada en la sanción de una ley formal creadora del impuesto, se resuelve mediante distintas relaciones jurídicas integradas cada una por obligaciones sustanciales o formales.

De la misma manera que en otras ramas jurídicas, en el derecho tributario sustancial la obligación implica una relación personal entre un sujeto activo (acreedor) y un sujeto pasivo (deudor). En las relaciones jurídicas tributarias el sujeto activo de la obligación es el Estado (Nacional, provincial o municipal), es decir, la autoridad facultada a ejercer el poder fiscal. El sujeto pasivo es a quien la ley obliga al pago del tributo, o al cumplimiento de obligaciones de hacer.

La obligación es la relación jurídica en virtud de la cual el deudor tiene el deber frente al acreedor de cumplir una prestación, correspondiéndole al acreedor la legítima pretensión a dicha prestación.

En la obligación tributaria existe un primer momento que importa para el deudor el deber de satisfacer la prestación, que deriva de un mandato de la ley, y un segundo momento que se verifica en caso de incumplimiento, en el que el acreedor cuenta con una garantía representada por los bienes del deudor con los cuales cubrirá el daño emergente del incumplimiento.

Es frecuente que la carga económica no la soporte necesariamente el sujeto determinado por la ley pues éste, muchas veces, traslada el impacto a terceros haciéndose necesario distinguir, entonces, ambas categorías de sujetos, reservando la denominación de sujetos pasivos sólo para quienes se convierten en contribuyentes del impuesto por haber realizado los hechos definidos como generadores de la obligación tributaria. A estos sujetos se los denomina comúnmente “contribuyentes” y son quienes están obligados a satisfacer la prestación pecuniaria a favor del fisco. Se lo conoce también con la denominación de “contribuyente de derecho”, “contribuyente percutido” o “destinatario legal tributario”.

Aquél en cuya cabeza se ha establecido la carga tributaria puede, a su vez, trasladarla o no a otro individuo. En todo caso, al último sujeto de la cadena traslativa, es decir, al que resulte finalmente gravado en el proceso de repercusión del impuesto, se lo denomina “contribuyente incidido” o “contribuyente de hecho”.

El proceso de la traslación tributaria es, en general, ajeno a la normativa tributaria, afectando sólo las relaciones económicas interindividuales, por cuyo motivo no está normalmente regulado en el ordenamiento tributario.

Entonces, un sujeto se convierte en contribuyente, cuando realiza el hecho imponible previsto en la ley fiscal, naciendo así, la obligación tributaria a su cargo, con prescindencia de que procure y, aun logre hacer repercutir en otro el impuesto debido.

En otros supuestos la ley dispone que, a pesar de haberse configurado el hecho imponible respecto del destinatario legal, la obligación de pagar recae sobre otro sujeto quien, por su especial vinculación con la relación jurídica tributaria, sufre el impacto

²⁴⁴ HENSEL, A., “Diritto tributario”, p. 109 y SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO, “Hacienda y Derecho”, Ed. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, T. IV p. 394 y sigs.

económico del tributo pudiendo resarcirse anticipadamente o posteriormente mediante retención o reclamo al contribuyente. Esto es lo que se conoce como sustitución tributaria, según la cual el sustituto reemplaza al destinatario legal respecto de la obligación de pago.

En este caso, el contribuyente sustituido queda excluido de la relación jurídica tributaria, no obstante soportar el peso económico por retención o resarcimiento.

Finalmente puede ocurrir, como sucede en general con los regímenes de retención y percepción, que la ley no excluya de la relación tributaria al contribuyente pero que coloque a su lado a un tercero (tan ajeno al hecho imponible como el sustituto) en calidad de sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, coexistencia que se rige por el régimen de solidaridad tributaria.

3. Responsables por deuda tributaria propia

El sujeto a quien corresponde atribuir el hecho imponible objetivo, es el contribuyente, a quien nuestra legislación denomina responsable por deuda propia.

Así, el artículo 5° de la Ley N° 11.683 con las modificaciones introducidas por la Ley 27.430 del 27/12/2017²⁴⁵ establece que *están obligados a pagar el tributo al Fisco en la forma y oportunidad debidas, personalmente o por medio de sus representantes, como responsables del cumplimiento de su deuda tributaria, quienes sean contribuyentes, sus herederos y legatarios con arreglo a las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación, sin perjuicio, con respecto de estos últimos, de la situación prevista en el inciso e) del artículo 8°.*

Revisten el carácter de contribuyentes, en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias, en la medida y condiciones necesarias que éstas prevén para que surja la obligación tributaria:

- a) *Las personas humanas, capaces, incapaces o con capacidad restringida según el derecho común.*
- b) *Las personas jurídicas a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho.*
- c) *Las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan la calidad prevista en el inciso anterior, y aun los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible.*
- d) *Las sucesiones indivisas, cuando las leyes tributarias las consideren como sujetos para la atribución del hecho imponible, en las condiciones previstas en la ley respectiva.*

²⁴⁵ La reforma reformula el texto del artículo 5° sin modificar sustancialmente su contenido. Así, se reemplaza la expresión “personas de existencia visible” por la locución “personas humanas” con el propósito de adecuar su texto al nuevo Código Civil y Comercial de la Nación.

Se reemplaza el último párrafo del artículo 5° sin alterar su alcance, al formular la aclaración expresa de que las reparticiones así como las empresas estatales y mixtas del Estado Nacional, provincial, municipal y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, quedan comprendidas en el elenco de responsables por cuenta propia de los tributos.

Las reparticiones centralizadas, descentralizadas o autárquicas del Estado Nacional, provincial, municipal y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, así como las empresas estatales y mixtas, quedan comprendidas en las disposiciones del párrafo anterior.”

La condición de contribuyente puede ser adquirida de diversas maneras atendiendo a las formas elegidas por las leyes especiales de cada impuesto para vincular al elemento objetivo con el sujeto.

Así, determinados gravámenes inciden sobre el patrimonio y, en tal caso, el hecho imponible se entenderá realizado por el sujeto que sea titular de los bienes, como en los impuestos sobre los activos, a los bienes personales y los impuestos inmobiliarios.

Otras veces, el hecho imponible se vincula a la realización de determinados hechos. Tal es la situación de los impuestos que recaen sobre negocios jurídicos, en cuyo caso la condición de contribuyente habrá de corresponder a quienes realicen el negocio gravado, siendo ejemplo de ello el impuesto al valor agregado y el impuesto de sellos.

Respecto de los impuestos que gravan a los beneficios, el contribuyente es aquel a quien corresponde atribuir la ganancia.

Cuando la ley define al hecho imponible y lo vincula a un sujeto pretende receptar una manifestación de riqueza exteriorizada por dicho sujeto; esto importa el reconocimiento del principio de equidad en la tributación, entendido modernamente como aquél según el cual la contribución en favor del Estado debe ser proporcional a la capacidad contributiva de quien está obligado a pagar el tributo.

Jarach²⁴⁶ ha sostenido que solamente el sujeto pasivo principal, el deudor por título propio o contribuyente, puede ser determinado sin necesidad de norma expresa por parte de la ley, porque se deduce de la naturaleza del hecho imponible, esté o no indicado en una norma explícita del derecho tributario material. Todos los demás sujetos pasivos se distinguen del contribuyente aun cuando tengan alguna relación con el hecho imponible, pues sin ella no se concibe la cualidad de sujeto pasivo del tributo; esta relación, sin embargo, no es tan estrecha como para significar que para ellos existe la causa jurídica del tributo, haciendo derivar de esto la consecuencia que mientras no hace falta una norma positiva para determinar el deudor principal o contribuyente, los otros sujetos, al contrario, son tales sólo porque la ley tributaria explícitamente lo determina.

No cabe confundir al contribuyente con aquel otro sujeto sobre el cual repercute finalmente el impuesto en virtud del fenómeno de la traslación tributaria, pues queda claro que es con respecto al primero que nace la relación jurídica tributaria y por consiguiente la obligación fiscal.

Esta distinción la vemos claramente en el impuesto al valor agregado, en que el contribuyente es el vendedor de los bienes o el prestador de los servicios, pero el importe del gravamen es trasladado al comprador o receptor del bien o servicio, aun cuando no se lo discrimine en el precio.

²⁴⁶ “Curso Superior de Derecho Tributario”, Ed. Cima, Bs.As., 1969, p. 177.

En materia provisional, responsables por deuda propia son los empleadores, en lo que respecta a las denominadas contribuciones patronales, y los trabajadores autónomos, respecto de la totalidad de las sumas adeudadas.

La condición de contribuyente o responsable por deuda propia no puede ser alterada por convenios de los particulares, los que no surtirán efecto ante la Administración tributaria, sin perjuicio de su virtualidad jurídica en la esfera del derecho privado. Ya hemos visto que el contribuyente adquiere tal carácter por disposición legal, sin que a su respecto influyan las estipulaciones privadas respecto del pago de la obligación tributaria.

El contribuyente que actúa a través de un representante no pierde, por ello, su condición de tal. El representante actúa mediante un poder conferido por el mandante, en nombre y por cuenta de éste, quien sigue siendo contribuyente, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria del representante por el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de su representado.

El contribuyente siempre es el realizador del hecho imponible y, en tal condición, el obligado a pagar el tributo.

El nacimiento de la relación jurídica tributaria acaecido por la realización del hecho imponible, importa el nacimiento de la obligación fiscal que está integrada por el deber de satisfacer el gravamen y la consiguiente responsabilidad potencial por el incumplimiento.

Habiendo transcurrido el plazo legal sin haberse producido el ingreso del impuesto, la responsabilidad potencial se transforma en actual pudiendo el Estado actuar coercitivamente sobre los bienes del deudor para cubrir el daño causado por éste a la Hacienda Pública.

4. Responsables por deuda tributaria ajena

A aquellos que siendo extraños a la relación jurídico-tributaria están obligados al pago por una imposición legal se los designa como "responsables del cumplimiento de la deuda ajena".

4.1. Responsables solidarios

Solidaridad. Nociones generales

De acuerdo con nuestro Código Civil la obligación mancomunada es solidaria, cuando la totalidad del objeto de ella puede, en virtud del título constitutivo o de una disposición de la ley, ser demandada por cualquiera de los acreedores o a cualquiera de los deudores.

Para que la obligación sea solidaria, es necesario que en ella esté expresa la solidaridad por términos inequívocos, ya obligándose "in solidum", o cada uno por el todo, o el uno por los otros, etcétera, o que expresamente la ley la haya declarado solidaria.

El acreedor, o cada acreedor, o los acreedores juntos pueden exigir el pago de la deuda por entero contra todos los deudores solidarios juntamente, o contra cualquiera de ellos.

Pueden exigir la parte que a un solo deudor corresponda. Si reclamasen el todo contra uno de los deudores, y resultase insolvente, pueden reclamarlo contra los demás. Si hubiesen reclamado sólo la parte, o de otro modo hubiesen consentido en la división,

respecto de un deudor, podrán reclamar el todo contra los demás, con deducción de la parte del deudor libertado de la solidaridad.

La novación, compensación o remisión de la deuda, hecha por cualquiera de los acreedores y con cualquiera de los deudores, extingue la obligación.

Si la cosa objeto de la obligación ha perecido sin culpa del deudor, la obligación se extingue para todos los acreedores solidarios.

Si la cosa ha perecido por el hecho o culpa de uno de los deudores, o se hallase éste constituido en mora, los otros codeudores están obligados a pagar el equivalente de la cosa.

Cualquier acto que interrumpa la prescripción en favor de uno de los acreedores o en contra de uno de los deudores, aprovecha o perjudica a los demás.

La demanda de intereses entablada contra uno de los deudores solidarios, hace correr los intereses respecto de todos.

Cada uno de los deudores puede oponer a la acción del acreedor, todas las excepciones que sean comunes a todos los codeudores. Puede oponer también las que le sean personales, pero no las que lo sean a los demás deudores. La cosa juzgada recaída en juicio, es invocable por los coacreedores, pero no es oponible a los codeudores que no fueron parte en el juicio. Los codeudores pueden invocar la cosa juzgada contra el coacreedor que fue parte en el juicio.

La solidaridad pasiva es aquella en que hay un acreedor y varios deudores, en que el objeto de la prestación es naturalmente divisible, pero que en virtud de la convención de las partes, del testamento o de la ley el acreedor puede exigir el total de la deuda a cada uno de los codeudores, de manera que el pago que opera entre un codeudor y el acreedor, extingue la obligación respecto de todos los demás codeudores.

Se observan como elementos caracterizadores de la solidaridad pasiva: a) la existencia de varios codeudores y un solo deudor, b) la unidad de prestación, pues lo debido por muchos es una misma cosa, c) una fuente de solidaridad, la que puede originarse en la convención de las partes, un testamento o la ley y d) que el objeto es de naturaleza divisible.

En materia tributaria la ley es la natural fuente de la solidaridad, por cuyo motivo el compromiso de los terceros ajenos a la relación jurídica-tributaria que une al contribuyente con el Fisco, que los convierte en responsables solidarios, constituye una obligación *sublegal*, del mismo modo que la obligación tributaria a cargo de los contribuyentes por deuda propia cuya fuente también es la ley.

La solidaridad pasiva actúa como una verdadera caución personal en virtud de la cual el acreedor habrá de contar con los patrimonios de los codeudores solidarios para hacer efectivo su crédito.

A pesar de su semejanza con la *fianza*, la solidaridad pasiva presenta dos ventajas para el acreedor con relación a aquella. La primera consiste en que los codeudores solidarios no pueden oponer el beneficio de excusión, es decir, el beneficio del que goza el fiador para exigirle al acreedor que antes de proceder a cobrar el crédito sobre sus bienes,

persiga el cobro de los bienes del deudor principal. Ello es así, en razón de que el fiador es un codeudor subsidiario que solo responde en el caso que el deudor principal no responda. La segunda ventaja viene dada por el hecho de que el codeudor solidario debe pagar íntegramente el total de la deuda, mientras que la figura de la fianza admite que habiendo dos o más fiadores, en el supuesto que el deudor principal no responda, los fiadores pueden exigir que el crédito se divida o fraccione entre los distintos fiadores, de modo que no sea posible exigirle el total de la deuda a uno solo de los fiadores.

La solidaridad pasiva actúa de modo que el acreedor es dueño de su crédito y puede exigir a cualquiera de los codeudores el cumplimiento íntegro de la obligación. En dicho contexto puede demandar:

- a un solo codeudor por el total de la obligación.
- a algunos codeudores por el total de la obligación.
- a todos por el pago total.
- a algunos y si queda un saldo insoluto puede demandar al resto.

El pago hecho por uno de los codeudores al acreedor común extingue la obligación respecto de todos los demás codeudores.

Artículo 6° de la Ley N° 11.683

El artículo 6° de la Ley N° 11.683 dispone:

“ARTÍCULO 6°.- Responsables del cumplimiento de la deuda ajena. Están obligados a pagar el tributo al Fisco, bajo pena de las sanciones previstas en esta ley:

1. Con los recursos que administran, perciben o disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etcétera, en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijen para tales responsables:

a) El cónyuge que percibe y dispone de todas las rentas propias del otro.

b) Los padres, tutores, curadores de los incapaces y personas de apoyo de las personas con capacidad restringida, en este último caso cuando sus funciones comprendan el cumplimiento de obligaciones tributarias.

c) Los síndicos y liquidadores de las quiebras, representantes de las sociedades en liquidación, quienes ejerzan la administración de las sucesiones y, a falta de estos últimos, el cónyuge supérstite y los herederos.

d) Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refieren los incisos b) y c) del artículo 5°.

e) Los administradores de patrimonios –incluidos los fiduciarios y las sociedades gerentes o administradoras de fideicomisos y fondos comunes de inversión–, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente; y, en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero.

f) Los agentes de retención y los de percepción de los tributos.

2. Los responsables sustitutos, en la forma y oportunidad que se fijen para tales responsables en las leyes respectivas.”.

La ley de reforma tributaria N° 27.430 del 27/12/2017 sustituye el artículo 6° incluyendo en el elenco de responsables por deuda ajena a las personas de apoyo de las personas con capacidad restringida (inciso b), en este último caso cuando sus funciones comprendan el cumplimiento de obligaciones tributarias.

Por su parte, el inciso e) aclara expresamente que los fiduciarios y las sociedades gerentes o administradoras de fideicomisos y fondos comunes de inversión están incluidos en la nómina de responsables por cuenta ajena

Se mantiene a los “responsables sustitutos” en el elenco de sujetos responsables del cumplimiento de la deuda ajena, en la forma y oportunidad que se fijen para tales responsables en las leyes respectivas. Este precepto fue incorporado a la Ley 11.683 por la Ley 25.795, B.O. 17/11/2003, artículo 1°, punto I. Nos remitimos a la reflexiones que hemos formulado en el punto 7 del presente capítulo acerca de nuestra opinión con relación a la naturaleza del responsable sustituto, señalando que la categorización de los responsables sustitutos como responsables del cumplimiento de deuda ajena es objetable. Adviértase, en efecto, que por constituirse el responsable sustituto en deudor principal por mandato expreso de la ley, la obligación que asume es personal aun cuando tiene origen en una deuda tributaria ajena, siendo distinta su situación a la del agente de retención ya que éste, al no desplazar de la relación jurídica tributaria al contribuyente, no soporta directamente el gravamen debiendo ingresarlo al Fisco por cuenta del destinatario legal. En el caso del responsable sustituto nace una relación jurídica entre éste y el Fisco, en virtud de la cual aquél se “obliga” a ingresar el impuesto, aún cuando no lo haya retenido o no se lo haya reintegrado el contribuyente. En nuestra opinión, pues, el responsable sustituto no es responsable solidario sino obligado principal.

En razón de lo expuesto no puede alegarse que la obligación que asume el responsable sustituto lo es por deuda ajena

Por su parte, el artículo 8° determina el tipo de responsabilidad que asumen los sujetos enumerados por el artículo 6°, al establecer que estos responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo.

a) Representantes legales o convencionales

Los representantes del contribuyente incluidos en los primeros cinco incisos del artículo 6° mencionados, son personal y solidariamente responsables del cumplimiento de la obligación tributaria a cargo de su representado. Claro es que la prestación pecuniaria deberá satisfacerla el representante con los bienes del contribuyente pues éste es el real deudor del impuesto. En cambio, el incumplimiento en el pago de dicha prestación coloca al representante en situación de responder con sus propios bienes por el monto de la obligación incumplida con más los accesorios legales, sin perjuicio de acarrearle las consecuencias penales derivadas de la trasgresión en que haya incurrido.

Los responsables del cumplimiento de la deuda tributaria ajena enumerados precedentemente son representantes legales que actúan en nombre de otra persona natural o jurídica. Son *representantes* porque representan a otro o a otros y son *legales* porque han sido reconocidos como tal por la ley. El representante legal actúa en nombre de su representado, así que lo obliga en cuanto no exceda los parámetros y condiciones de la delegación que le ha sido confiada.

La representación legal implica que el delegado se haga cargo de los negocios, obligaciones y hasta derechos del representado o delegante; que los administre y disponga de ellos según las condiciones acordadas en el momento de crearse la representación.

b) Agentes de retención y de percepción

La evolución operada en materia recaudatoria ha conducido a una cada vez mayor participación de los particulares en la percepción de los tributos, pues el Estado ha evaluado la conveniencia de que un sujeto distinto al contribuyente asuma las obligaciones de éste, en lo que respecta al ingreso del tributo a las arcas fiscales, mediante "retención en la fuente". Dicho régimen fue implementado atendiendo a los impuestos sobre la renta, pero luego su aplicación se fue generalizando, a punto tal que, en nuestro país, casi no existen gravámenes en los que no se hubiese establecido un régimen de retención o percepción.

Son claras las ventajas que la retención o percepción en la fuente tiene para el fisco: la economía en los costos de recaudación que resultan trasladados a los particulares, la intervención de un tercero que, siendo responsable solidario del ingreso del tributo, entorpece cualquier intento de realización de maniobras ilícitas tendientes a frustrar el crédito fiscal y el beneficio financiero resultante de recaudar el tributo con anterioridad al vencimiento general establecido para los respectivos gravámenes.

Es claro que, desde el punto de vista de los particulares obligados a actuar en carácter de agentes de retención o percepción, las ventajas obtenidas por el Estado se traducen para ellos en desventajas o inconvenientes. En efecto, los costos que irroga la realización de la tarea son, en principio, a su exclusivo cargo siendo insuficientemente compensados mediante el régimen de retribución previsto en el orden nacional a partir del año 1991 (Decreto N° 1517). En este sentido, además de la tarea administrativa necesaria para recaudar e ingresar los impuestos retenidos, estarán obligados a tomar conocimiento de la legislación tributaria vigente con la inversión consiguiente en capacitación.

El inciso e) del artículo 6° de la Ley N° 11.683 (t.o.1998) incluye entre los sujetos obligados a pagar el tributo al fisco con los recursos que administran, a los agentes de retención y de percepción de los impuestos.

El artículo 8° de la ley citada dispone que los agentes de retención y de percepción responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas, agregando en el inciso c, que tal responsabilidad sobreviene para los agentes de retención por el tributo que omitieron retener o que retenido, dejaron de pagar a la AFIP dentro de los plazos legales establecidos, si no acreditan que los contribuyentes han pagado el gravamen y sin perjuicio de la obligación solidaria que para abonarlo existe a cargo de éstos desde el vencimiento del plazo señalado; y para los agentes de percepción por el tributo que dejaron de percibir o que percibido dejaron de ingresar a la AFIP, en la forma y tiempo que establezcan las leyes respectivas.

Nos encontramos, pues, frente a un supuesto de responsabilidad solidaria por deuda ajena, que no surge de la propia configuración del hecho imponible sino que tiene origen en la citada norma legal, complementada por las disposiciones especiales, que establecen los distintos regímenes de retención y percepción en la fuente.

El estudio pormenorizado de los regímenes de retención y de percepción lo efectuamos en el Capítulo XVIII, al cual nos remitimos.

5. El fiduciario como responsable tributario

De acuerdo con el régimen legal que reglamenta al contrato de fideicomiso (actualmente el Código Civil y Comercial de la Nación) el fiduciario es el titular de la propiedad fiduciaria de los bienes que recibe a título de confianza. En tal carácter, se aproxima al contribuyente que realiza los hechos imponibles previstos en las leyes fiscales en tanto y en cuanto, por ostentar la "propiedad fiduciaria" de los bienes fideicomitidos, dispone de ellos "cuando lo requieran los fines del fideicomiso". Tiene -aunque limitadas- las facultades propias del carácter "absoluto" del dominio.

Sin embargo, el fiduciario adquiere la propiedad jurídica de los bienes pero vaciados de contenido económico, ya que él no goza del valor patrimonial o económico de los mismos. Mientras el fiduciario es el titular jurídico del derecho real sobre los bienes, el beneficiario o el fideicomisario tienen un derecho personal creditorio contra el fiduciario, que al hacerse efectivo cuando el fiduciario les transfiera los bienes, los convertirá en propietarios plenos de los mismos y, en tal virtud, podrán disponer de ellos sin cortapisa alguna.

En razón de que el patrimonio fideicomitido no tiene en sí mismo personalidad jurídica, requiere de una persona que en ejercicio de las facultades atribuibles al propietario de un bien, realice los actos encomendados por el fiduciante.

La reflexión precedente es lo que permitiría encuadrar al fiduciario dentro de la categoría de los responsables del cumplimiento de la deuda ajena, en su carácter de administrador de los bienes fideicomitidos por los actos que realice en función del encargo.

El Poder Ejecutivo a través del decreto N° 780 del año 1995, dispuso (artículo 10°) que "quienes con arreglo a la Ley N° 24.441 (actualmente el CCCN) asuman la calidad de

fiduciarios, quedarán comprendidos en las disposiciones del artículo 16°, inciso e) de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1978 y mod.) - actualmente inciso e) del artículo. 6° - por lo que en su carácter de administradores de patrimonios ajenos, deberán ingresar como pago único y definitivo del impuesto (a las ganancias) que se devengue con motivo del ejercicio de la propiedad fiduciaria ...”

El contenido sustancial del artículo 10° del Decreto N° 780/95 fue más tarde incorporado a la ley del impuesto a las Ganancias y a la del impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, por la Ley N° 25.063 (Boletín Oficial del 30-12-98), al incluir expresamente a los fiduciarios entre los responsables por deuda ajena.

La norma fiscal bajo comentario conduce a la consecuencia de que el titular de las obligaciones fiscales es el fiduciario quien, en su carácter de administrador de un patrimonio, está obligado a pagar el tributo al Fisco con los recursos que administra (artículo 6°, inciso e, de la Ley N° 11.683).

Se acepta la coexistencia de dos o más fiduciarios para actuar en forma conjunta o alternada. En efecto, el segundo párrafo del artículo 1674 del Código Civil y Comercial recoge expresamente lo que la doctrina ya había señalado antes de la reforma de dicho Código, ante el silencio de la Ley N° 24.441, mediante el siguiente texto: En caso de designarse a más de un fiduciario para que actúen simultáneamente, sea en forma conjunta o indistinta, su responsabilidad es solidaria por el cumplimiento de las obligaciones resultantes del fideicomiso.

La concurrencia fiduciaria debe quedar claramente establecida en el contrato de fideicomiso, dado que el fiduciario (cualquiera sea su número) es parte del contrato junto con el fiduciante. Distinta es la alternativa de “sustitución” del fiduciario, pues en esta hipótesis no habría concurrencia.

Si los cofiduciarios actúan conjuntamente, serán copropietarios fiduciarios de los bienes fideicomitidos, aplicándose en este supuesto las reglas generales que veremos en los párrafos siguientes en materia de responsabilidad del fiduciario, dentro del marco de la solidaridad de las obligaciones con sujeto múltiple.

El contrato puede prever que la actuación conjunta de los cofiduciarios se desarrolle por especialidad, es decir, que a cada uno le corresponda atender una parte diferenciada del encargo. Siendo así, nos hallaríamos frente a una situación ajena al sistema de la solidaridad, pues a cada uno cabría imputarle responsabilidad por aquello a lo que se ha comprometido, siempre dentro del concepto de la responsabilidad subjetiva, debiendo responder personalmente y con sus propios bienes sólo por las secuelas que se deriven por su actuar culposo o doloso.

En la hipótesis que el contrato de fideicomiso prevea la actuación de un fiduciario y, además, de un cofiduciario, puede establecerse en el mismo que el primero se reserva la facultad de designar al cofiduciario para transferirle la realización de alguna de las tareas que le han sido encomendadas. En este caso, el convenio celebrado entre ambos formará parte integrante del fideicomiso, y dependerá del texto contractual el marco de responsabilidad que le compete a cada uno. En efecto, si se asignase al cofiduciario la función de liquidación y pago de los tributos, recaerá sobre éste la responsabilidad tributaria inherente, salvo que el fiduciario mantuviera con aquél una responsabilidad compartida, aunque sea subsidiaria o de mero control de gestión, en cuyo caso también le cabría al fiduciario responsabilidad por el cumplimiento de las obligaciones tributarias a

cargo del fideicomiso, sin perjuicio de la cláusula de indemnidad que habitualmente se suele convenir en estas circunstancias, las que sólo tienen virtualidad entre las partes.

Como corolario de lo expresado, le son de aplicación al fiduciario en el orden nacional, las prescripciones de los artículos 7° y 8° inciso a, de la Ley N° 11.683, que en armonía con el artículo 6° inciso e, le imponen responsabilidad personal y solidaria por los incumplimientos en que pudieren incurrir, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas, que pudieren derivarse de la administración del fideicomiso, salvo que acredite ante el organismo fiscal que el o los fiduciantes lo han colocado ante la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales.

6. Alcance de la responsabilidad de los administradores de patrimonios ajenos. Diferencias respecto del fiduciario.

El artículo 55° de la Ley N° 11.683 establece que son personalmente responsables de las penas de multa, como infractores de los deberes fiscales de carácter material o formal que les incumben en la administración, representación, liquidación, mandato o gestión de entidades, patrimonios y empresas, los responsables enumerados en los primeros cinco incisos del artículo 6°, entre quienes se encuentran los administradores de patrimonios ajenos (dentro de los cuales ha quedado incluido, según se ha visto, el fiduciario).

La responsabilidad proclamada por las normas precitadas está referida tanto al cumplimiento de obligaciones sustanciales (pago de tributos) cuanto a los deberes formales (presentación de declaraciones juradas, etc.) que, para el eficaz cumplimiento del objetivo recaudatorio imponen las normas fiscales.

La falta de pago del tributo importa para dichos sujetos, en principio, la consecuencia de responder con sus propios bienes por la omisión sustancial, salvo que pudieren demostrar debidamente que se los ha colocado en la imposibilidad de cumplir. En punto a las sanciones pecuniarias derivadas de las infracciones incurridas, son personalmente responsables de las mismas.

En ambos casos (afectación de bienes propios por el tributo omitido, o por la multa) la AFIP ha pretendido darle a la responsabilidad un mero carácter objetivo, sin tomar en cuenta el elemento subjetivo de la acción u omisión.

Este criterio es atacable desde nuestro punto de vista y el de la doctrina tributarista mayoritaria, en base a que el elemento subjetivo (culpa o dolo) debe estar presente en toda acción u omisión pasible de reproche, tanto en lo atinente a la obligación de pagar el impuesto (si del responsable por cuenta ajena se trata), cuanto a las sanciones pecuniarias (cualquiera sea el sujeto penalizado), lo que se ve corroborado por la mención expresa que hace el inciso a), del artículo 8° de la Ley N° 11.683, al prescribir que los efectos de la solidaridad cesan para el administrador cuando demuestre que lo han colocado en la imposibilidad de cumplir con sus deberes fiscales.

Por ello, si el responsable demostrase que no ha existido de su parte culpabilidad, la solidaridad presumida queda soslayada atendiendo, precisamente, a que la existencia del elemento subjetivo constituye un presupuesto implícitamente reconocido por la norma citada en último término.

Corresponde, asimismo, diferenciar la situación frente a las disposiciones tributarias en la que se encuentran los fiduciarios, respecto de la de otros responsables por la deuda ajena de la Ley N° 11.683. En efecto, el artículo 1.687 del Código Civil y Comercial, establece que “los bienes del fiduciario no responderán por las obligaciones contraídas en la ejecución del fideicomiso, las que sólo serán satisfechas con los bienes fideicomitidos”.

Se advierte del análisis comparativo de ambas leyes, que el legislador ha querido dotar al fiduciario de mayores garantías, protegiéndolo de los riesgos propios de la ejecución del fideicomiso. Dichas garantías se verían seriamente afectadas si las normas del artículo 8°, inciso a) de la Ley N° 11.683 se aplicaran a los fiduciarios, pues, en tal caso, siempre se encontrarían obligados ante el fisco, a pesar de un actuar diligente, a acreditar que el fiduciante los ha colocado ante la imposibilidad de cumplir con sus obligaciones fiscales.

Por imperio del Código Civil y Comercial, pues, la insuficiencia de los bienes fideicomitidos para atender a esas obligaciones no le acarrea al fiduciario la amenaza de afectar su patrimonio personal para atender a eventuales agresiones del fisco, en tanto no se haya verificado culpa o dolo en perjuicio de éste último.

Deja, sin embargo dicho Código, abierta la vía para que la AFIP o cualquier tercero pudiera reclamar los daños y perjuicios que el fiduciario les hubiere irrogado, en tanto y en cuanto haya mediado una conducta culpable.

Dicha norma ratifica expresamente, por otra parte, que la restricción de la responsabilidad a la que alude su artículo 1.687 no ampara la actuación irregular culpable o dolosa en la ejecución del encargo, al imponerle al fiduciario (1.674) el deber de actuar respetando la ley y con la prudencia y diligencia del “buen hombre de negocios”, eliminando, además, toda posibilidad de dispensarlo contractualmente por su culpa o dolo.

El distingo señalado en punto al particular tratamiento que le da el Código Civil y Comercial al fiduciario, adquiere relevancia en materia probatoria, dado que consideramos que al no aplicársele a éste las disposiciones de la primera parte del inciso a) del artículo 8°, de la Ley N° 11.683, en cuanto a que la demostración de la ausencia de culpa o dolo está a cargo del responsable, será la AFIP-DGI quien tenga siempre a su cargo su probanza para justificar la solidaridad mentada. Se evita, de tal modo, entrar en ríspidas discusiones con el organismo fiscal a los fines de acreditar la ocurrencia de la fuerza mayor como eximente de responsabilidad. Resumiendo, el CCyCN no deja dudas en cuanto a la necesidad de la presencia del elemento subjetivo para generar la responsabilidad personal y solidaria del fiduciario.

7. Responsable sustituto

Se admite doctrinariamente y, de hecho ha sido previsto en la legislación comparada para determinados supuestos, que en sustitución del contribuyente, asuma la obligación impositiva otro sujeto distinto a aquel a quien corresponde atribuir el hecho imponible.

No debe confundirse al responsable sustituto con el percutido con el impuesto en función de la traslación económica de éste, pues este fenómeno es ajeno al vínculo jurídico que nace entre el Estado y el sujeto obligado a satisfacer la deuda tributaria por sustitución, ya que, en este caso, el nexo jurídico se origina en una disposición legal.

Está asimismo unánimemente reconocido el derecho del sustituto de recuperar del sustituido la suma dineraria ingresada al Estado, encontrándonos, tal como afirma

Martínez²⁴⁷ ante un caso de subrogación legal por haberse pagado una deuda a la que se estaba obligado por otros.

Adviértase que por constituirse el responsable sustituto en deudor principal por mandato expreso de la ley, la obligación que asume es personal aun cuando tiene origen en una deuda tributaria ajena, siendo distinta su situación de la del agente de retención ya que éste, al no desplazar de la relación jurídica tributaria al contribuyente, no soporta directamente el gravamen debiéndolo ingresar al Fisco por cuenta del destinatario legal.

La debida puntualización de la relación jurídica existente entre el responsable sustituto y el Estado adquiere suma importancia frente a eventuales incumplimientos, por las consecuencias penales sobrevinientes de la falta de ingreso en término del correspondiente tributo.

En efecto, al no tener el sustituto el carácter de agente de retención y por asumir una obligación personal como obligado principal, por su condición de responsable por deuda tributaria ajena, la doctrina concuerda en que sus incumplimientos no resultan sancionados por el régimen represivo previsto para aquellos sino, antes bien, por las disposiciones sancionatorias aplicables con relación a los ilícitos en que incurrieren los contribuyentes y que, a tenor de las penalidades vigentes, son más leves que las correspondientes a las infracciones cometidas por los mencionados agentes de retención.

Con relación a los regímenes de retención en la fuente en la República Argentina han existido discrepancias en determinados casos de retención con carácter definitivo, y más concretamente, en el aplicable en el impuesto a las ganancias sobre pagos de beneficios a favor de residentes en el exterior, respecto de la calificación jurídica del responsable por deuda ajena.

Martínez²⁴⁸ ha opinado que quien en estos casos debe retener e ingresar el gravamen con carácter único y definitivo es responsable sustituto, y, por ello, no es responsable solidario sino obligado principal.

Se incorporó a la Ley N° 11.683 (artículo 1°, punto I, de la Ley N° 25.795, B.O. 17/11/2003) una norma por la cual los responsables sustitutos se agregan al elenco de sujetos obligados a pagar el tributo al fisco con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad en que, para cada caso, se estipule en las respectivas normas de aplicación.

La categorización de los responsables sustitutos como responsables del cumplimiento de deuda ajena es objetable. Adviértase, en efecto, que por constituirse el responsable sustituto en deudor principal por mandato expreso de la ley, la obligación que asume es personal aun cuando tiene origen en una deuda tributaria ajena, siendo distinta su situación a la del agente de retención ya que éste, al no desplazar de la relación jurídica tributaria al contribuyente, no soporta directamente el gravamen debiendo ingresarlo al Fisco por cuenta del destinatario legal. En el caso del responsable sustituto nace una relación jurídica entre éste y el Fisco, en virtud de la cual aquél se “obliga” a ingresar el impuesto, aún cuando no lo haya retenido o no se lo haya reintegrado el contribuyente. El responsable sustituto no es responsable solidario sino obligado principal.

²⁴⁷ MARTÍNEZ, FRANCISCO, “Los sujetos pasivos de la obligación tributaria”, Estudios de Derecho Fiscal, Ed. Contabilidad Moderna, Bs.As., 1973, p. 159.

²⁴⁸ MARTÍNEZ, FRANCISCO, “El Agente de Retención en el Derecho Fiscal Argentino”, op.cit.en nota anterior, p. 130 y ss.

Esta tesis fue recogida por el Tribunal Fiscal de la Nación en el caso “Berkel Sudamericana S.R.L.”²⁴⁹ al sostener, que se está en presencia de un responsable por sustitución desde que la ley reemplaza completamente al sujeto pasivo en las relaciones con la Administración Financiera por una persona diversa, la cual ocupa el puesto de aquel y queda, por consiguiente, obligada -no junto al sujeto pasivo, sino en lugar de éste- al cumplimiento de todas las obligaciones, tanto materiales como formales que derivan de la relación jurídica impositiva, citando a este respecto lo expresado por A.D. Giannini, en “Instituciones de Derecho Tributario”. Agrega que se trata de un supuesto en el cual el impuesto asume un carácter cédular y real en el sentido de que se prescinde de toda consideración personal en lo que respecta al beneficiario de la renta, que se grava con una alícuota invariable, revistiendo el pago del impuesto carácter definitivo. Se efectúe o no la retención, el obligado en primer término a pagar el impuesto, es el sustituto y no el contribuyente y por ello la falta de ingreso en término lo hace caer dentro de la figura infraccional prevista para los verdaderos contribuyentes.

La existencia de una “obligación” en cabeza del responsable sustituto, como obligado principal, deviene en la necesaria consecuencia de que existe una “deuda”, ya que ambos vocablos son empleados indistintamente para conceptuar el compromiso asumido por el deudor del deber de pagar una suma de dinero. Ello así, el “responsable sustituto” es “deudor” por deuda tributaria propia del impuesto

Existe una sustitución legal del sujeto obligado y, en virtud de ella, el Fisco se desinteresa absolutamente del contribuyente de derecho, quien no tiene ninguna obligación tributaria con el Estado nacional

Téngase en cuenta, además, que por imperio de la sustitución legal nace una nueva relación jurídica, esta vez, entre el “responsable sustituto” y el contribuyente de derecho, pero la misma se sitúa en el marco del derecho privado, es decir, fuera del derecho público tributario, dado que el Estado no es parte de dicha relación. No puede afirmarse, pues, sin caer en un error, que el impuesto recae necesariamente sobre el titular de las acciones o participaciones sociales pues ello puede o no verificarse finalmente y, aunque así ocurriera, la retención o reintegro, por mandato de la propia ley, de concretarse, lo sería fuera de la órbita de incumbencia del Estado nacional.

Nos hallaríamos aquí ante la misma situación en la que se encuentran todos los contribuyentes por deuda propia, en punto a poder o no trasladar al precio de sus facturas el impuesto que están obligados a pagar por cualquier impuesto propio, por haberse verificado a su respecto algún hecho imponible. En este caso, la traslación del impuesto en cabeza de un tercero, que puede o no efectuarse, no altera los efectos jurídicos de la relación con el Fisco, ya que el sujeto obligado al pago del tributo es “deudor” del Estado

En razón de lo expuesto no puede alegarse que la obligación que asume el responsable sustituto lo es por deuda ajena.

Tal criterio fue criticado por Jarach²⁵⁰ basándose en primer lugar, en que la ley no distingue entre diferentes casos de agentes de retención, por lo que no cabe efectuar tal distinción. En segundo lugar, opina el profesor citado, la responsabilidad de los agentes de retención nace por el incumplimiento de su obligación de retener o del ulterior ingreso al fisco de las sumas retenidas, no existiendo ninguna disposición que establezca su responsabilidad directa personal y patrimonial con prescindencia de la obligación de retener. Por ello, también los agentes de retención que la efectúen con carácter único y definitivo, no tienen primordialmente la obligación de pagar con su propio peculio y luego el derecho o aún la obligación de ejercer la acción de regreso contra el contribuyente.

²⁴⁹ Fallo del 14/5/65, Derecho Fiscal, Vol XV, p. 364.

²⁵⁰ JARACH, DINO, “Curso Superior de Derecho Tributario”, Ed. Cima, Bs.As., 1969, p. 209.

Villegas²⁵¹ por su parte, comparte la posición de Jarach, sosteniendo que el agente de retención es, dentro del régimen de la Ley N° 11.683, un responsable solidario y se pronuncia en contra de la hipótesis de que por vía de sustitución se transforma en un contribuyente o deudor a título propio.

Los autores antes citados y, en general, todos aquellos que en la República Argentina se han ocupado del tema, parten de la premisa de que es lícito para el Estado el establecimiento de obligaciones a título de responsables sustitutos, a condición de que se respete el principio de legalidad.

Nos permitimos discrepar con tal postura, ya que consideramos absolutamente inadmisibles, desde el punto de vista de una adecuada interpretación de los principios constitucionales, que puedan establecerse obligaciones de carácter tributario en cabeza de quienes no revelan existencia de capacidad contributiva.

En efecto, una de las premisas fundamentales de nuestro ordenamiento constitucional es la igualdad como razón y fundamento de la imposición, habiéndose interpretado modernamente a tal postulado, contenido en el artículo 16° de la Constitución Nacional, en el sentido de que cada uno de los habitantes debe contribuir al sostenimiento de los gastos comunitarios en directa relación con su "capacidad contributiva".

En el caso del responsable sustituto, quien debe afrontar el pago del tributo no es el titular de la capacidad contributiva, sino un tercero, vinculado de un modo más o menos directo a la exteriorización del hecho imponible, pero, en definitiva, ajeno a la relación obligacional tributaria. Coincidimos en este aspecto con Moschetti²⁵² quien afirma que cuando el responsable sustituto ha de adelantar el pago del impuesto, sin poder efectuar previamente la retención, la institución es ilegítima siempre, y no sólo cuando falte una relación jurídico-económica con el sujeto pasivo o una conexión indirecta con el hecho imponible; si un sujeto contribuye a los gastos públicos, debe contribuir en razón de una capacidad contributiva propia y no en razón de una capacidad contributiva ajena, aunque esté en conexión con él, por lo que toda vez que se establezca una obligación en función de una capacidad contributiva ajena resulta violado el principio constitucional.

Desde otro punto de vista, el riesgo oculto que entraña la calificación como responsable del cumplimiento de la deuda ajena consiste en darle respaldo legal a la postura del organismo fiscal en punto a no admitir la compensación del impuesto al que está obligado el "responsable sustituto" con saldos acreedores cuya titularidad ostenta. En efecto, por Nota N° 1542/03 (SDGLTI) del 20 de mayo de 2003, la Subdirección General Legal y Técnica Impositiva de la AFIP emitió un dictamen en el que se pronuncia en contra del derecho a compensar de los sujetos a cuyo cargo se encuentra el ingreso del Impuesto sobre los Bienes Personales correspondiente *a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley N° 19.550, cuyos titulares sean personas físicas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior, y/o sociedades y/o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, domiciliada en el exterior*, el que será liquidado o ingresado por las sociedades regidas por la Ley N° 19.550 y la alícuota a aplicar será del 0,50 % sobre el valor determinado de acuerdo con lo establecido por el inciso h, del artículo 22°. El impuesto así ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo.

Los argumentos en que se fundamenta el rechazo pueden sintetizarse así: *que si bien el régimen dispuesto por la Ley N° 25.585 (la que incorpora el artículo citado) estableció un*

²⁵¹ VILLEGAS, HÉCTOR B., "Los Agentes de Retención y de Percepción en el Derecho tributario", Ed. Depalma, Bs.As., 1976, p. 76 y ss.

²⁵² MOSCHETTI, FRANCESCO, "El principio de capacidad contributiva", Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1980.

sistema especial de ingreso del tributo, ello no altera la naturaleza propia del impuesto, el cual recae sobre el titular de las acciones o participaciones sociales, atento que éste resulta incidido patrimonialmente en mérito al resarcimiento previsto en el último párrafo del artículo incorporado por la indicada ley. En tal orden de ideas, cabe concluir que la jcompensación pretendida no resulta admisible en virtud de la inexistencia de identidad subjetiva en la titularidad del crédito y la deuda, es decir, que no se verifican simultáneamente la calidad de deudor y acreedor exigida por el citado artículo 28° reglamentado por la Resolución General N° 2542 (DGI).

Con base en los argumentos expuestos precedentemente, rechazamos la postura del organismo fiscal en punto a no admitir la compensación del impuesto al que está obligado el “responsable sustituto” con saldos acreedores cuya titularidad ostenta.

7.1. Fallo de la Corte Suprema de la Nación

El 12 de julio del 2011, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa *Rectificaciones Rivadavia S.A. c/AFIP*, haciendo suyo el dictamen de la Procuradora Fiscal, confirma por mayoría la sentencia apelada por el organismo fiscal, haciendo lugar a la extinción por compensación del impuesto sobre los bienes personales -acciones o participaciones societarias- de los años 2002 y 2003 mediante la utilización por la empresa de los saldos de libre disponibilidad generados en el impuesto al valor agregado en agosto de 2003 y junio de 2004.

Para así resolver se ha estimado que resulta inoficiosa la distinción que plantea el Fisco Nacional entre “responsable sustituto” y “responsable por deuda ajena”, a la luz de lo dispuesto por las resoluciones generales (DGI) 2.542 y (AFIP) 1.658, vigentes durante los períodos de la *litis*.

Ello es así dado que tanto el artículo 1° de la Resolución (DGI) N° 2.542, como el artículo 1° de su similar (AFIP) N° 1.658, de idéntica redacción, disponen que *los contribuyentes o responsables puedan solicitar la compensación de sus obligaciones fiscales -determinadas y exigibles- con saldos a su favor aun cuando éstos correspondan a distintos tributos, en tanto los saldos deudores y acreedores pertenezcan a un mismo sujeto y siempre que la autoricen las normas que rigen los gravámenes de que se trate*. De ello se desprende que dichas normas reglamentarias permiten solicitar la compensación a todos los responsables, sin distinguir –como pretende el Fisco- entre “sustituto” y “por deuda ajena”, por cuya razón, prosigue el dictamen de la Procuradora Fiscal, no corresponde al intérprete efectuar diferencia alguna por aplicación del conocido adagio: *ubi lex non distinguit, nec nos distinguiere debemos*.

Se agrega en los fundamentos de la sentencia que “no debe soslayarse en el análisis que todo tributo pagado en exceso por un contribuyente sigue siendo parte de su derecho de propiedad y, por ende, éste puede disponer de él para la cancelación de otras obligaciones tributarias o para su transferencia a terceros, siempre sujeto a una razonable reglamentación.

Se concluye en el sentido que también se cumple con el requisito de que tanto los saldos deudores y acreedores pertenezcan a un mismo sujeto. En efecto, el saldo acreedor pertenece a Rectificaciones Rivadavia S.A. como contribuyente en el impuesto al valor agregado y el saldo deudor también le pertenece como responsable del impuesto sobre los bienes personales –acciones o participaciones societarias-, sin que para ello resulte relevante que en un caso lo sea como “responsable” y en el otro como “contribuyente”.

Con motivo de las conclusiones arribadas por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la AFIP dictó la Resolución General N° 3.175 del 29/8/2011 con el propósito declarado de precisar el alcance del instituto de la compensación previsto en la Resolución General N° 1.658.

Se modifica así esta última resolución sustituyéndose el artículo 1° por otra redacción mediante la cual, en lo sustancial, se dispone en el último párrafo que *“los responsables por el cumplimiento de deuda ajena y los responsables sustitutos a que se refiere el artículo 6° de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modificaciones), no podrán solicitar la compensación a que alude la presente.”*

Es evidente que esta última iniciativa de la AFIP ha sido la consecuencia del enfoque con el que el más alto Tribunal ha justificado su sentencia. En efecto, según vimos, el Tribunal Superior ha desestimado el análisis de la naturaleza jurídica del *responsable sustituto* apoyando sus conclusiones en una hermenéutica interpretativa de los alcances del artículo 1° de la Resolución vigente durante los períodos fiscales de la *litis* y, así, se pronunció en el sentido que cualquiera sea la condición del sujeto pasivo, sea *responsable o contribuyente*, corresponde atribuirle el derecho a la compensación pues, tal como estaba redactada la norma reglamentaria no cabe efectuar distinción alguna.

Como puede verse, la cuestión dirimida ante la Justicia fue resuelta mediante una función interpretativa limitada al mero análisis del contenido abstracto de las normas reglamentarias, obedeciendo literalmente a las palabras de las mismas sin incursionar en la raíz del problema, es decir, sin entrar a analizar la naturaleza jurídica del *responsable sustituto* y su indudable asimilación a los *responsables por deuda propia*, lo que hubiera conducido al mismo resultado arribado en la causa, pero con base en argumentos irrefutables que hubiesen impedido la manipulación posterior por parte del organismo fiscal.

Nótese, en efecto, que la Resolución N° 3.175 con el argumento de precisar el alcance del instituto de la compensación previsto en la Resolución General N° 1.658 y mediante la simple modificación de los enunciados del artículo 1°, dispone categóricamente que los *responsables sustitutos* no podrán solicitar la compensación, con lo cual pretende soslayar las consecuencias derivadas de la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, modificando el escenario formal que fuera motivo de interpretación judicial.

El organismo recaudador pretende apoyar su posición en la circunstancia que la Ley N° 11.683 incluye a los *responsables sustitutos* entre los *responsables del cumplimiento de la deuda ajena*, por cuyo imperio al no quedar comprendidos entre los *responsables por deuda propia* infiere que aquellos no asumen obligaciones de carácter personal.

7.1.2. Conclusión

Los regímenes legales que establecen responsabilidades personales (*responsables sustitutos*) como deudor principal por deuda tributaria ajena son ilegítimos por conculcar el principio de capacidad contributiva o de igualdad en la tributación que manda que las personas que se encuentren en similar situación desde el punto de vista de su capacidad económica, tributen similar impuesto y que la imposición sea proporcional a las capacidades contributivas individuales de manera que el quebranto individual sea similarmente gravoso para cada persona. El principio de justicia se halla establecido en el artículo 16 de la Constitución Nacional al expresar que todos los habitantes de la Nación son iguales ante la ley, añadiendo que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.

En la República Argentina, la Corte Suprema de Justicia ha hecho una interpretación del principio de igualdad incluido en el artículo 16° de la Constitución Nacional, que fue variando a través del tiempo pero que, desde hace muchos años, se funda en el criterio de la capacidad contributiva y según el cual la ley tributaria debe dar igual tratamiento a quienes se encuentren en paridad de condiciones de capacidad económica.

Por otra parte, la inclusión de los *responsables sustitutos* en el elenco de los denominados *responsables por el cumplimiento de la deuda ajena* constituye un error de técnica legislativa que debería subsanarse mediante una ley modificatoria de la Ley 11.683, desplazando a dichos responsables del artículo 6°, en el cual actualmente están incluidos, al artículo 5° que alude a los *responsables por deuda propia*, aunque con ello no se resolvería la cuestión de fondo, es decir la ilegitimidad de que adolece el instituto del *responsable sustituto* por las razones expuestas.

La Resolución General N° 3.175 dictada por la AFIP está teñida de ilegitimidad pues, en virtud de la naturaleza jurídica que ostenta, el *responsable sustituto* debe asimilarse sin esfuerzo a los *responsables por deuda propia*, y, por lo tanto, no puede negarle a aquellos la solicitud de compensación de saldos de impuestos como hace a tenor del último párrafo del artículo 1° de dicha norma reglamentaria, pues con tal impedimento, además de desconocerle los derechos que le asisten en cuanto a disponer del tributo pagado en exceso, que forma parte de su derecho de propiedad, para cancelar otras obligaciones tributarias, se los castiga con una disposición que los discrimina respecto de los demás *responsables por deuda propia*, con clara afrenta del principio de igualdad en la tributación. La igualdad implica "igualdad entre iguales y desigualdad entre desiguales". Este principio se construye sobre la base de un concepto de relación, es decir, surge de un juicio de valor sobre una situación, un hecho o circunstancia frente a otra de igual o similar naturaleza.

En este sentido, tanto el artículo 6° de la Ley N° 11.683 cuanto la Resolución General de la AFIP N° 3.175 están afectadas de ilegitimidad, por lo que siguiendo la orientación esgrimida por la Corte en el fallo antes comentado, es de esperar que la misma sea declarada por la Justicia.

Ello sin perjuicio de que los contribuyentes que se vieran afectados por la R.G. 3175, puedan promover una acción declarativa de certeza de inconstitucionalidad, acompañada por una medida innovativa tendiente a que se autorice la compensación, mientras se sustancie la cuestión de fondo ante la Justicia.

8. Responsabilidad de terceros

Por el artículo 8° de la Ley N° 11.683, inc.e), responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas, los terceros que, aun cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo.

El régimen de solidaridad aplicable a los terceros es el mismo que hemos examinado precedentemente con relación a los responsables por deuda ajena. Desde el punto de vista de la eventual responsabilidad del tercero respecto de las infracciones y/o delitos cometidos por los responsables de la obligación tributaria, nos encontramos aquí, ante lo que la doctrina penalista denomina "participación" en el hecho delictivo, la que se da en aquellas situaciones en que dos o más personas concurren en la realización del mismo y que es motivo de estudio en el Capítulo XXVIII, acápite 2.4.

Se incorporó oportunamente un inciso h) (actualmente inc. i), al artículo 8° (incorporado por artículo 1°, punto II de la Ley N° 25.795, B.O. 17/11/2003) que establece como nuevo sujeto obligado a responder con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo a *“los contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieren obligados a constatar su adecuación, conforme las disposiciones del artículo sin número incorporado a continuación del artículo 33° de la presente ley. En este caso responderán por los impuestos adeudados por el emisor, emergentes de la respectiva operación y hasta el monto generado por la misma, siempre que no puedan acreditar la existencia y veracidad del hecho imponible.”*

Este agregado se encuentra en línea con la inclusión de un nuevo artículo a continuación del artículo 33°, que dice así: *“Los contribuyentes estarán obligados a constatar que las facturas o documentos equivalentes que reciban por sus compras o locaciones, se encuentren debidamente autorizados por la Administración Federal de Ingresos Públicos. El Poder Ejecutivo nacional limitará la obligación establecida en el párrafo precedente, en función de indicadores de carácter objetivo, atendiendo la disponibilidad de medios existentes para realizar la respectiva constatación y al nivel de operaciones de los contribuyentes.*

Además, a través de la incorporación de un segundo párrafo al artículo 34°, se dispone que cuando los contribuyentes estuvieren obligados a efectuar la constatación aludida precedentemente, se le aplicarán idénticos efectos a los indicados en el primer párrafo, es decir, que la AFIP está facultada a condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente, quedando estos obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados.

Dijimos en un trabajo anterior²⁵³: “No desconocemos el plausible propósito a que se dirigen las medidas propiciadas. Sin embargo, nos parece excesiva la intrusión en la esfera de libertad del contribuyente.”

“El Fisco debe cuidarse de causar los mínimos inconvenientes a la hacienda del contribuyente, atendiendo al denominado por la doctrina alemana “principio de la interdicción de la excesividad”, que actúa como límite al accionar de la administración tributaria, y prohíbe que aquél, al amparo del deber de colaboración a cargo de los administrados, imponga deberes excesivos, desorbitantes o desmesurados. Del cual se desprende el de “necesidad”, que importa que, ante la existencia de varios medios, se opte por el menos desfavorable para el administrado.”

“Aquí es donde adquiere virtualidad el principio de “razonabilidad” por el cual la actividad del poder público está condicionada a la libertad civil de los individuos. Es decir, debe existir cierta razonable relación entre la norma y la moralidad, el bienestar, etc. de la población. Este principio, también conocido como de racionalidad, importa la comparación entre las ventajas que trae a la comunidad el acto estatal con las cargas que le causan o, en otras palabras, la adecuación entre el medio empleado por el acto y la finalidad que persigue. Todo ello a fin de determinar si se da el necesario equilibrio garantizador de los derechos individuales. Cuando no se respeta la razonable relación que debe existir entre medios y fines, la ley ha de reputarse como técnicamente y jurídicamente irrazonable.”

²⁵³ Soler, Osvaldo H., “Algunos aspectos de la proyectada reforma a la ley 11.683: análisis crítico”, Periódico Económico Tributario, La Ley, del 28/7/03.

Eso dijimos en ocasión de darse a conocer el proyecto del Poder Ejecutivo elevado al Congreso de la Nación, que, en lo pertinente, no limitaba el deber que imponía a los contribuyentes en punto a constatar que las facturas recibidas fuesen emitidas por quienes se encontrasen debidamente autorizados para hacerlo.

El texto del nuevo artículo agregado a continuación del artículo 33°, sancionado luego por el Congreso, al incorporar un párrafo que faculta al Poder Ejecutivo nacional a limitar la obligación a cargo de los contribuyentes, en función de ciertos indicadores objetivos vinculados con la disponibilidad de los medios existentes para realizar la constatación y el nivel de las operaciones realizadas, viene a ponerse más a tono con el principio de interdicción de la excesividad al que aludimos oportunamente. Habrá de verse qué pautas objetivas se establecen y la razonabilidad de las mismas frente al óbice pertinentemente expuesto.

Se mantiene, sin embargo, la crítica que efectuáramos acerca de la carga impuesta a los particulares de responder con sus propios bienes y solidariamente por infracciones de terceros, sin que el Fisco haya podido demostrar su connivencia con los emisores de las facturas, ya que tal carga traspasa los límites de la relación jurídica-tributaria que vincula a aquellos con el Fisco, e importa una invasión abusiva en la esfera de privacidad que está en pugna, además, con el artículo 19° de la Constitución Nacional.

Obligar al contribuyente a satisfacer un impuesto ajeno en base a un incumplimiento formal, sin haberse acreditado la participación o complicidad del mismo en un ilícito, carece de razonabilidad, pues desborda el propósito cautelar preventivo de evitar la emisión de facturas apócrifas, convirtiéndose, lisa y llanamente, en una verdadera sanción genérica que, por su naturaleza penal no debería haberse incluido en el artículo 6° del Capítulo II de la Ley N° 11.683 destinado a los “responsables del cumplimiento de la deuda ajena”. Además, responder por los impuestos adeudados por el emisor, en determinados casos, es una sanción excesiva que quebranta el principio de la proporcionalidad de la pena, según el cual el mayor o menor castigo debe estar vinculado con la materialidad de la infracción incurrida. Si la conducta del sujeto no se ha inspirado en el propósito de facilitar la evasión, el incumplimiento del deber formal de constatar que el emisor de la factura se encuentra habilitado para ello, a lo sumo, podría ser pasible de sanciones similares a las establecidas por la Ley N° 11.683 para las infracciones formales, que son mas benignas dada la menor importancia de la inobservancia incurrida.

Hasta la sanción de la reforma, los terceros, aun cuando no tuvieren deberes tributarios a su cargo, solo respondían solidariamente con los deudores del tributo cuando hubieren facilitado por su culpa o dolo la evasión del tributo (inciso e) del artículo 8° de la Ley N° 11.683). Al no tener a su cargo la obligación que le impone ahora la reforma, la falta de constatación de la habilitación del proveedor para emitir facturas no implicaba responsabilidad solidaria en cabeza del tercero que recibía facturas por sus compras o locaciones. A partir de la modificación mencionada, dicha conducta lo hará pasible de responder por los impuestos adeudados por el emisor emergente de la operación respectiva.

El tratamiento que le daba al tema la legislación anterior a la reforma parece ser más justa, pues si el organismo fiscal detectase evasión tributaria, el adquirente del bien o del servicio cuya operación diere lugar al nacimiento del impuesto adeudado por el emisor, respondía solidariamente por el impuesto evadido, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas, pero ello, a condición de que la conducta sea dolosa o intencional o, cuando menos, culposa, es decir negligente o imprudente.

Adquiere suma importancia como elemento individualizante de la conducta culposa el deber de cuidado exigible al infractor. Es decir, para determinar si la conducta del sujeto ha sido adecuada en el caso concreto, cabe determinar si su accionar ha sido diligente teniendo en cuenta los cánones culturales usuales que rigen la acción que se le imputa, o si, por el contrario, no lo ha sido pues ha actuado con negligencia o imprudencia ocasionando un daño que podría haber evitado si su gestión se hubiese ajustado a las pautas sociales de cuidado.

Con la reforma se pretende modificar esas pautas sociales de cuidado, incorporando un deber formal que es decisivo para calificar la conducta del contribuyente y extender su responsabilidad por deuda ajena cuando tal deber es incumplido. No se ha tenido en cuenta, sin embargo, que el ordenamiento jurídico es necesariamente el reflejo de la vida social y ésta, por medio de la política legislativa, condiciona el derecho. En efecto, el derecho es esencialmente receptivo y tiene la virtualidad de imprimirle la forma (impronta formal) a una sustancia representada por la actividad práctica del hombre.

Nótese, por otra parte, que en un régimen democrático el pueblo se da las normas mediante los órganos por él elegidos para tal propósito, y éstos últimos no pueden prescindir de la realidad económica y social en la cual conviven sus representados.

La forma y la sustancia del derecho objetivo deben considerarse como pertenecientes al mismo fenómeno, es decir, a la experiencia jurídica, en la cual ambos convergen. La idea del derecho no puede ser otra que aquella comprensiva tanto de la forma cuanto del contenido. En tal contexto, la forma no puede apartarse de la sustancia a través de preceptos o de prohibiciones que establezcan un status jurídico que reniegue de la realidad.

El legislador no puede permanecer agnóstico, es decir, apartado del ambiente en que vive y actúa y, ello así, por cuanto desarrolla una función política y, en tal condición, no podría, sin traicionar su cometido, legislar contra la conciencia social²⁵⁴.

Una norma legal, entonces, que no se compadezca con esa conciencia social y que, por vía de ficción, negase la realidad, estableciendo preceptos vacíos de contenido, que además conculcasen derechos constitucionales establecidos a favor de los particulares, carece de legitimación.

En efecto, la imposición de un deber formal como el que nos ocupa, cuyo incumplimiento puede conducir a consecuencias económicas negativas, por infracciones extrañas al propio sujeto, constituye una "ficción" que parece estar en oposición, por lo menos, con el principio de razonabilidad y el derecho a la propiedad y el de libertad.

La vida social, en el contexto para el cual la reforma se promueve, parecería tener una "conciencia" diferente a la que pretende plasmarse legislativamente. Bien es cierto que la mayoría de los ciudadanos queremos que no haya evasión y que cada uno contribuya a la recaudación fiscal en el marco de un sistema tributario justo. Pero también se aspira a que el Estado cumpla con su función fiscalizadora a pleno, sin que para ello, descansa excesivamente en la "colaboración" de los ciudadanos. La eficiente administración de la gestión tributaria debería conducir a la disminución de la evasión utilizando las herramientas jurídicas plasmadas en las normas positivas vigentes, respetuosas de los postulados establecidos por la Constitución Nacional, y, por ello, obedientes del mandato

²⁵⁴ Messineo Francesco, "Manual de Derecho Civil y Comercial", EJE, Bs.As., T° I, p.24., 1954.

constitucional, el cual se integra con garantías y derechos consagrados a favor de los particulares que no deben ser vulnerados.

La impotencia frente al fenómeno de la evasión no se resuelve mediante procedimientos contrarios al espíritu que campea en la Constitución sino, en cambio, utilizando aquellos otros que ya están establecidos en la legislación, moldeados de acuerdo con los principios que de ella dimanar. El necesario equilibrio entre el interés común y los derechos individuales es el hito que siempre debe regir las políticas del Estado. Su desborde, si es causado por procedimientos que no se compadecen con aquellos principios, ilegítima cualquier iniciativa por más loable que sea el fin a la que se dirija. Esto es así, mientras asumamos que el Estado, tal como se lo conoce en la actualidad, debe ser obediente de la Constitución como ley suprema de la Nación y en la que la legitimación del individualismo está en la esencia del núcleo de la sociedad civil, y en el que campea la soberanía del hombre individual. En el proceso histórico contemporáneo el Estado viene a constituirse en un órgano jurídico que ha sido creado para garantizar la libertad de sus habitantes y armonizarlas. El derecho no es una creación del Estado, sino de la sociedad, y sus miembros son los destinatarios finales de la acción social.

Además, la circunstancia de que se obligue a los contribuyentes a acreditar la veracidad de las operaciones para eximirse de responder por los impuestos adeudados por el emisor de la factura (precepto agregado por el Congreso al final del inciso h), así como para condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés de aquellos (artículo 34º, Ley N° 11.683), importa invertir la carga de la prueba, con lo que se pretende facilitar la gestión de contralor del organismo fiscal a costa de una mayor dificultad para los particulares, en una materia en la que priva el principio según el cual la prueba debe estar a cargo del acusador. Por otra parte, aún la acreditación de la veracidad de las operaciones, no le eximiría al adquirente de los bienes o servicios de afrontar la responsabilidad solidaria por la deuda del proveedor, en el caso que no cumpla con el deber de constatación que le exige la norma incorporada por la reforma y si, además, el emisor de la factura omitiere el pago de los impuestos emergentes de la respectiva operación.

Dentro del contexto señalado, la garantía de juridicidad no se logra solamente a través de la sanción de una ley formal sino, además, con la adecuación de la misma a ciertos límites a fin de evitar la arbitrariedad del Estado.

A mayor abundamiento y examinado el tema desde otro punto de vista, advertimos que el *principio de realidad económica* subyace en todo el ámbito de la relación tributaria, y juega tanto a favor como en contra del Fisco, por lo que se daría la paradoja que ante el hecho de constatar el organismo fiscal la existencia de facturas apócrifas, la solidaridad pretendida por la norma, carecería de toda eficacia por no verificarse impuesto a pagar en cabeza del vendedor o proveedor. En tal hipótesis, el comprobante apócrifo no tendría correlato con la realidad, y la desconexión señalada, llevaría a la conclusión que ante la inexistencia de la operación de venta o de la prestación del servicio fraudulentamente declarados en la factura, no se habría verificado el presunto hecho imponible que daría lugar a la omisión impositiva causante de la solidaridad imputada al comprador.

Ello revela en el terreno práctico, que la norma que impone la solidaridad señalada, resultaría inocua, dado que el carácter apócrifo de la factura y la inexistencia del hecho imponible falsamente declarado en ella, constituyen caras de una misma moneda. Circunstancias éstas que se contraponen evidentemente, con el propósito que perseguiría

el proyecto en orden a agravar la situación del comprador, dado que dicho objetivo se revelaría como de imposible cumplimiento.

9. Responsables por los subordinados

“ARTÍCULO 9º.Ley 11.683 - Responsables por los subordinados. Los contribuyentes y responsables de acuerdo con las disposiciones de esta ley, lo son también por las consecuencias del hecho u omisión de sus factores, agentes o dependientes, incluyendo las sanciones y gastos consiguientes.”.

Se ha fundado la responsabilidad del principal por el hecho de los dependientes en la función de garantía, es decir, en la necesidad de asegurar a la víctima la reparación del daño del que fue objeto, instando al principal a que se valga de sus poderes disciplinarios a fin de que sepa elegir a quienes van a ser sus dependientes y ejerza el adecuado control sobre sus actos.

El artículo 1763 del Código Civil y comercial dice: *Responsabilidad de la persona jurídica. La persona jurídica responde por los daños que causen quienes las dirigen o administran en ejercicio o con ocasión de sus funciones.*

Debe tenerse en cuenta que para que exista la responsabilidad refleja de alguien por el hecho de otra persona es menester la concurrencia de los siguientes requisitos: 1º) que haya relación de dependencia; 2º) que medie un acto ilícito obrado por el dependiente; 3º) que el acto haya sido efectuado en ejercicio o con motivo de la incumbencia; 4º) que haya provocado un daño a un tercero; 5º) que haya relación de causalidad eficiente entre el acto del dependiente y el daño del tercero.

La responsabilidad del comitente por actos del dependiente realizados “en ocasión” de sus funciones, se refiere a aquellos que no hubieran podido realizarse de no mediar dicha función (conf. Sala F, “Dos Reis e Hijos S.A. y otro c/ Díaz, Gabriel y otros”, de fecha 27/06/1980, La Ley 1982-C-449).

Se ha dicho que el fundamento de la responsabilidad del principal por el hecho del dependiente radica en el riesgo creado: *“quien se vale de dependientes para desplegar sus actividades debe asumir el riesgo de las contingencias dañosas que la conducta u omisión de éstos genere con relación a terceros, en ejercicio o con ocasión de sus funciones. Tal situación supone, necesariamente, la necesidad de que el comitente asuma el riesgo de la actividad por él creado frente a terceros (conf. Pizarro, Ramón Daniel, “Responsabilidad Civil por Riesgo Creado y de Empresa”, tº III, Ed. La Ley, pág. 124).”*

El codificador dejó la siguiente nota debajo del artículo 43:

Nota: Artículo 43. La cuestión de si las personas jurídicas pueden o no cometer delitos y sufrir penas, ha sido vivamente controvertida. Puede verse sobre la materia a SAVIGNY, t. 2, desde la p. 310. Para nosotros, el artículo del proyecto tiene fundamentos incontestables.

El derecho criminal considera al hombre natural, es decir, a un ser libre e inteligente. La persona jurídica está privada de este carácter, no siendo sino un ser abstracto, al cual no puede alcanzar el derecho criminal. La realidad de su existencia se funda sobre las determinaciones de un cierto número de representantes, que en virtud de una ficción, son considerados como sus determinaciones propias. Semejante representación, que excluye

la voluntad propiamente dicha, puede tener sus efectos en el derecho civil, pero jamás en el criminal.

La capacidad de las personas jurídicas de poder ser demandadas, no implica una contradicción, aunque toda acción supone la violación de un derecho. Esta especie de violación del derecho tiene una naturaleza puramente material: ella no interesa la conciencia en el mayor número de casos. Las acciones del derecho civil son destinadas a conservar o a restablecer los verdaderos límites de las relaciones individuales del derecho. Teniendo pues las personas jurídicas la capacidad de la propiedad, esta necesidad, la de las acciones civiles, existe respecto de ellas como respecto de las personas naturales. No hay, por lo tanto, inconsecuencia, en decir, que la persona jurídica puede sufrir por un delito, y que no puede cometerlo. Desde que la propiedad existe, ella puede ser violada cualquiera que sea el propietario, un ser de una existencia ideal o un ser inteligente y libre.

Los delitos que pueden imputarse a las personas jurídicas han de ser siempre cometidos por sus miembros o por sus jefes, es decir, por personas naturales, importando poco que el interés de la corporación haya servido de motivo o de fin al delito. Si pues, un magistrado municipal, por un celo mal entendido, comete un fraude con el fin de enriquecer la caja municipal, no deja de ser por eso el único culpable. Castigar la persona jurídica, como culpable de un delito, sería violar el gran principio del derecho criminal que exige la identidad del delincuente y del condenado.

Los que creen que los delitos pueden ser imputables a las personas jurídicas, les atribuyen una capacidad de poder que realmente no tienen. La capacidad no excede del objeto de su institución, que es el de hacerle participar del derecho a los bienes. Para esto, la capacidad de los contratos es indispensable. Si las personas jurídicas tuvieran la capacidad absoluta de derecho y la de voluntad, serían igualmente capaces de relaciones de familia. Los impúberes y los y los dementes tienen, como las personas jurídicas, la capacidad de derecho sin la capacidad natural de obrar. Para los unos y para los otros, hay los mismos motivos de dar a esta voluntad ficticia una extensión ilimitada, y desde entonces se podría castigar en la persona del pupilo, el delito del tutor, si él comete como tutor un robo o un fraude en el interés de su pupilo. Los casos que se citan de justos castigos a ciudades, municipalidades, etc., han sido o actos del derecho de la guerra, o medidas políticas que nunca se hubieran sancionado por el Poder Judicial, pues en ellas siempre resultaban castigados muchos inocentes. El error del argumento nace de que regularmente los actos del mayor número de los ciudadanos de una ciudad, o de los miembros de una corporación, pasan por ser actos de la ciudad o de la corporación confundiendo así la corporación con sus miembros. Por otra parte, todo delito implica dolo o culpa, y, por lo tanto, la voluntad de cometerlo y la responsabilidad consiguiente. Desde entonces el dolo podría imputarse tanto a las personas jurídicas, como a los impúberes o dementes.

Al lado de la obligación que produce un delito, nace otra del todo diferente, obligatio ex re ex eo, quod aliquem pervenit que se aplica a las personas jurídicas, como a los dementes o a los impúberes. Si, pues, el jefe de una corporación comete fraude en el ejercicio de sus funciones, él sólo es responsable por el dolo; pero la caja de la corporación debe restituir la suma con que el fraude la hubiera enriquecido. Es preciso no decir lo mismo de las multas que pueden imponerse en un proceso, las cuales no son verdaderas penas, sino gastos, partes esenciales del mecanismo de los procedimientos judiciales. Las personas jurídicas deben someterse a esas multas, si quieren participar de los beneficios de un proceso.

Pasando a las disposiciones del derecho sobre la materia, podemos decir que muchas leyes de los Códigos romanos confirman plenamente la doctrina que hemos expuesto. Un texto dice expresamente, que la acción de dolo no puede intentarse contra una municipalidad, porque ella, por su naturaleza, es incapaz de dolo; pero que si se ha enriquecido por el fraude de un administrador, debe restituir la suma de que hubiese aprovechado (L. 15 § 1, Dig. "De dolo").

El poseedor de un inmueble, desposeído violentamente a nombre de una municipalidad, obtiene contra ella el interdicto de "vi" si ella detiene todo o parte del inmueble. "Si vi me deiecerit quis nomine municipium, in municipes mihi interdictum reddendum. Pomponius ait, si quid ad eos pervenit". (L. 4, Dig. "De vi"). La expresión "municipes" designa siempre la corporación misma. Muchas otras leyes pudiéramos citar que disponen lo mismo.

El Código Civil y Comercial, en el artículo 1753 expresa: *Responsabilidad del principal por el hecho del dependiente. El principal responde objetivamente por los daños que causen los que están bajo su dependencia, o las personas de las cuales se sirve para el cumplimiento de sus obligaciones, cuando el hecho dañoso acaece en ejercicio o con ocasión de las funciones encomendadas.*

La falta de discernimiento del dependiente no excusa al principal. La responsabilidad del principal es concurrente con la del dependiente.

Para Mosset Iturraspe el dependiente es el brazo largo del principal y éste no puede evitar ciertos hechos dañosos, ni descuidos, ni abandonos ni negligencias ocasionales. Ese "brazo largo" genera un peligro y este genera, a su vez, la obligación de resarcir.

El artículo 1753 Código Civil y Comercial dice que el principal responde por los hechos del dependiente "en ejercicio" "o con ocasión de sus funciones". En opinión de Juan Carlos Muse Generch²⁵⁵, esto significaría que tendría razón el Dr. Llambías en cuanto a todo hecho que se produzca en ocasión de sus funciones y entonces podría comprenderse mejor la naturaleza garantista. Pero no es todo hecho por el cual el principal debe responder.

Sin embargo, continúa diciendo el primero de los nombrados, debe existir un nexo causal y dicho nexo causal no debe ser interferido para que se pueda establecer la relación causa – efecto, esto es, "en ejercicio" o "en ocasión" de sus funciones, no habría nexo causal, si el dependiente ha sido amenazado, robado, etc. Tanto el principal como el dependiente deben gozar de libertad, tanto para convenir una encomienda cuanto para ejecutarla.

Y agrega: la relación con el daño, como se ha dicho, debe provenir de una relación de causa efecto. Pero si no es posible establecer esa relación de causa–efecto, bastará con la alegación, para el resarcimiento de los daños, la llamada teoría de la causalidad adecuada, que está establecida en el artículo 1721 del Código Civil y Comercial, que dice: *"Las consecuencias de un hecho que acostumbra suceder, según el curso natural y ordinario de las cosas, se llaman en este código "consecuencias inmediatas". Las consecuencias que resultan solamente de la conexión de un hecho con un acontecimiento distinto, se llaman "consecuencias mediatas". Las consecuencias mediatas que no pueden preverse se llaman "consecuencias causales".*

²⁵⁵ Juan Carlos Muse Generch, "La responsabilidad por los hechos de los dependientes,...", www.consejosdederecho.com.ar

Estamos a una cuestión de “estadística”, si las cosas suelen suceder de determinada manera a partir de cierto obrar, habrá responsabilidad de parte del principal. Si las cosas no suelen suceder de esa manera habrá que establecer en juicio, que han concluido de una manera diversa y habrá que probar esa relación de causalidad que no forma parte de la mentada “estadística”. Pero siempre y en todos los casos no debe existir una desviación de la cadena causal, mediante, por ejemplo, los casos dados (violencia, amenazas, coacción y todo tipo de actos o de hechos- terremotos, etc -, que obligaron al dependiente a actuar con dolo o culpa). Y hablo de dolo o culpa en el dependiente porque si esos factores subjetivos no han existido, por ejemplo, encomiendo a un demente a realizar determinada tarea, la responsabilidad no se rige por esta relación o esta temática que estamos tratando, sino de una responsabilidad directa en cabeza del comitente, que no hace solidaridad con quien no sabía qué acto estaba ejecutando (Muse Generch).

La libertad del dependiente de realizar la tarea encomendada es la que hace a la aplicación del artículo 1725 del Código Civil y Comercial, en cuanto dice: *Valoración de la conducta. Cuanto mayor sea el deber de obrar con prudencia y pleno conocimiento de las cosas, mayor es la diligencia exigible al agente y la valoración de la previsibilidad de las consecuencias.*

Para Muse Generch esto habla a las claras de la previsibilidad tanto en el principal como en el dependiente. Solamente un dependiente o un principal que puedan advertir los peligros que pueden suceder son personas libres y con poder de decisión de actuar de una manera o de otra.

Sin embargo, dicho peligro, es de distinta apreciación pues, en palabras del autor citado, el “peligro” del brazo extendido, importa dos miramientos distintos, el del principal y el del dependiente. El principal da la encomienda, incluso puede reglamentarla, y el dependiente puede tener una mirada diversa respecto de dicho peligro. Lo importante es la capacidad de darse cuenta de dicho peligro y de ser libre y de rechazar la encomienda si, a su juicio, puede ocasionar una acción a su respecto, por su responsabilidad. Quiere decir entonces que, el principal no puede prever todas las situaciones por las que su encomendado deba tener que atravesar, donde el dependiente hará lo que pueda según su observación de la realidad. Es este el segundo peligro que hace a la responsabilidad del principal: la delegación de la observación del peligro en el dependiente, por lo menos, en alguna medida.

Continuamos reproduciendo en los cinco párrafos siguientes las reflexiones de Muse Generch, por considerar que son suficientemente explicativas al respecto.

Si el dependiente observa su peligro, y por obedecer o cumplir con el principal, ejecuta el acto, será responsable en cuanto pudo haberlo evitado, pues ha actuado con discernimiento del mismo, no así en el caso de las personas que no tienen la capacidad mental para dicho discernimiento.

En este último caso, el principal será el único responsable, por valerse, para decirlo de alguna manera “instrumentalmente” de una persona que, puede no tener ese discernimiento, o puede no tener esa voluntad de decidir por la negativa.

La cuestión de la decisión por la negativa, por observar peligro el dependiente, a veces está viciada, por ejemplo, porque una relación de dependencia permanente y una necesidad de tener un sustento propio para sí o para su familia han condicionado la posibilidad de utilizar esa libertad, y, aunque haya actuado con discernimiento, o el

principal actuó como concausa, por ejemplo, el dependiente actúa bajo amenaza de despido, explícita o implícita, esto es: derivado de las circunstancias, o derivado de un dicho expreso del principal.

Con lo cual, para que podamos hablar de responsabilidad “indirecta” del principal, debemos observar si el dependiente actuó con discernimiento, intención y libertad. De otra manera, el principal, no es tal, sino el propio autor del hecho, y el responsable único y directo.

Ello así porque no existe el “segundo peligro” sino sólo el primero, el del principal, que, en el caso, es el único autor. Y, como se ha dicho, entonces no estamos hablando de responsabilidad del principal por los hechos del dependiente, sino por los hechos suyos.

Remitimos al lector al punto 4.2. “*Responsabilidad de las personas jurídicas*” incluido en nuestro comentario al artículo 92 del Código Fiscal porteño dentro del marco del Capítulo XII – *De las infracciones y sanciones*, en donde reflexionamos acerca de las diferencias entre las consecuencias denominadas civiles, es decir, el pago de los impuestos y los accesorios legales y las consecuencias penales representadas por el pago de las multas. En este sentido señalamos en ese lugar que en lo que atañe a la responsabilidad penal *para la imputabilidad de las sociedades no basta con la circunstancia de que uno de sus representantes o dependientes haya incurrido en la materialidad de un hecho descrito como delito, ni que éste pueda serle atribuido a tal persona física a título de dolo o culpa, sino que será necesario, asimismo, que la sociedad hubiese obrado cuando menos con culpa, esto es, negligente o imprudentemente, ya sea al elegir el colaborador, o al no vigilar suficientemente su accionar*²⁵⁶.

En lo que respecta a la responsabilidad civil, en virtud de la actual redacción del artículo 1763 del Código Civil y Comercial, en concordancia con el artículo 1753 del mismo cuerpo legal, las personas jurídicas responden por los daños causados por quienes las dirijan o administren, y también por sus dependientes, con la obvia limitación de que las acciones que causaron el daño hubiesen sido ejecutadas en cumplimiento de las funciones propias de las personas físicas mencionadas.

²⁵⁶ “Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires”, Osvaldo H. Soler, Director y autor del I° Tomo, pág. 405 y ss., Ed. La Ley, año 2013.

CAPÍTULO XII

PRESUNCIONES Y FICCIONES

I - Presunciones

1. Consideraciones generales

La presunción es aquella que llega a hechos desconocidos mediante el razonamiento, partiendo de hechos conocidos.

La presunción convierte en derecho a hechos jurídicos que son solo simples suposiciones, fundada en circunstancias que suceden con generalidad.

En la presunción siempre existe un margen de error e incertidumbre de modo que no siempre el resultado alcanzado se corresponde con la expectativa de certeza con la que se asume. En ella se observa la concurrencia de tres circunstancias, a saber: un hecho conocido, un hecho desconocido y una relación de causalidad. Esta última es el juicio lógico aplicado a partir del hecho probado para presumir la veracidad del hecho desconocido que se busca demostrar. Las presunciones deben ser precisas, asertivas y concordantes de modo que conduzcan a la calificación lógica y razonable del hecho presumido.

Desde el punto de vista legal no se concibe la presunción sin la existencia de una ley que la establezca (*nulla praesumptio juris sine lege*). Es, pues, el reconocimiento que la ley impone u ordena el que le da a las presunciones la impronta para tener determinadas consecuencias jurídicas.

La presunción es un procedimiento más de la técnica jurídica mediante el cual se elabora el derecho positivo y judicial. Mediante ella el intérprete tiene por cierto lo dudoso y por seguro lo probable.

Por tratarse de un procedimiento anormal del derecho el legislador debería usar este método en casos de extrema necesidad, cuando es imposible o muy difícil probar determinados hechos en forma directa.

2. Tipos de presunciones

2.1. Presunciones legales

Dentro del campo de las presunciones legales las hay de dos tipos: presunciones relativas o *juris tantum* y absolutas o *jure et de jure*.

Presunciones relativas (*juris tantum*): Este tipo de presunciones admiten prueba en contrario ya que pueden destruirse aportando la prueba de que la deducción lógica admitida por la norma legal no ha tenido lugar en la realidad. La prueba, en tal caso, puede dirigirse tanto al indicio del cual se parte en la presunción cuanto a la presunción en sí misma.

Como puede observarse el propósito de este tipo de presunciones es dispensar de tener que probar algo al sujeto a favor del cual se establece.

La parte a quien la presunción favorece debe probar debidamente el hecho o hechos sobre los cuales la misma se funda, en tanto que la parte a quien perjudica tiene la posibilidad de impedir, por medio de la contraprueba, que se tenga por probado los hechos sobre los cuales la presunción se apoya.

Presunciones absolutas (*jure et de jure*): Estas presunciones no admiten prueba en contrario. El alcance de la prohibición de probar en contrario consiste en impedir desvirtuar con algún medio de prueba la existencia del hecho al que conduce la deducción lógica a partir del hecho conocido, pero ello no implica impedir demostrar que el hecho invocado como antecedente no existe o no es el que la ley ha previsto como dato conocido.

2.2. Presunciones humanas

Así como las presunciones legales las establece la ley, las humanas son el producto de la libre apreciación del juez. Constituyen sólo un principio de prueba que deben completarse con otras presunciones o con otra prueba. En este caso ni el hecho comprobado ni el hecho desconocido están establecidos por la ley.

El juez actúa discrecionalmente pero cuidando que las presunciones en que se apoya sean graves, precisas y concordantes. Graves, porque el hecho conocido en que se funda la presunción debe ser de tal entidad que de él derive la consecuencia necesaria del hecho desconocido que pretende hallarse. Precisas, porque no debe poder aplicarse a muchos sucesos. Concordantes, porque las presunciones no deben destruirse entre sí.

I. 1. Presunciones en el Derecho Tributario

Se han ensayado múltiples argumentos para justificar el uso de presunciones legales por parte del legislador. En general hay coincidencia en punto a considerarlas un instrumento tendiente a luchar contra la evasión tributaria. Se las considera una construcción jurídica que se dirige a facilitar el ejercicio de contralor de la Administración Tributaria ahorrándole el trabajo de tener que demostrar, soslayando las dificultades originadas en la probable falta de colaboración de los contribuyentes y responsables. La presunción alcanza por igual tanto a quienes actúen dolosamente cuanto a quienes actúen sin ánimo defraudatorio.

La presunción legal no exonera totalmente a la Administración ya que siempre debe probar el hecho que permite presumir la existencia de una obligación tributaria.

Por su característica la presunción es una construcción jurídica que deviene en excepcional y su establecimiento normativo debe siempre respetar los derechos y

garantías de los contribuyentes y responsables, para lo cual han de tenerse en cuenta especialmente los principios de la tributación de rango constitucional, que no deben ser vulnerados.

En el Derecho Tributario la presunción viene a ubicar a la Autoridad Tributaria en una situación de supremacía en la relación jurídica entablada entre el Estado y los particulares. El Estado se sitúa en el escenario imponiendo su poder soberano desplegando un poder amplio sin que ello implique que tal poder sea absoluto ya que está acotado por las limitaciones jurídico-materiales que la Constitución ha establecido. En tal caso, la legitimación de la norma legal que establece la presunción viene dada por la circunstancia que no se vulneren los derechos y garantías señaladas precedentemente.

La presunción presupone administrar un adecuado equilibrio entre el hecho conocido y el presumido de manera tal que exista una lógica conexión entre ellos que permita inferir la existencia de uno como consecuencia de la existencia del otro. De lo contrario nos encontraríamos frente a una ficción jurídica, de la que nos ocuparemos en el apartado siguiente.

El establecimiento de presunciones con el objeto de reconstruir la base imponible importa acudir a instrumentos sumamente delicados y a los que solamente deberá apelarse en los casos en que no puedan emplearse medios de prueba directos que demuestren cabalmente la situación invocada por el contribuyente.

Las presunciones tributarias deben ser estudiadas desde el punto de vista de los fines de Justicia tributaria reconocidos constitucionalmente. En determinados supuestos (presunciones *iuris tantum*) la figura de la presunción otorga privilegios probatorios a favor de la Administración tributaria, lo que resulta incompatible con ciertos principios establecidos en la Constitución.

Téngase presente que, como expusiera Rodríguez Bereijo, *“el principio de legitimidad constitucional no tiene lugar únicamente respecto de las normas que fijan el presupuesto de hecho del tributo, sino también respecto de las normas que regulan la aplicación del tributo y que deben ser idóneas -como dice justamente Fantozzi- para revelar y gravar la capacidad contributiva manifestada en el presupuesto”*²⁵⁷

En otras palabras, para hacer efectiva la premisa constitucional que reclama el establecimiento de un sistema tributario justo, es decir, la realización cabal de la idea de justicia, es menester que las normas materialmente justas sean efectivamente cumplidas, pues como afirmara Tipke, *“en caso contrario se produce una divergencia entre lo que es y lo que debería ser”*²⁵⁸

La técnica consistente en apelar a las presunciones legales, queda legitimada en la ausencia de elementos reveladores del hecho que se desea establecer. Sostener lo contrario, es decir, que el Fisco pueda sin más aplicar lisa y llanamente las presunciones, a pesar de no poder demostrar la virtualidad del hecho desconocido, importa situar los caballos detrás del carro, con el único propósito de colocar la prueba en cabeza del contribuyente, en vez de investigar adecuadamente la naturaleza de la hipótesis de incidencia tributaria de manera de precisarla con exactitud tal que haga innecesario acudir

²⁵⁷Rodríguez Bereijo, A, “Introducción al estudio del Derecho Financiero, Ed. Inst. De Estudios Fiscales, Madrid, 1976, p. 296.

²⁵⁸Tipke K. Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, de. Otto Schmidt, Köln 1981, p. 43.

a la presunción. La circunstancia que la ley admita la prueba en contra no es solución suficiente para impedir la lesión al derecho de defensa por la inversión de la carga de la prueba y la necesidad de probar un hecho negativo. En esta hipótesis, la determinación de oficio sobre la base de las presunciones legales no estará legitimada y así debería declararlo la justicia.

Lo que pretendemos puntualizar es que el recurso de aplicar la presunciones no es una facultad a la que pueda apelar el organismo fiscal sin antes valorar la situación concreta sobre la base de elementos de juicio ajenos a los que la ley tiene previsto en materia de presunciones. En otras palabras, el sistema de presunciones es inoperante en la etapa de la investigación cuando los elementos aportados por el contribuyente son válidos y suficientes. Las presunciones sólo adquieren virtualidad cuando no se dan tales extremos y, el único remedio para determinar la magnitud real del hecho imponible es recurrir a ellas.

He aquí una de las diferencias con la *ficción* legal tributaria en la cual su aplicación es imperativa. En las presunciones, aún las de *iuris et de iure*, puede admitirse por la confesión judicial, bajo juramento decisorio, la prueba en contra, en cambio la ficción legal no admite en ningún caso la prueba en contra.

Teniendo en cuenta los fines de justicia tributaria reconocidos constitucionalmente en materia tributaria, advertimos en las presunciones como rasgo positivo un instrumento fundamental para hacer efectiva la justicia material, para evitar que, sin dicho instrumento, ciertos hechos fácticos generadores de obligaciones fiscales queden irregularmente al margen de la imposición.

Como el establecimiento de presunciones suele incidir en las probanzas por los privilegios a favor de la Administración que suponen, los mismos pueden resultar incompatibles con algunos principios establecidos constitucionalmente, lo que puede ser reprochado judicialmente. Cabe recordar que el principio de legitimidad constitucional no se agota en las normas que establecen el presupuesto de hecho del tributo, basadas en la capacidad contributiva como una derivación de la igualdad en las cargas públicas, sino que se expande a las normas que regulan la aplicación del gravamen, de cuyo control se ocupa precisamente la Administración, la que debe aplicar las técnicas conducentes a revelar y gravar a esa capacidad contributiva.

Si bien rige la presunción de legitimidad de los actos de la Administración no es menos cierto que los administrados gozan de los derechos y garantías consagrados por la Constitución, entre los cuales se encuentran el derecho a ser oído, el de ofrecer y producir pruebas y el que manda que la decisión administrativa debe ser fundada y no arbitraria, así como la garantía de legalidad y razonabilidad de la actuación administrativa.

La presunción absoluta viola el derecho al debido proceso y el derecho de defensa, atendiendo a que el particular no está en condiciones de contradecir el hecho que se presume y sus consecuencias.

Teniendo en cuenta que la presunción absoluta constituye un instrumento que procura facilitar la actividad probatoria de la Administración, esta puede no hacer uso de la misma si advierte que su aplicación conduce a resultados alejados de la realidad. Ello así, porque las presunciones forman parte del derecho procesal tributario y, como consecuencia, no son de aplicación obligatoria.

Las presunciones relativas, es decir aquellas que permiten ser desvirtuadas mediante prueba en contrario, si bien respetan el derecho a ser oído y el de ofrecer y producir pruebas, en ocasiones presentan la dificultad de tener que demostrar lo contrario de la conclusión que deviene del proceso deductivo lo que conlleva a tener que probar un hecho negativo, circunstancia esta que es calificada de diabólica por la doctrina y contraria al derecho de defensa. En efecto, por las especiales características de los hechos presumidos, la demostración de la falsedad de la presunción puede ser materialmente imposible.

II - Ficciones

La ficción es definida por el diccionario de la Real Academia Española como *acción y efecto de fingir*. A la acepción *fingir* el mismo diccionario la reconoce como *dar a entender lo que no es cierto* y, en segunda acepción: *dar existencia ideal a lo que realmente no la tiene*.

Se deduce de lo expuesto que la ficción es un producto de la imaginación humana.

Las ficciones jurídicas son construcciones ideales que se hacen en las normas de derecho, a las que se les asigna un valor hipotético o instrumental, debido a su aptitud para facilitar una concepción jurídica o para provocar una realidad deseada e inexistente, considerada preferible a la actual y con la finalidad de facilitar la aplicación de los preceptos jurídicos.²⁵⁹

Hemos visto que las presunciones están insertas en el derecho procesal en el campo de las pruebas. En cambio las ficciones pertenecen al derecho sustantivo. En tal contexto su creación es potestad del legislador o de la costumbre jurídica, la jurisprudencia o la doctrina, es decir, los órganos generadores del derecho. Por ello los particulares no pueden crear ficciones ya que no tiene eficacia alguna el principio de la autonomía de la voluntad que rige en el derecho privado.

Tiene dicho la doctrina que la ficción jurídica ni falsea ni oculta la verdad real, lo que hace es crear una verdad jurídica distinta de la real. Existe en ella una verdad creada por el legislador al dar por verdadero un hecho falso mediante una falsedad asumida y, por lo tanto, no engañosa. A partir de un hecho conocido y real el legislador le da validez a un hecho inexistente sin que haya algún vínculo entre ellos. Por tratarse la ficción de una realidad creada por la norma jurídica, deben ser aceptadas las valoraciones y definiciones que se desprenden de ella.

II.1. Ficciones en el Derecho Tributario

Mediante las ficciones tributarias el legislador procura anticiparse a la creación de hechos que en forma engañosa realicen los particulares en fraude de ley. La ficción viene, así, a actualizar el mandato legal, adaptándolo a las situaciones cambiantes, ubicando la conducta de los sujetos en una norma legal comprensiva de la misma, evitando que ella quede al margen del mandato que la ley ordena.

²⁵⁹ Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. *Diccionario Jurídico Mexicano*. Ed. Porrúa, México, p. 1440

Teniendo en cuenta que la potestad tributaria se ejerce sobre hechos de contenido económico lo normal es que las ficciones actúen sobre la configuración del hecho imponible, tanto en su versión objetiva cuanto subjetiva, y en el de la base imponible.

Aún cuando el Estado al crear ficciones tributarias actúa con un amplio poder, el mismo que ostenta cuando crea tributos, la potestad que ejerce no es ilimitada pues su imperio está recortado por las restricciones jurídico-materiales establecidas por la Constitución, las cuales están sistematizadas en los principios que rigen el Derecho Tributario, en especial el de capacidad contributiva como derivación de la igualdad frente al impuesto, que deben ser respetados pues lo contrario conduciría a la inconstitucionalidad de la norma que las establezca.

Por lo expuesto hasta aquí se advierten sustanciales diferencias entre las ficciones y las presunciones. Las primeras son normas del derecho material y como consecuencia de ello la Administración está obligada a aplicarlas, en tanto que las segundas lo son del derecho procesal, y por tal circunstancia puede apelar a la discrecionalidad y no aplicarlas en el caso que considere que el resultado de su empleo no se adapta a la realidad de los hechos. Ello así, incluso con relación a las presunciones absolutas.

Por otra parte, mientras las presunciones se apoyan en reglas de probabilidad en donde del hecho conocido se deduce un hecho desconocido que debe existir, en la ficción uno existe y el otro no, y por lo tanto, es una expresión contraria a la realidad probable.

Nótese que el objetivo hacia el cual se dirigen las presunciones es diferente al objetivo al que apuntan las ficciones. En efecto, las presunciones procuran evitar la omisión en el pago de los tributos a través de maniobras fraudulentas de difícil o imposible descubrimiento por parte de la Administración Tributaria. Las ficciones, en cambio, apuntan a combatir la elusión impositiva, es decir, el empleo de figuras jurídicas no comprendidas en la definición del hecho generador de la obligación tributaria, mediante la creación de un nuevo hecho imponible.

La ficción es inconstitucional cuando no respeta el principio de capacidad contributiva, la presunción lo es cuando no existe conexión lógica entre el hecho conocido y el hecho presumido por ausencia de relación causa-efecto.

La forma y la sustancia del derecho objetivo deben considerarse como pertenecientes al mismo fenómeno, es decir, a la experiencia jurídica en la cual ambos convergen. La idea del derecho no puede ser otra que aquella comprensiva tanto de la forma cuanto del contenido. En tal contexto, la forma no puede apartarse de la sustancia a través de preceptos o de prohibiciones que establezcan un status jurídico que reniegue de la realidad.

La existencia del derecho, de un orden jurídico, constituye en sí misma una garantía de seguridad y esa seguridad es lo que da fundamento y justificación a las instituciones jurídicas y al propio Estado. Pero la seguridad jurídica demanda la existencia de un Estado éticamente aceptable. Por ello, no es suficiente que se dicten normas jurídicas sino que es necesario, además, que el ordenamiento jurídico sea justo en su contenido.

Vemos, así, que a la seguridad debe vinculársela con otro valor: el de justicia. El Estado de derecho simboliza un poder limitado jurídicamente a través del sometimiento de los gobernantes a la ley, o dicho en otras palabras, la sustitución del gobierno de los hombres por el gobierno de las leyes. Este es, precisamente, el modelo de Estado cuya legitimidad

reposa en la legalidad en el ejercicio del poder. La legalidad, pues, como principio rector de un Estado de derecho viene a constituirse en el límite al ejercicio del poder público, cimentado en la idea de separación entre el Estado y los particulares y en la necesidad de un ordenamiento jurídico garantizador de los derechos individuales que actúe como barrera frente al poder discrecional de aquél.

El ordenamiento jurídico es necesariamente el reflejo de la vida social y esta, por medio de la política legislativa, condiciona el derecho. Por ello, el derecho es esencialmente receptivo y tiene la virtualidad de imprimirle la forma (impronta formal) a una sustancia representada por la actividad práctica del hombre.

Cuando a través de la ficción el legislador no recepta un hecho de la vida social, no existe acogimiento de una materia o contenido real y por ello le falta la impronta que legitima su inclusión como precepto legal.

El legislador no puede permanecer agnóstico, es decir, apartado del ambiente en que vive y actúa y, ello así, por cuanto desarrolla una función política y, en tal condición, no podría, sin traicionar su cometido, legislar contra la conciencia social²⁶⁰.

Carece de legitimación una norma legal que no se compadezca con esa conciencia social y que, por vía de ficción, negase la realidad, estableciendo preceptos vacíos de contenido, que además conculcase derechos constitucionales como los principios de capacidad contributiva y razonabilidad y al derecho a la propiedad.

Puede afirmarse entonces que, bajo tales condiciones, la *ficción* afecta la seguridad jurídica en razón de que la apariencia de verdad que crea deviene en el cuestionamiento acerca de la certeza del derecho.

²⁶⁰ Messineo Francesco, "Manual de Derecho Civil y Comercial", EJE, Bs.As., T° I, p.24., 1954.

CAPITULO XIII

EXENCIONES

1. Consideraciones Generales

La incidencia tributaria ocurre cuando un hecho de la vida real se encuentra dentro del campo cubierto por la tributación, es decir, cuando a su respecto se verifican las condiciones de gravabilidad definidas por el hecho imponible. Por el contrario, la no incidencia deviene cuando aquel hecho se encuentra fuera del campo de incidencia de la ley fiscal.

Hablamos de exclusión de objeto cuando al hecho fáctico le falta alguna o todas las condiciones que integran el hecho imponible en su versión positiva, es decir sin que a su respecto concurra alguna exención que limite su alcance. Cuando un acto no contiene los elementos necesarios para constituirse en hecho imponible la norma legal no necesita excluirlo expresamente de la imposición, pues directamente no entra en la esfera de la relación jurídica-tributaria, pues no tiene lugar el hecho tipificado por la norma impositiva. La exclusión, en tal caso, deviene directamente del precepto definidor del hecho imponible que no ha previsto al hecho fáctico y no de la que prevé expresamente la no sujeción.

Los preceptos de no sujeción no tienen en si mismos eficacia constitutiva pero pueden resultar útiles para aclarar la interpretación correcta en determinado supuesto, especialmente frente a hipótesis de dudosa aprehensión.

Hemos visto que el hecho imponible está integrado por un elemento objetivo y otro subjetivo, es decir, por un lado, por el hecho elegido por el legislador para someterlo a imposición y, por el otro, por la relación en la que se encuentra con el elemento objetivo el sujeto pasivo de la obligación tributaria. En consecuencia, la exclusión de objeto puede verificarse con relación a cualquiera de ambos elementos.

Mientras la exención presupone un interés público que se quiere tutelar sacrificando el interés recaudatorio, la no sujeción, en cambio, no reconoce interés alguno que el legislador haya tomado en consideración al momento de sancionarse la ley que establece el tributo.

A fin de abordar el tema de la exención como instituto tributario es necesario tener en cuenta las consideraciones efectuadas en un capítulo anterior con relación a la concepción teórica del hecho imponible. En efecto, para comprender la naturaleza jurídica de las exenciones y estar en condiciones de diferenciarlas es menester tener en cuenta los elementos de la relación jurídica tributaria en torno a la cual las exenciones se configuran, es decir, el hecho imponible, los sujetos pasivos, la base imponible. En otras palabras, para efectuar el deslinde de las exenciones según su categoría, no es suficiente

atender al vínculo entre estas y la relación jurídica tributaria ya que es preciso examinar, además, como actúa el precepto desgravatorio sobre los elementos que integran dicha relación.

2. Las exenciones frente al principio de generalidad tributaria

La generalización del tributo es la primera condición para alcanzar la igualdad en la imposición, pues la justicia del sistema tributario descansa en el reparto equitativo de la carga entre todos los que tienen el deber de contribuir y ello en función de sus capacidades económicas.

Lo expresado debe conciliarse con la concesión de exenciones y beneficios impositivos con el objeto de que el otorgamiento de las mismas no resulte arbitrario.

No está vedada constitucionalmente la concesión de exenciones o bonificaciones fiscales con fines extrafiscales o de política económica. En determinados supuestos, incluso, el establecimiento de aquellos está legitimado por cuanto se dirigen a la efectiva realización de otros principios constitucionales, tales como el de igualdad y sus complementarios de capacidad contributiva y progresividad tributaria.

En ocasiones también tales ventajas se justifican cuando se establecen a favor de derechos económicos y sociales constitucionalmente protegidos. En efecto, hemos señalado en páginas anteriores que la Hacienda Pública en el marco del compromiso que la Constitución impone para lograr un orden social más justo utiliza el sistema tributario como instrumento para la consecución de los fines económicos y sociales ordenados por la Constitución.

No se ve ya a la exención como un privilegio o inmunidad incompatible con los principios de generalidad e igualdad en la imposición, sino como un elemento necesario, en ocasiones, en la configuración jurídica del tributo a fin de alcanzar la más justa y precisa definición del hecho imponible, teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales.

La justicia en la tributación no solo se sustenta en el principio de igualdad equiparable al principio de capacidad contributiva o económica y en el principio de generalidad de la imposición, pues la noción general de justicia predicable de todo el ordenamiento jurídico es un concepto más amplio, del cual no pueden desvincularse dichos principios, ni oponerse a dicha noción general.

El Estado, actualmente, además de conservar su función de garantía de los derechos individuales es también un Estado intervencionista, que actúa al ritmo del proceso histórico caracterizado por un aumento de los intereses colectivos protegidos constitucionalmente.

Entre los *deberes* de los poderes públicos se destaca aquél que los obliga a la realización y cumplimiento del derecho de solidaridad. La solidaridad, en tal contexto, es un deber general cuyo obligado principal son los poderes públicos y los ciudadanos y cuyo beneficiario es siempre la comunidad.

En dicho contexto, la política fiscal, sin que con ello se vulneren sus propios paradigmas de justicia, puede contribuir a la obtención de otros objetivos que integran la noción global de justicia. Así, las normas tributarias y en particular las referidas a otorgar beneficios

fiscales, pueden emplearse legítimamente para dar adecuada satisfacción a necesidades sociales, sin que ello signifique contradecir el principio de generalidad de la carga pública. No existe lesión al principio de capacidad económica o de pago cuando los beneficios fiscales responden fundamentalmente a criterios económicos o sociales orientados a la satisfacción de intereses públicos que el Estado está obligado a garantizar. La exención tributaria viene a constituirse en un instrumento que el Estado está legitimado a emplear para ponerlo al servicio de otros objetivos constitucionales.

La recaudación tributaria es un valor esencial en un Estado de Derecho para dar satisfacción a las necesidades públicas pero, como cualquier otro valor fundamental, no es absoluto, pues debe compatibilizarse con el resto de los valores básicos de rango constitucional a fin de armonizarlos mediante el justo equilibrio que permita la efectiva coexistencia entre ellos, en vez de anularse recíprocamente.

Aún enfocando el análisis estrictamente desde el punto de vista técnico tributario, es decir, sin tener en cuenta la noción más general de justicia a la que deben propender las acciones del Estado, una política fiscal que no reconozca un tratamiento de fomento a ciertas actividades, como es el caso de las que desarrollan, por ejemplo, las cooperativas, colisiona con el principio de justicia tributaria identificado con la igualdad frente al impuesto, pues con ello se estaría sometiendo a igual imposición a distintas capacidades económicas, en claro y discriminatorio perjuicio de aquellas, al ponerlas en un mismo plano con sociedades guiadas exclusivamente por el propósito de lucro. El concepto de rentabilidad para una entidad cooperativa no es el mismo que para el resto de las empresas pues, mientras para estas últimas el objetivo es la obtención de la máxima rentabilidad posible, para las cooperativas, en cambio, quedan vedadas las ganancias excepcionales, desprendiéndose de ello un diferente concepto de rentabilidad conocido como “rentabilidad necesaria”, que significa obtener los resultados positivos necesarios para mantener la cuota de mercado prevista, y poder implementar los cambios organizacionales, tecnológicos y estructurales que el crecimiento demanda, a la vez de lograr los niveles de capitalización exigidos por las normativas locales e internacionales.

Al hilo de lo señalado, debe tenerse en cuenta que en materia tributaria la equidad estudiada desde el punto de vista de su verticalidad implica que contribuyentes desiguales deben ser tratados en forma desigual.

3. Beneficios e incentivos fiscales

En sentido amplio el beneficio fiscal consiste en la concesión de una medida proteccionista que, en materia tributaria, viene a ser un estímulo que se instrumenta a través de un mecanismo desgravatorio del tributo. El incentivo tributario ha sido definido como el estímulo que en relación con una determinada conducta puede provocar el reconocimiento de un beneficio fiscal²⁶¹. Se trata de fomentar una conducta determinada a través de la concesión de un beneficio fiscal.

A los beneficios fiscales y a los incentivos tributarios se los han tratado como peculiares categorías de exenciones consideradas bajo determinados aspectos.

Como sostiene Herrera Molina²⁶², el *beneficio* fiscal es aquella exención fundada en principios ajenos a la capacidad contributiva con el se busca otorgar una ventaja

²⁶¹ Soler Roch, “Incentivos a la inversión y justicia tributaria”, Civitas, Madrid, 1983, pág.49.

²⁶² Herrera Molina, P.M., “La exención tributaria”, Ed. Colex, Madrid, 1990, pág.57.

económica. Los *incentivos* tributarios son aquellas exenciones configuradas de tal modo que estimulan la realización de determinada conducta, es decir, el hecho imponible exento se configura de modo tal que constituye una actividad. En este último caso, el fin que la ley persigue es estimular que tal hecho se lleve a cabo.

4. Exenciones. Descripción genérica

Se concibe en la actualidad a la exención como un elemento codefinidor del hecho imponible pues se lo ve como un instituto que coadyuva a una mejor definición de aquél. La desgravación, pues, es una situación objetiva configuradora de los elementos esenciales del impuesto quedando, así, unido indisolublemente a dichos elementos, por formar parte de ellos. La exención viene a constituirse en una modalidad del hecho imponible y, en virtud de ello, existen supuestos previstos en el hecho generador que dan lugar al nacimiento pleno de la obligación tributaria (supuestos gravados) y existen supuestos previstos en el hecho generador que dan lugar al no nacimiento pleno o parcial de la obligación tributaria (supuestos exentos).

En la actualidad prácticamente no se discute que la exención integra el estudio del hecho imponible contribuyendo a una más justa y exacta apreciación del mismo.

Si bien la exención se fundamenta en razones de política tributaria la misma no debería estar ausente de justificación constitucional, en razón de lo cual su configuración legislativa debería respetar el criterio de proporcionalidad para que no resulten violados derechos fundamentales y, en particular, el principio de igualdad en la tributación. Así, los objetivos superiores perseguidos al establecerla dentro del marco de la política tributaria, deben conciliarse con el respeto a aquellos derechos fundamentales para no entrar en colisión con el justo orden económico.

El establecimiento de una exención a favor de un determinado sector no implica necesariamente el desconocimiento del principio de igualdad pues habrá de examinarse cada caso a fin de evaluar la razonabilidad y proporcionalidad del diferente tratamiento fiscal ya que, como ha sido dicho, la igualdad no significa la ausencia de distinciones ni es sinónimo de ciego igualitarismo, sino que responde a la necesidad de otorgar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en semejantes o iguales condiciones y de adoptar medidas distintas para quienes se hallan en hipótesis diversas, mediante la razonable búsqueda, por parte de la autoridad, del equilibrio y la ponderación.

La exención es un instituto que puede afectar a cualquiera de los elementos que integran la estructura de la relación tributaria. Ello así, tal afectación podría darse con relación al presupuesto de hecho, a la base imponible, al tipo de impuesto o a los sujetos pasivos.

En materia de exenciones, existen dos categorías principales, a saber: exenciones objetivas y exenciones subjetivas, ambas referidas a distintos elementos de la relación tributaria. Así, las primeras están indisolublemente unidas al presupuesto de hecho de la obligación tributaria. Estas son utilizadas por el legislador para privar de eficacia constitutiva de obligaciones tributarias a aquellos hechos que, no obstante estar comprendidos en la configuración del hecho imponible, son materia de desgravación en base a determinados criterios valorativos fundados en razones fiscales o extrafiscales de política social o económica.

Las exenciones subjetivas son aquellas destinadas a operar en el ámbito de los sujetos que, habiendo realizado el presupuesto de hecho, quedan, no obstante, desobligados de pagar el impuesto, en razón de su especial condición personal.

Estamos aquí en el campo de las denominadas exenciones con presupuesto simple en razón de que tienen la característica de que su nacimiento se verifica cuando concurren ciertas circunstancias objetivas o subjetivas que están presentes en la definición del hecho imponible, y a las cuales el legislador les da un tratamiento favorable. Tal situación suele darse, por ejemplo, con relación a impuestos que gravan ingresos provenientes de actividades lucrativas en los cuales se prevén exenciones a favor de determinados sujetos o bien a favor de determinadas actividades.

Se ha pretendido encontrar en el campo de las exenciones un tipo *mixto* que presentaría una combinación de elementos que se utilizan para definir tanto a las exenciones subjetivas cuanto a las objetivas, y que exoneran del gravamen a determinados hechos, situaciones o actividades en tanto y en cuanto en ellos intervienen determinados sujetos. Esta técnica impositiva exentiva ha sido aplicada fundamentalmente en los impuestos al tráfico jurídico patrimonial en razón de que en los actos, contratos y operaciones que constituyen el hecho imponible de tales gravámenes se presentan elementos materiales y personales.

Este tercer tipo de exenciones, sin embargo, constituye una modalidad de las exenciones objetivas. En efecto, si nos situamos en el campo de las exenciones promocionales en función de la actividad del sujeto pasivo, por ejemplo, advertimos que con ellas no se pretende favorecer, en razón de la actividad que desarrolla, únicamente al sujeto que, acreditando esta condición, interviene en la operación, pues la pretensión se dirige a que ninguno de los sujetos que en ella participan deban tributar el gravamen ya que de lo contrario, si la otra parte contratante no gozase de la exención y ostentase una prominente posición en el tráfico patrimonial, le repercutiría a aquél su parte del impuesto. Con el objeto, entonces, de que el beneficio fiscal pueda efectivamente alcanzar en plenitud al hecho previsto en la norma exentiva, es menester eximirla objetivamente, aún cuando para su firmeza se exija un determinado y particular destino de la misma.

Como puede observarse, este tipo de exenciones, además de identificar ciertos y determinados supuestos del hecho generador que dan lugar a la exención, asume un hecho externo a dicho hecho generador. A este último se lo denomina hecho legitimador, el que sumado a supuesto identificado en el hecho imponible da como resultado la exención.

También pueden darse este tipo de exenciones en los casos en que el goce de las mismas sea posible, por ejemplo, si ha mediado la realización de inversiones con determinado destino.

En tales casos nos encontramos, pues, ante exenciones cuyo presupuesto de hecho está constituido por dos hechos complementarios; uno, es el propio hecho imponible del tributo, el otro, un hecho ajeno a el que se conoce como hecho legitimador de la exención.

Adviértase que una sutil pero fundamental diferencia jurídica entre las exenciones subjetivas y las objetivas consiste en que, tratándose de las primeras, el presupuesto básico es que para que las mismas tengan virtualidad, es decir, para que operen anulando al hecho imponible superponiéndose a él, debe haberse realizado efectivamente

el hecho imponible o hecho previsto hipotéticamente en la norma legal, para que nazca la obligación tributaria.

En el caso de las exenciones objetivas, en cambio, el supuesto exento forma parte del elemento objetivo del hecho imponible y, por tal causa la obligación tributaria no nace por consecuencia de una exclusión específica de la ley fiscal, a pesar de haberse verificado el hecho imponible (*exención subjetiva*), sino porque éste ha sido configurado de tal manera por la norma legal que la modalidad específicamente excluída por la exención no genera la obligación tributaria. En el caso de las exenciones objetivas, a la definición legal del hecho imponible se le añade, complementándolo, otra definición legal: la del supuesto exento. Los efectos desgravatorios no se producen, en este caso, en razón de que la norma legal establezca que la obligación no surge a pesar de haberse verificado el hecho imponible, sino por haberse producido el hecho exento. El supuesto fáctico particular o hecho imponible exento viene a acotar o limitar al hecho imponible definido como tal por la ley. El proceso de integración entre el presupuesto de hecho y la exención objetiva produce el efecto desgravatorio.

En la actualidad se ve a la exención como una modalidad del hecho imponible, por cuyo imperio hay supuestos previstos en el hecho generador que dan lugar al nacimiento pleno de la obligación tributaria (supuestos gravados) y hay supuestos previstos en el hecho generador que dan lugar al no nacimiento pleno o parcial de la obligación tributaria (supuestos exentos).

Bajo tales circunstancias, se está en presencia de una decisión de política tributaria que se dirige a considerar desgravada o a beneficiar una o más determinadas actividades económicas a través de un mecanismo integrador entre el hecho imponible y la exención.

5. El principio de reserva de ley

Está unánimemente reconocido que las exenciones deben ser establecidas necesariamente mediante ley, por aplicación del principio de legalidad en la tributación.

La reserva de ley afecta fundamentalmente al denominado derecho tributario sustancial y dado que el se ocupa de regular los elementos centrales de la obligación tributaria, entre los cuales se encuentra de modo esencial el presupuesto de hecho que da nacimiento a la relación jurídica tributaria, es decir el hecho imponible y los sujetos vinculados por ella, también debe disciplinar el establecimiento de exenciones pues las mismas, al integrarse con el presupuesto de hecho, produce el efecto desgravatorio y el correlativo efecto sobre la obligación tributaria.

La reserva de ley, en materia de exenciones, permite que sea un acto emanado del Poder Legislativo el que resuelva la cuestión relativa al reparto de la carga impositiva entre los ciudadanos que se deriva del establecimiento de beneficios tributarios. El conflicto entre los intereses individuales en punto a determinar la justa incidencia en cabeza de cada contribuyente y el consecuente respeto al principio de la capacidad contributiva es una función típica de la ley.

El principio de reserva de ley tiene la misma eficacia en materia de exenciones que la que posee con relación al nacimiento de la obligación tributaria ya que constituyen situaciones objetivas que configuran el tributo conjuntamente con el hecho imponible, la base imponible, la alícuota de aplicación, etc., quedando sometidas a la reserva de ley con el

mismo alcance con que lo están estos últimos elementos. En dicho contexto, son de aplicación al caso los mismos reproches que hemos formulado al tratar el principio de legalidad a la delegación de atribuciones efectuadas por el Congreso a favor de la Administración y a las iniciativas de ésta cuando expande sus facultades lesionando el principio.

6. Exenciones subjetivas. Acreditación de la condición de sujeto exento

Con el objeto de acreditar que se encuentran comprendidas en la exención subjetiva establecida por la ley respectiva, ciertas leyes tributarias prescriben que el sujeto exento debe cumplir con determinadas exigencias formales ante el organismo fiscal correspondiente.

En efecto, por vía de ejemplo, el artículo 42 del Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires dispone que con el objeto indicado en el párrafo anterior, es decir para gozar de la exención prevista en el artículo 37 de dicho Código, las entidades privadas deberán presentar a la AGIP un certificado expedido por órgano oficial competente del cual surja que funcionan en la calidad exigida para gozar de dicha liberalidad. Ello debe efectuarse al presentar el pedido de que se las declare alcanzadas por la exención, el que debe resolver directamente la AGIP, organismo que debe llevar un registro de entidades liberadas.

Para que la presentación produzca efectos por todo el período fiscal deberá realizarse dentro del primer trimestre del año. Transcurrido dicho plazo el beneficio se concederá a partir del mes siguiente al de la fecha de solicitud, debiendo ingresarse los tributos en proporción al tiempo transcurrido.

En materia de exenciones el Código Fiscal crea un escenario en el cual delega en la AGIP facultades que van más allá de los límites dentro de los cuales dicho organismo está facultado constitucionalmente a actuar, al confiarle a este la decisión acerca del momento en que la exención tiene virtualidad jurídica.

En el caso particular del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, para el cual la legislación tributaria hace uso del sistema de la autoliquidación por el propio sujeto pasivo, sujetar la virtualidad jurídica de la exención a la exigencia formal de aportar al organismo fiscal, con carácter previo, la documentación que acredite la condición de exento prevista en el artículo 37° implica, en nuestra opinión, vulnerar el principio de legalidad, con base en los argumentos que pasamos a desarrollar seguidamente.

La exención, como instituto jurídico, viene a constituirse en una modalidad del hecho imponible y, en virtud de ello, existen supuestos previstos en el hecho generador que dan lugar al nacimiento pleno de la obligación tributaria (supuestos gravados) y existen supuestos previstos en el hecho generador que dan lugar al no nacimiento pleno o parcial de la obligación tributaria (supuestos exentos).

Bajo tales circunstancias, se está en presencia de una decisión de política tributaria que se dirige a considerar desgravada o a beneficiar una o más determinadas actividades económicas a través de un mecanismo integrador entre el hecho imponible y la exención.

Está unánimemente reconocido que las exenciones deben ser establecidas necesariamente mediante ley, por aplicación del principio de legalidad en la tributación.

La reserva de ley afecta fundamentalmente al denominado derecho tributario sustancial y dado que el se ocupa de regular los elementos centrales de la obligación tributaria, entre los cuales se encuentra de modo esencial el presupuesto de hecho que da nacimiento a la relación jurídica tributaria, es decir el hecho imponible y los sujetos vinculados por ella, también debe disciplinar el establecimiento de exenciones pues las mismas, al integrarse con el presupuesto de hecho, produce el efecto desgravatorio y el correlativo efecto sobre la obligación tributaria.

La reserva de ley, en materia de exenciones, permite que sea un acto emanado del Poder Legislativo el que resuelva la cuestión relativa al reparto de la carga impositiva entre los ciudadanos que se deriva del establecimiento de beneficios tributarios.

Hemos visto que las exenciones están sometidas a la reserva de ley tanto como lo está la obligación tributaria nacida de la configuración del hecho imponible previsto en la ley fiscal, junto con la base imponible y la alícuota de aplicación.

La facultad de crear impuestos así como la de establecer exenciones le ha sido otorgada por la Constitución local a la Legislatura y esa potestad es indelegable. La función del Poder Ejecutivo queda limitada a asegurar la aplicación del tributo y, en materia de exenciones definidas por ley, se dirige a que el contribuyente acredite su condición para gozar del beneficio que la ley le otorga. Y ello, claro está, resulta lógicamente aplicable al órgano fiscal que, como en el caso de la Administración General de Ingresos Públicos, sólo está autorizado a interpretar y reglamentar las normas legales que están relacionadas con los tributos cuya percepción está a su cargo.

Por lo tanto, debe diferenciarse la potestad de crear impuestos y establecer exenciones que ostenta la Legislatura, de las facultades delegadas por la ley en el Gobierno de la Ciudad.

Cabe diferenciar, pues, la potestad de que goza la Legislatura para establecer exenciones de los deberes y facultades del organismo fiscal para constatar que el objeto de la actividad del sujeto pasivo es de aquellas a las cuales la ley ha querido beneficiar con la exención. Y ella juega con los límites constitucionales de una delegación legislativa.

El incumplimiento por parte del administrado consistente en no acreditar formalmente su condición de sujeto exento, lo haría pasible de incurrir en infracción formal con la consecuencia de hacerse responsable de la multa prevista para estos casos, sin que ello pudiera implicar negarle el derecho a gozar de la exención, en tanto y en cuanto, se diese a su respecto la condición prevista en la ley para excluirlo de la imposición, y tal circunstancia pudiese ser demostrada.

La resolución que la AGIP dicte al respecto, si fuese contraria a conceder al sujeto exento el goce de la exención, entendemos que sería pasible de recurso si la evidencia aportada cumple debidamente el objetivo de acreditar el cumplimiento de los fines que dimanar del establecimiento de la exención.

Cuando la determinación de los tributos se efectúa sobre la base de declaraciones juradas presentadas por los responsables, tal el caso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en el plano formal, dicha declaración viene a ser una determinación de impuesto efectuada por el sujeto obligado, sustituyendo la determinación a cargo de la administración pública.

Sin embargo, el verdadero acto liquidatorio tiene virtualidad jurídica cuando la Administración tributaria acepta o rectifica el impuesto declarado por el contribuyente o responsable, durante el plazo de no prescripción.

La declaración del contribuyente no es un acto administrativo sino una mera declaración que requiere un posterior y auténtico acto administrativo de comprobación por parte del organismo fiscal para que adquiera firmeza la situación tributaria del responsable.

La ley debe limitarse a consagrar la franquicia, dejando en manos del organismo recaudador la tarea de reglamentar los deberes formales a cargo de los sujetos pasivos exentos que acrediten su condición, así como el control correspondiente, con el objeto de asegurarse el correcto uso de la dispensa. En dicho contexto, la virtualidad jurídica de la exención no debe quedar condicionada a exigencias formales que no forman parte de la médula o sustancia del hecho desgravado, el cual está constituido por la especial condición del sujeto pasivo. Siendo éste el núcleo de la norma eximente, la formal acreditación del cumplimiento de los fines de su creación son deberes que pesan sobre el responsable dentro del marco del deber de colaboración al que está obligado a fin de que el organismo recaudador pueda realizar cabalmente su función verificadora. Y esto último entra en el terreno del Derecho Administrativo Tributario y nada tiene que ver con el Derecho Tributario Sustancial el cual es materia de la Legislatura al establecer impuestos y consagrar exenciones.

El sistema de la autoliquidación impone sus reglas y a ellas deben someterse no sólo los sujetos pasivos sino también la Legislatura y la administración tributaria, La declaración del contribuyente tiene carácter confesorio y el método de la autoliquidación tiene el efecto de permitirle al Estado recaudar en concepto de pago a cuenta la obligación tributaria de la cual es acreedor, pero sin prejuzgar acerca del monto de dicha obligación, respecto de la cual no se pronuncia al momento de la recepción de la declaración efectuada por el contribuyente sino, según vimos, a través de la actuación *ex post* mediante la aceptación o rectificación de la liquidación practicada por el contribuyente.

La circunstancia que los sujetos que gozan de exención subjetiva no estén obligados a presentar declaraciones juradas determinativas de impuestos no influye para nada en el enfoque doctrinario que hemos efectuado. Ello es así en razón de que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos se rige por el sistema de autoliquidación y, conforme a ello, cuando el sujeto pasivo no es titular de ninguna obligación tributaria por imperio de la exención que lo beneficia, no tiene el deber de exteriorizar una situación fiscal con deuda cero. Y en el caso que se le impusiese tal exigencia, su omisión no puede acarrearle la consecuencia de negarle el uso de la franquicia. A lo sumo, la falta de presentación de una declaración formal sólo debería conducir a la aplicación de una sanción por infracción formal.

Tanto el sujeto obligado a presentar declaración jurada cuanto el que no lo está por tratarse de un sujeto exento, se encuentran en la misma situación con relación al tema motivo del presente análisis, pues ambos se encuentran sometidos a un régimen en el cual el organismo fiscal tiene el deber y la facultad de controlar el correcto cumplimiento de la obligación impositiva a cargo de los responsables, y por ende de la aplicación que estos hagan de la ley fiscal atendiendo a su personal situación objetiva y subjetiva.

Frente al sistema de la autoliquidación la Administración Tributaria está limitada a efectuar el control *ex post*, ya sea que el sujeto pasivo haya presentado la declaración jurada o no lo haya hecho. En ambas circunstancias la exención adquiere plena aptitud o poder jurídico con base en la ley que la ha establecido, quedando reservada a la facultad del organismo recaudador la constatación acerca de que la misma le es aplicable al sujeto pasivo. El ámbito de competencia del organismo fiscal no debe extenderse al extremo de

ejercer la potestad de disponer a partir de cuando el beneficiado por la franquicia puede gozar de la misma.

Es diferente la situación con relación a los tributos en los cuales el organismo fiscal es quien determina el impuesto, pues en estos casos es evidente la necesidad de que éste cuente con la información necesaria para realizar su cometido dentro del marco legal, el cual incluye el elenco de exenciones subjetivas que deberá tener en cuenta a fin de no generar una deuda en cabeza de un sujeto exento.

En consecuencia, el tercer párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires, al disponer que la AGIP habrá de conceder el beneficio a partir del mes siguiente al de la fecha de solicitud, debiendo ingresarse los tributos en proporción al tiempo transcurrido, condiciona la virtualidad jurídica de la franquicia a exigencias formales que no se compadece con el principio de legalidad en la tributación ni con la intención de la norma eximente al establecer la exención, que no es otra que excluir del tributo a quienes ostenten subjetivamente la condición prevista en la ley en razón de su especial condición personal y, por lo tanto, en virtud de esta sola circunstancia, quedan desobligados de pagar el impuesto. Con ello, se vulnera, además, el principio de igualdad al darle diferente tratamiento a sujetos pasivos que, encontrándose en la misma situación subjetiva, gozarán o no de la exención según hallan o no cumplido con la presentación de la solicitud correspondiente.

Recordamos que el artículo 156 del Código Fiscal, en materia del Impuesto sobre los ingresos Brutos, establece que las liberalidades dispuestas en dicho Código, en los casos de exenciones de carácter subjetivo, no serán de aplicación cuando se desarrollen actividades a las que la Ley Tarifaria fija alícuotas superiores a la tasa general. Por lo tanto, las reflexiones efectuadas precedentemente, obviamente, alcanzan a aquellos supuestos en los cuales se diese la condición para gozar de la exención.

La conveniencia de llevar un registro de entidades liberadas por parte de la AGIP, tal como dispone el segundo párrafo del artículo bajo comentario, debería resolverse por medios legítimos y, que, por lo tanto no impliquen una violación a garantías constitucionales, dado que someter la existencia de la virtualidad jurídica de la exención al cumplimiento del deber de presentar un certificado expedido por el organismo oficial competente que acredite que el administrado funciona en la calidad indicada por la norma eximente, equivale a privarlo, por meras circunstancias formales, de gozar de la exención que legítimamente lo correspondería de hallarse efectivamente en la situación prevista por dicha norma.

Cabe señalar, por otra parte, que la no presentación de la solicitud formulando el pedido de exención puede perjudicar al propio sujeto pasivo, dado que la circunstancia de no integrar el registro de entidades liberadas puede implicar que quede sometido a los regímenes de retención o percepción creados con relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, anticipando, por esta vía, un impuesto que en verdad no le corresponde tributar.

En tal caso, no podría reclamar al agente de retención o percepción la devolución de la suma retenida o percibida en razón de que éste ha actuado sin saber que el retenido o percibido es un sujeto exento y, además, lo ha hecho en cumplimiento de una obligación dispuesta por un régimen establecido por el organismo fiscal, el cual está integrado por la Resolución General que lo impone y por la norma legal emanada del Código Fiscal que exige el empadronamiento.

En este supuesto, el reclamo del impuesto retenido o percibido deberá efectuarlo el interesado ante el organismo recaudador y éste habrá de invocar la obligación que pesa sobre el sujeto exento de solicitar la resolución correspondiente que así lo declare para negarse a devolverle la suma de dinero anticipada.

En dicho contexto, agotada la vía administrativa, el administrado que se encuentre en tal situación sólo tiene la alternativa de acceder a la justicia invocando el derecho que le asiste a gozar de la franquicia con base en los argumentos expuestos precedentemente.

Como puede verse, desde el punto de vista práctico, es aconsejable realizar rápidamente la gestión correspondiente solicitando la declaración de sujeto exento a fin de evitar las consecuencias negativas que su omisión pudiere acarrear.

En sintonía con lo establecido en el artículo 42 del Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires, en el sentido de exigir al sujeto exento la presentación formal para solicitar la declaración pertinente por parte de la AGIP, el artículo 47 del mismo cuerpo legal dispone que las personas y entidades privadas exentas están obligadas a declarar dentro de los treinta (30) días de producido, cualquier cambio que signifique variar las condiciones que dan lugar a la exención. La omisión del cumplimiento de dicha exigencia hace pasible al responsable de una multa por incumplimiento de los deberes formales, sin perjuicio de las sanciones que corresponden por omisión o defraudación y el pago de los gravámenes e intereses adeudados.

El último párrafo de este último artículo faculta a la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos a dejar sin efecto las exenciones anteriores, que se hubieran concedido en virtud de lo dispuesto por el presente Código y normas anteriores cuando los beneficiarios de las franquicias no cumplan con los requerimientos efectuados por el organismo, para constatar la permanencia de las condiciones que dieron lugar al otorgamiento de la liberalidad.

En nuestra opinión esto último es un exceso normativo que tiñe al precepto de ilegitimidad, tal como hemos señalado al comentar el artículo 42 del Código Fiscal, fijando nuestra posición contraria a dejar en manos del organismo fiscal la virtualidad jurídica de una exención, cuando el sujeto se encuentra comprendido indubitablemente en el precepto eximente y puede acreditar dicha circunstancia, aunque haya omitido el trámite formal de presentarse ante la AGIP para exhibir su condición.

El último párrafo del artículo 47 exhibe un mayor grado de afectación a los derechos del sujeto exento al facultar al organismo recaudador a dejar sin efecto exenciones anteriores que la misma AGIP hubiere concedido, por el mero hecho de que aquel no cumpla con los requerimientos efectuados por el organismo fiscal para constatar la permanencia de las condiciones que dieron lugar al otorgamiento de la liberalidad.

Las facultades discrecionales concedidas a la AGIP por la ley no se compadece con el ámbito de incumbencia que a ésta le corresponde teniendo en cuenta el reparto que la Constitución ha efectuado en lo que respecta a la competencia entre la Legislatura y el Poder Ejecutivo. A mayor abundamiento, ni siquiera la Legislatura está facultada para negar un derecho adquirido el cual tiene virtualidad desde que la exención ha sido consagrada por ley, y más aún si, con base en una delegación de dudosa legitimidad, el organismo recaudador la ha concedido. La discrecionalidad, así, se transforma en arbitrariedad y por lo tanto la norma es ilegítima.

De tal modo, una infracción que sólo debería sancionarse con multa por incumplimiento de deberes formales, deviene en una infracción sustancial, atento a la evidente connotación punitiva que ostenta la lisa y llana anulación de exenciones anteriores, de incurrir el contribuyente en el incumplimiento formal previsto en la norma. La pretensión de modificar retroactivamente la situación de revista del contribuyente, importa la privación de un derecho incorporado previa y definitivamente en su patrimonio, y que, por lo tanto, se encuentra en pugna con principios fundamentales tales como: de legalidad, de propiedad, de seguridad jurídica, a los que remite el artículo 3º del Código Civil cuando establece que "...La retroactividad establecida por la ley en ningún caso podrá afectar derechos amparados por garantías constitucionales".-

En materia de impuestos que han adoptado el sistema de la autoliquidación (vg. Impuestos sobre los Ingresos Brutos) la conclusión a la que pretendemos arribar con las reflexiones doctrinarias que hemos hecho anteriormente, que forman parte de la teoría del derecho tributario, consiste en advertir la diferencia existente entre la norma legal que impone una condición formal para darle virtualidad a la exención subjetiva y aquella otra para la cual la exigencia formal no debería formar parte de la esencia del precepto liberador, que es la que nosotros sostenemos, en cuyo caso de su cumplimiento no depende la virtualidad jurídica del mismo.

La aplicación práctica de esta teoría podría darse en los casos en que por ignorancia o falta de diligencia, el sujeto pasivo omite efectuar el trámite ante la AGIP para obtener la declaración de exento y, debido a dicha omisión, el Fisco pretendiese no reconocerle el derecho a la franquicia por el tiempo transcurrido hasta la efectiva presentación de la solicitud. En dicho supuesto, los argumentos teóricos descritos en este comentario pueden ser invocados ante la Justicia para instarla a declarar la inconstitucionalidad del precepto legal que impone la realización del trámite administrativo como condición para el goce de la exención.

Creemos que lo más importante de esta disquisición teórica está relacionado no tanto con el tema puntual que fue objeto de comentario, sino algo más profundo vinculado con la crítica a la estrategia legal de la política tributaria a cargo del Estado. En efecto, la tendencia observada en los últimos tiempos por parte de los diferentes Estados (Nacional, provincial, Ciudad Autónoma de Buenos Aires y Municipios) tendiente a instalar en el escenario tributario una cada vez mayor cantidad de exigencias en cabeza de los administrados, al amparo del "deber de colaboración" que a éstos se le atribuye, conduce a que a veces no se tenga en cuenta el debido acatamiento a los derechos individuales consagrados por la Constitución como si se partiese del conocido silogismo de que "el fin justifica los medios", sin reparar en que puede alcanzarse el mismo objetivo empleando procedimientos respetuosos de tales derechos con base en el principio de razonabilidad o proporcionalidad que debe regir los actos del Estado.

7. Interpretación de las exenciones conforme a la finalidad de la ley

La esencia de toda interpretación consiste en precisar el fin de la norma, aún respecto de las que consagran exenciones tributarias. No entramos aquí en la discusión acerca de si el carácter excepcional de las exenciones deviene en la necesidad de apelar a la interpretación restrictiva o estricta de las mismas o, en cambio, cabe la interpretación extensiva o sistemática procurando que siempre se cumpla la finalidad que la norma persigue, porque entendemos que siempre el intérprete está obligado a emplear todos los métodos a su alcance para precisar el alcance de la exención en relación con el resto de

las disposiciones que conforman la norma tributaria. Nos pronunciamos, pues, por acompañar el moderno criterio que señala que la interpretación de las exenciones no se encuentra sometida a especiales criterios interpretativos, y, por ello, revisten particular importancia el elemento teleológico y el sistemático, por cuyo imperio la hermenéutica jurídica puede conducir tanto a una interpretación estricta cuanto a un resultado restrictivo o extensivo. En todo caso, lo importante es que el propósito de la ley se cumpla.

Se trata de acomodar la interpretación al espíritu y finalidad de la norma y, por ello, en ocasiones procede acudir a la interpretación extensiva cuando la letra de la ley es insuficiente para abarcar acabadamente su espíritu o finalidad.

Tal como afirma P. Herrera Molina (La exención tributaria, Ed. Colex, Madrid, 1990, p 239) "la interpretación de las exenciones podrá conducir a un resultado extensivo, declarativo o restrictivo **según coincidan o no el espíritu y las palabras de la ley...**".

La interpretación extensiva destinada a adecuar la letra al espíritu de la ley no debe confundirse con la interpretación analógica pues esta presupone la existencia de una laguna jurídica o un vacío normativo que llenar, mientras que la interpretación de la ley según su espíritu presupone la inexistencia de laguna alguna y que es la norma interpretada la que incluye el hecho fáctico de que se trate. Tal inclusión, si bien no surge claramente de la letra de la ley, deviene de su espíritu.

La esencia de la exención es producir un efecto desgravatorio en determinadas y precisas hipótesis comprendidas lógicamente en el presupuesto de hecho de un precepto de sujeción tributaria (hecho imponible). El carácter de *especial* que cabe atribuirle a las exenciones no tiene relevancia interpretativa pero, en cambio, impide el empleo de la analogía para establecer el alcance de las mismas. En efecto, en materia de exenciones no existen vacíos normativos que llenar pues su esencia es producir efecto desgravatorio en determinadas hipótesis comprendidas lógicamente en el supuesto de hecho de un precepto normativo de sujeción tributaria. De modo que si la ley no exonera a determinado hecho éste está alcanzado por el precepto de sujeción, lo cual excluye la existencia de lagunas normativas en este aspecto.

CAPITULO XIV

EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

En el derecho privado, varios son los modos de extinción de las obligaciones, a saber: por el pago, la novación, la compensación, la transacción, la confusión, la renuncia de los derechos del acreedor, la remisión de la deuda y la imposibilidad del pago.

Alguno de los modos descriptos no son aplicables al derecho tributario, en tanto que otros sí lo son aun cuando su adaptación asume caracteres particulares.

1. Pago

1.1. Concepto

Conforme la definición contenida en el artículo 865 del CCyCN, pago es el cumplimiento de la prestación que hace el objeto de la obligación.

Acercas de su naturaleza no hay acuerdo doctrinario, aun cuando pueda sostenerse que es un acto jurídico, en razón de que el artículo 259 del CCyCN expresa que es tal el acto voluntario lícito, que tiene por fin inmediato la adquisición, modificación o extinción de relaciones o situaciones jurídicas..

Para algunos autores el pago es un acto jurídico bilateral pues una de las partes cumple voluntariamente la prestación y la otra la recibe. Para otros es unilateral pues la aceptación del acreedor no es esencial ya que el pago puede consignarse, efectuándose aun contra la voluntad del acreedor. Otros autores sostienen que el pago no es un acto jurídico, sino un hecho y, finalmente, hay quienes dicen que es un acto debido.

Coincidimos con el criterio sustentado por Giuliani Fonrouge²⁶³ para quien el pago constituye un acto o negocio jurídico desprovisto de carácter contractual y que en materia fiscal es unilateral, por responder a obligaciones de derecho público que surgen exclusivamente de la ley y no del acuerdo de voluntades.

Debe señalarse que, sin embargo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha declarado reiteradamente que "el acto del pago crea una situación contractual exteriorizada por el recibo que el Estado otorga al contribuyente y por virtud del cual el deudor obtiene la liberación de su obligación", constituyendo un derecho patrimonial amparado por el artículo 17° de la Constitución Nacional²⁶⁴.

1.2. Forma de pago

De conformidad con el artículo 23° de la Ley N° 11.683 el pago de los tributos, intereses y multas se hará mediante depósito en las cuentas especiales del Banco de la Nación Argentina, y de los bancos que la Administración Federal de Ingresos Públicos autorice a

²⁶³ GIULIANI FONROUGE, CARLOS M., "Derecho Financiero", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1987, T. I, p. 492.

²⁶⁴ Ver cita de fallos en la obra indicada en nota anterior.

ese efecto, o mediante cheque, giro o valor postal o bancario, sobre Buenos Aires, y a la orden de la Administración Federal. Por su parte, el artículo 24° de dicha ley faculta a la AFIP, si considerara que la aplicación de las disposiciones relativas a la percepción previstas por las leyes no resultan adecuadas o eficaces para la recaudación, o la perjudicasen, a desistir de ellas, total o parcialmente, y disponer otras formas y plazos de ingreso.

La norma reglamentaria en la materia, la encontramos en la Resolución General N° 1.217 de la AFIP del 13/2/2002, la que establece diversos requisitos a observar a los fines del pago de las obligaciones tributarias y de los recursos de la seguridad social.

1.3. Lugar de pago

El pago del tributo deberá efectuarse en el lugar del domicilio del responsable en el país, o en el de su representante en caso de ausencia. Por su parte, el pago del tributo retenido deberá efectuarse en el lugar del domicilio del agente de retención, en tanto que el pago del tributo percibido por el agente de percepción deberá hacerse en el lugar del domicilio de dicho agente. En el caso de que el domicilio no pudiera determinarse, o no se conociese el del representante en caso de ausencia del responsable, la AFIP fijará el lugar del pago (artículo 25° Ley N° 11.683).

1.4. Imputación

Al efectuar los pagos o los ingresos a cuenta, los responsables determinarán a que deudas deberán imputarse. Cuando así no lo hicieren y las circunstancias especiales del caso no permitiesen establecer la deuda a que se refieren, la AFIP determinará a cuál de las obligaciones no prescritas deberán imputarse los pagos o ingresos. En los casos de prórroga por obligaciones que abarquen más de un ejercicio, los ingresos, en la parte que correspondan a impuestos, se imputarán a la deuda más antigua (artículo 26°).

1.5. Sujetos del pago

Hemos tenido oportunidad de apreciar que existen diferentes tipos de sujetos pasivos. En efecto, al lado de los responsables por deuda propia, encontramos responsables solidarios y responsables sustitutos. Por ello, si bien lo normal es que el cumplimiento de la obligación esté a cargo del contribuyente o responsable por deuda propia, en ocasiones, sin embargo, el pago se encuentra a cargo de responsables comprendidos en las otras categorías.

En razón de lo expuesto examinaremos a continuación cada situación en particular.

a) Pago efectuado por el deudor o contribuyente

De conformidad con el artículo 5° de la Ley N° 11.683 están obligados a pagar el tributo al fisco en la forma u oportunidad debidas, personalmente o por medio de sus representantes legales, como responsables del cumplimiento de su deuda tributaria, los que sean contribuyentes según las leyes respectivas. Los herederos y legatarios también están obligados al pago.

El pago efectuado por ellos, en consecuencia, extingue su obligación.

b) Pago efectuado por los responsables por deuda ajena

En este supuesto debemos destacar la diferente situación en la que se encuentran los responsables comprendidos en los primeros cinco incisos y en el último (responsables sustitutos) del artículo 6° de la Ley N° 11.683, con relación a los agentes de retención y de percepción aludidos en el anteúltimo inciso. En efecto, en razón de que los primeros actúan como representantes de los contribuyentes asumiendo la total responsabilidad por la obligación tributaria a cargo de éstos, el pago que realicen tendrá efecto liberatorio para el deudor.

En cambio, salvo en los casos en que la retención se realice en concepto de pago definitivo, los agentes de retención o percepción, suelen retener e ingresar el impuesto en carácter de pago a cuenta, por cuyo motivo, el pago que ellos realicen sólo ha de tener efecto liberatorio para dicho responsable más no para el contribuyente.

c) Pago por terceros

En general es aceptado el pago por terceros en materia tributaria, admitiéndose la aplicación del precepto contenido en el artículo 881 del Código Civil y Comercial que dispone que el tercero puede realizar el pago con o sin el conocimiento del deudor y aun contra su voluntad.

Un caso particular que ha sido examinado por la doctrina²⁶⁵ se da cuando el contribuyente obligado a efectuar el pago transfiere la obligación a un tercero mediante un convenio celebrado entre ambos. En este supuesto, aun reconociendo que dicho acuerdo privado no debe reputarse nulo ni anulable y tampoco ilícito, carece de eficacia para el fisco, quien mantiene la facultad de exigir el pago del deudor obligado por la ley. Las normas de derecho público no pueden ser alteradas por convenios privados que podrían distorsionar los propósitos económicos-sociales tenidos en cuenta por el legislador al sancionar la ley. En tal virtud, el artículo 37° del reglamento de la Ley N° 11.683 dispone que los convenios sobre la carga de los impuestos no eximen a los contribuyentes, agentes de retención y demás responsables, de las obligaciones que le impongan las normas impositivas, ni acuerdan facultad a terceros para gestionar ante la Dirección General en nombre de los titulares de los derechos, exoneración o devolución de impuestos.

En el caso bajo análisis, es evidente que el deudor obligado a satisfacer la prestación tributaria al trasladar el cargo a un tercero está obteniendo un beneficio adicional equivalente a la suma tributaria que no ha de pagar. Atendiendo a que los casos comunes de transmisión de la obligación tributaria por acuerdos privados están referidos a situaciones incididas por impuesto sobre los beneficios, las disposiciones normativas del impuesto a las ganancias contemplan tal posibilidad, estableciendo que cuando el pago del impuesto se encuentre a cargo de un tercero, la renta se acrecentará en el importe del impuesto abonado por aquél, debiéndose aplicar el gravamen sobre dicha renta acrecentada, sin perjuicio de que el beneficiario considere dicho pago como un ingreso a cuenta del impuesto definitivo anual.

1.6. Los efectos del pago

El pago produce el efecto esencial de liberar al deudor, extinguiéndose la deuda principal

²⁶⁵ JARACH, DINO, "Curso Superior de Derecho Tributario", Ed. Cima, Buenos Aires, 1969, p. 239 y sigs.; y GIULIANI FONROUGE, CARLOS M., "Derecho Financiero", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1987, T. I, p. 496.

y junto con ella las garantías que se hubieren constituido, caso este último muy poco probable en materia tributaria.

El pago agota el derecho del acreedor, cancela el crédito y produce el efecto liberatorio, siendo este último un derecho que se incorpora al patrimonio del deudor, quedando amparado por la garantía consagrada por el artículo 17° de la Constitución Nacional.

El efecto cancelatorio del pago no se hace depender de la manifestación de voluntad del sujeto pasivo o del sujeto activo pues, como señala Jarach, la eficacia extintiva del pago depende exclusivamente de su correspondencia con la obligación²⁶⁶, y añade que el caso general en nuestro ordenamiento tributario positivo, es que el acreedor al recibir el pago no otorgue carta de pago o sea una declaración solemne de la extinción de la obligación tributaria, sin que ello importe desconocer la eficacia extintiva del pago, si éste corresponde integralmente a la obligación tributaria correlativa.

Condicionamientos de los efectos de los pagos efectuados por los contribuyentes a los efectos de su cómputo en materia fiscal

Veremos a continuación que diversas disposiciones normativas del ordenamiento fiscal restringen los efectos extintivos propios de los pagos realizados por los contribuyentes en sus operaciones comerciales, al condicionar el reconocimiento de su incidencia en materia tributaria a la observancia de determinados requisitos formales.

El artículo 34° de la Ley N° 11683, según las modificaciones introducidas por la Ley N° 24.765, faculta a la AFIP a condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios a la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones, en cuyo caso los contribuyentes que no utilicen tales medios o formas de comprobación quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados.

En virtud de las atribuciones conferidas por la norma antes citada, la Resolución General N° 1.547/03 de la AFIP condiciona dicho cómputo a la observancia de determinados requisitos en cuanto a la instrumentación de los pagos efectuados para determinadas operaciones.

1.7. Repetición de impuestos considerados ilegales

El pago de impuestos declarados ilegales o inconstitucionales, se realiza, indudablemente, en base a una causa ilícita y, por ello, debe habilitar al sujeto pasivo a interponer el correspondiente recurso de repetición.

Una vieja jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia ha venido exigiendo, como condición para tener abierta la acción repetitiva, el requisito de la protesta previa.

Se ha fundamentado para apoyar este criterio que, siendo el pago un acto voluntario debe considerarse definitivo, si no se exteriorizase a través de la protesta la falta de consentimiento en realizarlo, añadiéndose que mediante la protesta se facilita el conocimiento de la Administración tributaria acerca de los motivos invocados para impugnar la legalidad del tributo y, así, se facilitaría la adopción de medidas que permitan compensar los eventuales quebrantos fiscales procurándose el equilibrio presupuestario.

²⁶⁶ JARACH, DINO, "Curso Superior de Derecho Tributario", Ed. Cima, Buenos Aires, 1969, p. 238.

Las razones expuestas no son convincentes pues, como acertadamente señala Borda ²⁶⁷ si el impuesto pagado es ilícito, por ser contrario a la Constitución o a otras leyes nacionales, se trata de un caso típico de pago sin causa. El Fisco, como consecuencia del pago, ha experimentado un enriquecimiento sin causa a costa del empobrecimiento del contribuyente, bastando con ello para que la repetición proceda.

En cuanto a la segunda razón invocada, es aún menos convincente, pues una razón de simple conveniencia fiscal, no puede prevalecer sobre el legítimo derecho del contribuyente.

Es de notar en tanto, que esta corriente jurisprudencial, ha sido criticada por buena parte de la doctrina tributarista, e incluso ha venido suavizándose en fallos posteriores, reconociéndose, además, que la citada doctrina de la protesta previa, no es de aplicación con relación a la repetición de los impuestos regidos por la Ley Nro. 11.683, en razón de que en esta normativa jurídica no se prevé el requisito de la protesta para abrir la acción repetitiva.

Se verifica en esta materia una restricción del derecho de defensa del contribuyente, con motivo de la eventual adhesión de éste a una moratoria fiscal, habida cuenta que en los últimos años, todas las moratorias fiscales sancionadas, exigen como condición de acogimiento, la renuncia del contribuyente al derecho de repetición de los importes y conceptos que se pretendan regularizar dentro de cada régimen.

1.8. Reliquidación de gravámenes cuando el error es imputable al Fisco

El artículo 66 del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires dispone que cuando la Administración Tributaria proceda a reliquidar o a reajustar una obligación tributaria y tal proceder obedece a causas o hechos imputables tanto al contribuyente o responsable cuanto que tales hechos le sean atribuidos a la Administración, no cabe considerar extinguida la obligación por el pago que se hubiera efectuado.

Con ello el Código Fiscal porteño se aparta del principio de irrevocabilidad del acto administrativo favorable al administrado consagrado en el artículo 18° de la Ley de Procedimientos Administrativos de la Ciudad de Buenos Aires (Decreto N° 1510/97) que prescribe: “El acto administrativo regular del que hubieran nacido derechos subjetivos a favor de los administrados, no puede ser revocado, modificado o sustituido en sede administrativa una vez notificado”. La excepción a esta regla viene explicitada en la misma norma legal al expresar que *sin embargo, podrá ser revocado, modificado o sustituido en sede administrativa si el interesado hubiere conocido el vicio, si la revocación, modificación o sustitución del acto lo favorece sin causar perjuicio a terceros y si el derecho se hubiere otorgado expresa y válidamente a título precario*.

La estabilidad de los derechos es una de las principales garantías del orden jurídico, constituyéndose, en si mismo, en un principio general. Nuestra Corte Suprema de la Nación ha dicho que: “el orden público se interesa en que los derechos adquiridos bajo el amparo de resoluciones definitivas queden inconvencibles” ya que “de otro modo no habrá régimen administrativo ni judicial posible” ²⁶⁸.

El principio de seguridad y estabilidad jurídicas establece la pauta sobre la cual adquiere virtualidad la afirmación de que “nadie puede ir contra sus propios actos”. El respeto a los

²⁶⁷ BORDA, GUILLERMO A., “Tratado de Derecho Civil Argentino”, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1969, Obligaciones, T. I, p. 564.

²⁶⁸ Carman de Cantón, 1936, Fallos, 175: 368, cons. 3°.

derechos individuales se yergue como valladar infranqueable y fija el límite a la facultad revocatoria de la Administración al impedirle la revisión de sus propios actos, cuando ellos creen, declaren o reconozcan derechos a los particulares.

Para Linares²⁶⁹ “si en nuestro sistema constitucional viviente, que fluye de la letra y espíritu de la Carta Fundamental y fallos de su más alto guardián judicial, los derechos subjetivos personales son también *propiedad* y su alteración o vulneración no puede válidamente hacerse sino mediante leyes especiales, es procedente afirmar que existe vigente una norma explicitable que prohíbe a la Administración ... alterar ciertos actos administrativos que declaran derechos subjetivos ... Se trata de una norma cuya legalidad está dada por los artículos 17°, 18°, 19° y 28° de la Constitución y cuya razonabilidad está dada por el principio de legalidad.

Recordamos que el acto administrativo queda firme cuando, habiendo sido notificado, el mismo no es impugnado en sede administrativa o judicial dentro del plazo legal fijado al efecto.

El Código Fiscal no debe apartarse de un precepto incorporado a la Ley general de Procedimientos Administrativos cuando con él se está reglamentando expresamente principios constitucionales que tutelan derechos individuales, pues en tal caso, dicho desvío está en pugna con la propia Constitución. En este sentido, la ley de procedimiento tributario, en este caso el Código Fiscal, como ley especial que regula la materia tributaria, sólo está autorizada a desviarse de las disposiciones de la ley general de procedimientos administrativos (Decreto N° 1510/97) en todo aquello que no implique un menosprecio a valores superiores reconocidos constitucionalmente y que, por la naturaleza específica y diferenciada de la materia que reglamenta (en este caso la tributaria) admite la adecuación pertinente para ajustar el instituto jurídico a la particularidad que denota dicha disciplina.

Lo normado por el artículo 66° bajo comentario, al apartarse del principio de irrevocabilidad del acto administrativo cuando ha mediado error por parte de la Administración, se tiñe de ilegitimidad a facultar al organismo fiscal a modificar actos administrativos que reconocen derechos subjetivos, los cuales gozan de inmunidad, salvo circunstancias excepcionales que ameriten un recorte que, de todos modos, nunca puede afectar el núcleo o esencia del derecho afectado, excepción esta última que tampoco se da en este caso.

Recordamos que el Derecho Administrativo, dentro del cual se inscriben las prescripciones del Código Fiscal, actúa en un ámbito en el cual predomina la idea del Derecho pues, al nacer la obligación tributaria como consecuencia de la configuración del hecho imponible atribuible a un sujeto, nace simultáneamente una relación jurídica en la cual tanto el Estado como el administrado, están sometidos a un marco jurídico regido por los mandatos constitucionales. Por lo tanto, el derecho positivo debe adecuarse a los valores superiores de rango constitucional quedando legitimado por ese conjunto de valores a los que está subordinado.

Creemos oportuno señalar la diferencia entre el enfoque que le ha dado a esta cuestión el Código Fiscal porteño con relación al conferido por la Ley N° 11.683 de aplicación para los tributos nacionales recaudados por la Administración Federal de Ingresos Públicos. En efecto, esta ley se ajusta al principio de irretroactividad del acto administrativo a favor del

²⁶⁹ LINARES, JUAN F., “Fundamentos de derecho administrativo”, Bs.As., ed. Astrea, 1975, p.349.

administrado al establecer en el artículo 19° que *“la determinación del juez administrativo del impuesto, en forma cierta o presuntiva, una vez firme, sólo podrá ser modificada en contra del contribuyente en los siguientes casos:*

- a) *cuando en la resolución respectiva se hubiere dejado expresa constancia del carácter parcial de la determinación de oficio practicada y definidos los aspectos que han sido objeto de la fiscalización, en cuyo caso sólo serán susceptibles de modificación aquellos aspectos no considerados en la determinación anterior.*
- b) *Cuando surjan nuevos elementos de juicio o se compruebe la existencia de error, omisión o dolo en la exhibición o consideración de los que sirvieron de base a la determinación anterior (cifras de ingresos, egresos, valores de inversión y otros).*

Sobre esta cuestión nos hemos explayado en el Capítulo XXVI dedicado al Procedimiento de Determinación de Oficio en el apartado 1.3. “Efectos de la determinación de oficio”, al cual nos remitimos.

De acuerdo a lo señalado, el error incurrido por el fisco, no puede ser subsanado con posterioridad a la notificación de la liquidación de una obligación tributaria, con lo cual, se consolida en cabeza del particular el derecho subjetivo pertinente, con la facultad inherente de rechazar cualquier intento futuro que trate de modificar el “status” jurídico creado por dicho acto de la administración. Sólo una errónea apreciación de los hechos imputable a un comportamiento malicioso o culposo del contribuyente o responsable, puede dar lugar a la revisión del acto administrativo.

Este es el criterio que debería aplicarse al acto administrativo emanado de la AGIP con base en el principio de irrevocabilidad del acto que se desprende de los artículos de la Constitución que declaran derechos subjetivos (17°, 18°, 19° y 28°).

Sin embargo, atendiendo a la expresa facultad otorgada al organismo fiscal por el artículo 66° todo cuestionamiento de la misma debería hacerse ante la justicia local que es quien ejerce el control de constitucionalidad.

2. Compensación

En el derecho privado la compensación es un modo normal de extinción de las obligaciones, estando conceptualizada en el art. 921 del Código Civil y Comercial. Existe compensación cuando dos personas por derecho propio, reúnen la calidad de acreedor y deudor recíprocamente, cualesquiera que sean las causas de una y otra deuda. La compensación extingue con fuerza de pago, las dos deudas, hasta donde alcance la menor, desde el tiempo en que ambas comenzaron a coexistir.

Este medio de extinción está previsto expresamente en la Ley N° 11.683 y en algunas normas particulares pero con un alcance más restringido al que le ha dado el derecho común.

El artículo 28° de la Ley N° 11.683 establece que el organismo fiscal podrá compensar de oficio los saldos acreedores del contribuyente, cualquiera que sea la forma o procedimiento en que se establezcan, con las deudas o saldos deudores de impuestos declarados por aquél o determinados por la AFIP y concernientes a períodos no prescriptos, comenzando por los más antiguos y aunque provengan de distintos gravámenes. Por su parte, el artículo 29° dispone que como consecuencia de la

compensación podrá el organismo recaudador, de oficio o a solicitud del interesado, acreditarle el remanente que se hubiere pagado en exceso o bien, proceder a la devolución de lo pagado de más, en forma simple y rápida, a cargo de las cuentas recaudadoras.

Como oportunamente señaló Jarach²⁷⁰, la compensación es una facultad de la Dirección General Impositiva, la que puede ejercer de oficio. Los contribuyentes pueden, a su vez, solicitar la compensación, pero no pueden efectuarla por su sola decisión, salvo casos especiales que el mismo autor se encarga de citar. Estos casos particulares están referidos a la autorización conferida por las leyes específicas para compensar la deuda resultante de declaraciones juradas con anticipos, pagos a cuenta o retenciones practicadas con anterioridad al vencimiento de la obligación tributaria. Otro caso excepcional viene dado por la compensación de la deuda resultante de la declaración jurada de un ejercicio determinado con los saldos acreedores provenientes de declaraciones correspondientes a ejercicios anteriores.

Asimismo, la AFIP había considerado que los contribuyentes tenían vedada la pretensión de compensar deudas previsionales con eventuales saldos de libre disponibilidad de origen fiscal, criterio convalidado luego por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Los regímenes de moratoria implementados y en vigencia a la fecha de edición del presente libro, sientan una excepción a dicho criterio, en cuanto admiten dicha compensación, la que se torna obligatoria, en aquellos casos en que los contribuyentes sean titulares de tales saldos (inclusive los originados en el IVA por operaciones domésticas –Decreto N° 1.005/01- y los técnicos en el caso del Decreto N° 1384/01) y pretendan regularizar el remanente de deuda no condonada a través de cualquiera de los regímenes previstos en los decretos antes mencionados.

3. Dación en pago

En este caso la obligación se extingue cuando el acreedor voluntariamente acepta en pago una prestación diversa a la originariamente establecida (art.942 CCCN).

Este modo de extinción de obligaciones se rige por las disposiciones aplicables al contrato con el que tenga mayor afinidad. (Art.943 CCCN).

4. Confusión

Conforme a lo preceptuado por el artículo 931 del Código Civil y Comercial, la confusión acontece cuando se reúne en una misma persona, sea por sucesión universal o por cualquier otra causa, la calidad de acreedor y deudor.

Atento a que la obligación supone la existencia de un sujeto activo y otro pasivo, al confundirse la calidad de los mismos desaparece la diferenciación subjetiva extinguiéndose la obligación. Mientras en la compensación existen dos obligaciones recíprocas, en la confusión hay una única obligación.

Aun cuando este modo de extinguir las obligaciones no es de aplicación general en materia tributaria, existen, sin embargo, algunos supuestos en los cuales la confusión puede ocurrir, ya sea porque el Estado puede resultar heredero del sujeto pasivo o bien porque adquiere la titularidad de bienes por donación.

²⁷⁰ JARACH, DINO, “Curso Superior de Derecho Tributario”, Ed. Cima, Buenos Aires, 1969, p. 244.

5. Condonación

El artículo incluido a continuación del artículo 113° de la Ley N° 11.683, faculta al Poder Ejecutivo para disponer por el término que considere conveniente con carácter general o para determinadas zonas o radios, la exención total o parcial de multas, accesorios por mora, intereses punitivos y cualquier otra sanción por infracciones a los contribuyentes o responsables que regularicen espontáneamente su situación. Se faculta igualmente al Poder Ejecutivo para acordar bonificaciones especiales para estimular el ingreso anticipado de impuestos no vencidos.

Esta objetable delegación de facultades legislativas, coloca a la República Argentina entre aquellas naciones que admiten la posibilidad de que la Administración tributaria conceda tales liberalidades, siendo en cambio, repudiada en otros países, entre los que cabe citar a Italia. En cambio, no es objetable, obviamente, que tal como se ha hecho entre nosotros en numerosas oportunidades, sea el órgano legislativo quien sancione leyes de condonación de obligaciones fiscales y sus correspondientes sanciones.

6. Prescripción

La prescripción extintiva es un medio en virtud del cual una persona en su carácter de sujeto pasivo de una obligación, obtiene la liberación de la misma, por inacción del sujeto activo, titular del derecho, durante el lapso previsto en la ley.

En el derecho privado positivo argentino, la prescripción no es causa de extinción de las obligaciones por cuyo motivo no se encuentra mencionada en el artículo 865° del CCCN. Constituye, eso sí, una excepción para repeler la acción del acreedor para hacer valer su derecho al cobro, estando regulada en el artículo 2532 y sgs. del mismo Código. La prescripción no extingue al derecho, sino las acciones previstas para su cobro.

En materia tributaria la prescripción también actúa con el mismo alcance que en el derecho privado, constituyendo una de las excepciones admitidas por el artículo 92° de la Ley N° 11.683 para oponer al procedimiento de ejecución fiscal.

La consecuencia de la apreciación jurídica que antecede está inmediatamente relacionada con el supuesto en el cual el sujeto pasivo pague espontáneamente una obligación tributaria prescrita pues, en tal caso, no es repetible (artículo 2538 CCCN).

El artículo 56° de la Ley N° 11.683 establece la prescripción de las acciones y poderes del fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por dicha ley, resultando comprensiva, pues, tanto de la acción de determinación de las obligaciones tributarias, cuanto de la acción para exigir el cumplimiento de la prestación.

La disposición transcrita ha dado lugar a la polémica distinción entre prescripción y caducidad que efectuara inicialmente Jarach sobre la base de diferenciar por un lado, a la facultad del organismo fiscal para determinar la obligación fiscal (o exigir la presentación de declaraciones juradas), en cuyo caso el transcurso del tiempo produciría la “caducidad” de tal facultad, y, por el otro, el derecho a cobrar la prestación tributaria que sí se extinguiría por “prescripción”.

Giuliani Fonrouge²⁷¹ considera indefendible la posición antedicha sobre la base de que, atribuyendo efecto meramente declarativo al acto de determinación (y no constitutivo de la obligación), sólo puede hablarse de “prescripción” lisa y llanamente, de una sola categoría

²⁷¹ GIULIANI FONROUGE, CARLOS M., “Derecho Financiero”, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1987, T. I, p. 528 y sigs.

de prescripción, que arranca del momento en que nace la obligación del deudor y el correlativo derecho del acreedor. La actividad del Estado tendiente al cobro de la contribución, es unitaria en su sustancia, aunque se exteriorice en formas diversas, y no permite decir que hay dos tipos de derechos: el derecho a la determinación y el derecho al cobro, como sostiene la otra teoría.

Nos adherimos al criterio de este último autor y coincidimos, igualmente, con Martín y Rodríguez Use²⁷² cuando expresan que si sólo prescriben las acciones, evidentemente no corresponde referirse a la prescripción de la facultad del sujeto activo para llevar a cabo el proceso de verificación del cumplimiento de la obligación. En este caso no hay caducidad de la referida facultad de verificación y añaden que si el artículo 56° menciona una “prescripción” de las atribuciones propias del organismo encargado de la recaudación, se debe a la simple circunstancia de que sería totalmente ineficaz o inútil desarrollar un procedimiento de verificación del cumplimiento dado a una obligación que no puede ya ser exigida por su acreedor, atento a que su acción para lograr el cobro de ella ha prescripto.

En el orden nacional, la Ley N° 11.683 (artículo 56°) establece términos distintos de prescripción para los contribuyentes según se trate de inscriptos o no inscriptos.

Para los inscriptos, así como para los contribuyentes no inscriptos que no tengan la obligación legal de inscribirse o que, teniendo esa obligación no la hubieren cumplido pero regularicen espontáneamente su situación, las acciones del fisco prescriben por el transcurso de cinco (5) años.

Para los contribuyentes no inscriptos, la prescripción opera por el transcurso de diez (10) años.

La acción de repetición de impuestos, por su parte, prescribe por el transcurso de cinco (5) años.

El artículo 57° dispone que el término de prescripción comenzará a correr desde el 1 de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen. El sistema adoptado por la ley fiscal importa un apartamiento del régimen establecido por el CCCN en punto a la determinación del momento en que comienza el plazo de la prescripción, más nada dice acerca del modo de calcular dicho plazo, por cuyo motivo es de aplicación al caso el artículo 6° de dicho Código.

Con referencia a la acción para repetir, el artículo 61° de la ley 11683 aclara que el término de la prescripción comenzará a correr desde el 1° de enero siguiente al año en que venció el período fiscal si se repiten pagos o ingresos que se efectuaron a cuenta del mismo cuando aún no se había operado su vencimiento; o desde el 1° de enero siguiente al año de la fecha de cada pago o ingreso, en forma independiente para cada uno de ellos, si se repiten pagos o ingresos relativos a un período fiscal ya vencido.

Existen causas que suspenden el cómputo del término de la prescripción y cuyo efecto, atendiendo a la definición prevista en el artículo 2543° del CCCN, es inutilizar para la prescripción, el tiempo por el cual ella ha durado; pero aprovecha para la prescripción no sólo el tiempo posterior a la cesación de la suspensión, sino también el tiempo anterior en que ella se produjo.

No son aplicables dentro del régimen nacional impositivo ninguna de las causas de suspensión enumeradas en el derecho privado y la Ley N° 11.683, sólo enumera el

²⁷² MARTÍN, JOSÉ MARÍA Y RODRIGUEZ USE, GUILLERMO F., “Derecho Tributario General”, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1986, p. 198.

supuesto de determinación de oficio de la obligación tributaria, como causal de suspensión. Así, el artículo 65° establece que se suspenderá por un año el curso de la prescripción, desde la fecha de intimación administrativa de pago de tributos determinados, cierta o presuntivamente, con relación a las acciones y poderes fiscales para exigir el pago intimado. La suspensión se prolonga hasta 90 días después de la sentencia del Tribunal Fiscal cuando mediare recurso de apelación ante dicho tribunal.

Nótese que no cualquier intimación produce el efecto suspensivo de la prescripción, sino sólo las cursadas luego de agotado el procedimiento administrativo de determinación de oficio cuando se trata de tributos en los que la regla es la autodeterminación.

En materia de repetición de tributos el artículo 62° también prevé una sola causal de suspensión de la prescripción al disponer que, si durante el transcurso de una prescripción comenzada, el contribuyente o responsable tuviera que cumplir una determinación impositiva superior al impuesto anteriormente abonado, el término de la prescripción iniciada con relación a éste quedará suspendido hasta el 1 de enero siguiente al año en que se cancele el saldo adeudado.

La prescripción también puede interrumpirse y, a tenor de lo normado por el artículo 2544° del CCCN, la interrupción tiene el efecto de que queda como no sucedido el término precedente a la causa interruptiva. Desaparecida la causa, comienza a contarse una nueva prescripción.

De conformidad con el artículo 67° de la Ley N° 11.683 la prescripción de las acciones del fisco puede interrumpirse:

- a) por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación impositiva.
- b) por renuncia al término corrido de la prescripción en curso.
- c) por el juicio de ejecución fiscal o por cualquier acto judicial tendiente a obtener el pago.

Finalmente, se interrumpe la prescripción de la acción de repetición del contribuyente o responsable, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 69° por la deducción del reclamo administrativo de repetición ante la AFIP o por la interposición de la demanda de repetición ante el Tribunal Fiscal o la justicia nacional. En el primer caso, el nuevo término de la prescripción comenzará a correr a partir del 1° de enero siguiente al año en que se cumplan los tres meses de presentado el reclamo. En el segundo, el nuevo término comenzará a correr desde el 1 de enero siguiente al año en que venza el término dentro del cual debe dictarse sentencia.

7. Transacción

Era un principio unánimemente aceptado que los créditos fiscales provenientes de la recaudación de tributos no podían ser objeto de negociación entre el Estado y los particulares, con el objeto de preservar la integridad e indisponibilidad de tales créditos (artículo 61° del Decreto Reglamentario de la Ley N° 11683 según su redacción anterior a las modificaciones introducidas por los Decretos números 1.005 y 1.387/01).

Este criterio fue abandonado, en nuestra opinión sin suficiente justificación legal, por los Decretos números 1.005 y 1.387/01, los que han modificado el texto del mencionado art.61, dado que a partir de su entrada en vigencia, posibilitan celebrar acuerdos o arreglos a los funcionarios de la AFIP en aquellos casos que involucren la cancelación de deudas tributarias con Títulos de la Deuda Pública Nacional o acciones emitidas al efecto

en el marco de la capitalización de acreencias del Fisco o se trate de regímenes de regularización dispuestos por el PEN con carácter general.

PARTE IV

DERECHO TRIBUTARIO ADMINISTRATIVO

CAPÍTULO XV

DERECHO ADMINISTRATIVO

1. Consideraciones generales

El Estado de Derecho es la consecuencia de la coincidencia de determinadas circunstancias que le dieron origen, destacándose entre ellas las revoluciones inglesa (1688) y francesa (1789), la emancipación americana (1776) y las teorías políticas formuladas por Montesquieu, especialmente respecto a la división de poderes y Rousseau, en lo atinente a la ley como expresión de la voluntad general.

El derecho administrativo se concibe a través del concepto de Estado. El Estado de Derecho es una forma de Estado en el que se reconocen y tutelan los derechos públicos subjetivos de los ciudadanos, mediante el sometimiento de la Administración a la ley, siendo esta el fundamento de la actuación administrativa, que es esencialmente ejecutiva. Al mismo tiempo, en la ley se ubica el límite de dicha actuación. La Administración, así, está sometida al Derecho y aunque está facultada para dictar reglas generales, éstas están subordinadas a la ley.

El Estado es un ente orgánico unitario estructurado jurídicamente a la manera de una corporación que detenta el ejercicio del poder.

La división de poderes no es más que la distribución del poder público entre distintos centros orgánicos con el objeto de que cada uno de ellos ejerza determinada función. El poder es uno solo, los que están divididos son esos centros orgánicos.

El poder o imperium es la energía o fuerza con que cuenta el Estado para llevar a cabo sus objetivos y dado que la finalidad del Estado es la realización de objetivos comunitarios, el ejercicio del poder será legítimo si el bien que se persigue es el bien común, de manera que no basta que un mandato emane formalmente del órgano competente para darle validez jurídica, sino que es necesario, además, que su sustancia esté legitimada.

El poder está dividido en tres centros orgánicos, a saber: a) Poder Ejecutivo, b) Poder Legislativo y c) Poder Judicial.

En el Poder Ejecutivo se encuentra el derecho administrativo puro y es el que se ocupa de dar respuesta a las necesidades e intereses comunitarios.

El Poder Legislativo es el que dicta las leyes que son normas jurídicas de alcance general, de cumplimiento obligatorio.

El Poder Judicial es el que tiene la función de resolver controversias en materia jurídica entre dos partes con intereses contrapuestos. La función la ejerce, pues, respecto de actos concretos acerca de los cuales se pretende que la ley ha sido violada. Ello así, la justicia viene a asegurar la conservación y observancia del ordenamiento jurídico.

El Derecho Público es el derecho aplicable a las relaciones humanas y sociales en las cuales interviene el Estado.

El Derecho Administrativo es una rama del Derecho Público Interno (éste es público porque no existe lucro, e interno porque es diferente del internacional) y está compuesto por normas jurídicas que regulan la actividad administrativa del Poder Ejecutivo y la actividad materialmente administrativa del Poder Ejecutivo, el Poder Legislativo y de los entes públicos no estatales, siendo su misión disponer las vías jurídicas necesarias para la defensa y fomento de los derechos fundamentales, asegurando la efectiva realización de los intereses comunes.

La “competencia” es la aptitud legal que tiene un órgano de la Administración para actuar y es el elenco de atribuciones, poderes o facultades que a él le competen. Así como en el Derecho Privado hablamos de “capacidad” de las personas privadas, en el Derecho Público las personas públicas tienen “competencia”. Esta última la adquiere el órgano público a través de una norma que lo faculte para la realización de una función determinada. En el derecho público, pues, la competencia no se presume, como en cambio ocurre con la capacidad del derecho privado, la que tiene virtualidad hasta tanto se demuestre lo contrario.

La competencia puede ser en razón de la materia, es decir, aquello que el órgano puede hacer, de grado, de lugar, el que está determinado por el ámbito territorial en el cual el órgano tiene aptitud legal para actuar y en razón del tiempo, según el cual la competencia se adquiere una vez que el órgano está investido por el cargo.

La competencia tiene origen legal pues la misma emana de la Constitución, de la ley y de los reglamentos dictados en su consecuencia y es de ejercicio obligatorio por tratarse de una carga y no de un derecho subjetivo. Es “delegable” cuando un superior la trasfiere a un inferior pero debe ser expresamente autorizada para que sea procedente. Cuando la competencia de un inferior es asumida por un superior estamos ante un supuesto de “avocación”, la cual es procedente siempre que no esté prohibida por una norma.

2. Acto administrativo. Publicidad

Acto administrativo es toda declaración de voluntad administrativa por la cual un órgano de la Administración Pública toma una decisión que tiene efectos jurídicos sobre el administrado por tener por objeto la adquisición, modificación o extinción de derechos y obligaciones.

Cabe distinguir el acto administrativo de los actos internos de la Administración Pública con base en que estos últimos no tienen efectos sobre el administrado. También cabe diferenciarlo de los actos civiles de la Administración, que son los que esta ejerce en la

esfera del derecho privado, dentro de los cuales están incluidas las convenciones que celebra con particulares para la realización de sus fines (vg. Contratos de alquiler o con prestadores de servicios, etc).

Los actos administrativos pueden ser individuales o generales. En los primeros, los efectos jurídicos del acto van dirigidos a personas determinadas y son eficaces para el administrado a partir de la notificación. Los generales van dirigidos a un número de personas determinadas o indeterminadas y adquieren eficacia a partir de su publicación en un diario oficial. Una norma general no puede ser retroactiva.

Para que un acto emitido por la Administración Pública constituya un “*acto administrativo*”, es imprescindible que al hacerlo la Administración Pública actúe en su calidad de tal ²⁷³, ejerciendo para ello su normal capacidad de derecho público; es decir, la Administración Pública debe actuar en su carácter de órgano esencial de la estructura del Estado ²⁷⁴. El ejercicio de las potestades públicas es lo que posibilita la emisión de actos administrativos.

No puede hablarse de acto administrativo si la autoridad estatal no actúa “*en ejercicio de sus propias funciones administrativas*”, pues sólo estas son productoras de efectos jurídicos. Dado que los efectos de dicho acto trascienden la órbita propia de la Administración Pública para irradiar sus efectos en la esfera jurídica del administrado, todo el camino por el cual transite la Administración, desde el inicio, debe regirse por el principio de la publicidad.

En cambio, los “actos de administración” que sólo tienen efectos dentro del ámbito jurídico de la Administración Pública, agotándose dentro de él por no producir consecuencias jurídicas para los particulares, no están regidos por el requisito de la publicidad con el alcance que hemos señalado. Estos “actos de administración” no tienen virtualidad para, en función de ellos, otorgarle legitimidad a consecuencias que caen bajo la acción del derecho en cabeza de los administrados y, en caso que el Fisco pretendiese invocar tal capacidad jurídica, dicha pretensión debe desestimarse por estar en contra de la naturaleza del acto administrativo y de las garantías constitucionales que amparan a los particulares.

El acto administrativo es un “*acto jurídico*” pero, a diferencia del acto jurídico privado – regido por el principio de autonomía de la voluntad-, siempre debe estar basado en la legislación, deduciéndose de ello que la autoridad administrativa sólo puede querer lo que la norma permite y en la medida en que lo permite ²⁷⁵. Y lo que debe permitir la legislación, en todo aquello que atañe o afecte a los administrados, es la actuación transparente y leal de la Administración Pública, a fin de respetar todas las garantías individuales consagradas en la Ley Fundamental.

El acto administrativo es esencialmente “voluntario”, lo que ha hecho decir que recién después de la declaración de voluntad se estará en presencia de aquél, siendo entonces, la voluntad, un presupuesto *sine qua non* del mismo, debiéndose expresarse esa voluntad en forma adecuada pues, en caso contrario, el acto emitido estará viciado. La garantía jurídica que debe brindar el procedimiento administrativo al administrado está íntimamente relacionada con la eficacia del acto, debiéndose cumplir meticulosamente todas las implicancias del debido proceso legal respetándose, entre otros, el requisito de la

²⁷³ Ranelletti, “Teoría degli tai amministrativi speciali”, ps. 8 y 9.

²⁷⁴ Marienhoff, Miguel S., “Tratado de Derecho Administrativo”, T. II, p.259.

²⁷⁵ Marienhoff, Miguel S., op. Cit. en nota anterior, TII, p. 268.

publicidad de las actuaciones por el carácter público de las mismas. Su incumplimiento vicia el acto final que se dictare sobre tales bases.

El acto administrativo que impone sanciones, para que sea eficaz jurídicamente, debe estar precedido de un procedimiento, también administrativo, respetuoso del debido proceso legal. No basta con la notificación del acto administrativo que concluye con una imputación en contra del administrado y la correlativa aplicación de sanciones para sostener que ha sido cumplido el requisito de la publicidad oportuna del acto. La notificación al administrado del inicio del procedimiento que habrá de desembocar en alguna imputación en su contra, se torna en un requisito previo indispensable para prevenirle de las posibles consecuencias derivadas del mismo, a fin de que el interesado pueda estar en condiciones de ubicarse dentro del marco garantizador consagrado por la Constitución Nacional y, en base a ello, pueda asegurarse de que sus derechos no sean conculcados.

Admitir lo contrario, importa tanto como consentir que el Estado, en ejercicio de su poder discrecional, pueda castigar al infractor utilizando métodos o procedimientos en pugna con los derechos individuales amparados por la Ley Fundamental de la Nación.

3. Silencio de la Administración

Debe interpretarse como negativa el silencio o ambigüedad de la Administración frente a pretensiones que requieran de ella un pronunciamiento concreto, salvo que mediare disposición expresa que acuerde al silencio sentido positivo. Si las normas especiales no previeran un plazo determinado para el pronunciamiento, éste no podrá exceder de sesenta días. Vencido el plazo que corresponda, el interesado requerirá pronto despacho y si transcurrieren otros treinta días sin producirse dicha resolución, se considerará que hay silencio de la Administración, quedando habilitado el administrado para recurrir vía judicial (art. 10, Ley 19.549).

4. Presunción de legitimidad y fuerza ejecutoria.

El acto administrativo goza de presunción de legitimidad; su fuerza ejecutoria faculta a la Administración a ponerlo en práctica por sus propios medios -a menos que la ley o la naturaleza del acto exijan la intervención judicial- e impide que los recursos que interpongan los administrados suspendan su ejecución y efectos, salvo que una norma expresa establezca lo contrario (Art. 12º, Ley 19.549).

Se trata de una presunción de legitimidad de derecho, *iuris tantum*, que admite prueba en contrario. Por lo tanto, es necesario que el administrado alegue y pruebe la ilegitimidad. En dicho contexto, los jueces tienen vedado decretar de oficio la nulidad del acto administrativo.

El acto administrativo goza, pues, de fuerza ejecutoria la que puede ser "propia" cuando la Administración dicta el acto y administra por sí sola su cumplimiento, siempre que la ley la faculte expresa o implícitamente para ello, o "impropia" cuando el acto obtiene su cumplimiento por medio de una resolución judicial a instancia de la Administración.

La Administración podrá, de oficio o a pedido de parte y mediante resolución fundada, suspender la ejecución por razones de interés público, o para evitar perjuicios graves al

interesado, o cuando se alegare fundadamente una nulidad absoluta (artículo 12°, Ley N° 19.549).

La presunción de legitimidad del acto administrativo existe respecto de los actos anulables cuyo vicio no es evidente o manifiesto sin que la misma pueda atribuirse necesariamente a todos los actos sin distinción. En efecto, los actos nulos quedan al margen de dicha presunción pues su nulidad excluye necesariamente su exigibilidad. El vicio manifiesto destruye la presunción de legitimidad por la simple razón de que no pueden existir actos manifiestamente viciados.

Debería tildarse de inconstitucional una norma que invocando el bien común o el interés público atribuya presunción de legitimidad a un acto administrativo manifiestamente ilegítimo, pues ello resulta irrazonable por la lógica inherente al ordenamiento jurídico.

Admitir que la presunción de legitimidad se aplica en forma amplia por la sola razón de que la Ley N° 19.549 al consagrarla expresamente en el artículo 12, primera parte, dice que: *“El acto administrativo goza de presunción de legitimidad”*, sin precisar si ella se aplica al acto administrativo válido, al anulable, al nulo y al inexistente, está en pugna con los sanos principios hermenéuticos que, en nuestra opinión, deben aplicarse al establecer el alcance de la presunción. El principio de razonabilidad es el que limita el alcance de una norma tan vaga e imprecisa, pues no tiene sentido alguno cumplir o hacer cumplir un acto insanablemente viciado que deberá ser extinguido por razones de ilegitimidad.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso *Pulstelnik*, de 1975, ha dicho que la presunción de legitimidad de los actos administrativos *“no puede siquiera constituirse frente a supuestos de actos que adolecen de una invalidez evidente y manifiesta.”* (Cons. 2°) y más adelante, en el mismo fallo, se insiste en que la presunción de legitimidad existe solo en tanto y en cuanto el acto no fue manifiesta ni evidentemente inválido (Cons. 17°).

Al decir de Gordillo, Agustín A. (*Tratado de Derecho Administrativo*) quien se ha mantenido firme en la convicción de limitar su existencia a los actos anulables, la presunción de legitimidad *es una tolerancia al funcionamiento del acto anulable, la que se basa en la posibilidad de que el acto sea finalmente saneado, con lo cual su cumplimiento previo, derivado de la presunción de legitimidad que se le asigna, queda coonestado. Y agrega: no habrá de ocurrir lo mismo, entonces, con el acto irregular o nulo.*

Cabe señalar que en el Estado de derecho desconocerle presunción de legitimidad al acto nulo viene a constituirse en una trinchera del ciudadano frente a la actividad antijurídica del Estado. En cambio, admitirla en forma amplia como lo hizo la Corte Suprema en el pasado, conduce a la protección de la arbitrariedad administrativa y al correlativo desamparo de los derechos de los individuos.

5. Actividad reglada y discrecional de la Administración Pública

La actividad de la Administración Pública se desarrolla con sujeción al ordenamiento jurídico, es pues una actividad *sublegal*, tanto cuando la realice en ejercicio de una actividad reglada, cuanto cuando la efectúe dentro del marco de sus facultades discrecionales. Pero siempre existen “límites” a dicha actividad, los cuales operan a favor del interés privado de los administrados o bien en interés público.

Las facultades de la Administración están “regladas” cuando las normas jurídicas establecen concretamente una conducta predeterminada a la cual la misma debe ajustarse. Ejemplos de regulación directa los encontramos en los artículos 99° y 100° de la Constitución Nacional, el primero de los cuales establece las atribuciones del Poder Ejecutivo, en tanto el segundo las del Jefe de Gabinete y demás ministros del Poder Ejecutivo.

La regulación indirecta está vinculada con los derechos fundamentales reconocidos por la Constitución a favor de los particulares y que actúan como límite de la actuación de la Administración Pública, incluyéndose a los derechos y garantías expresamente mencionados en los Capítulos Primero y Segundo de la Primera Parte de la Carta Fundamental.

La regulación residual viene dada por el artículo 28° de la Constitución que establece que los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio, y el artículo 33° según el cual las las declaraciones, derechos y garantías que enumera la Constitución, no serán entendidos como negación de otros derechos y garantías no enumerados, pero que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno.

La actividad “discrecional”, por su parte, no depende de disposiciones legislativas concretas que la regulen. Las facultades discrecionales le otorgan a la Administración cierta dosis de libertad para elegir, de entre varios cursos de acción, aquel que considere más apto para alcanzar el propósito deseado. La facultad discrecional opera en los casos en que el ordenamiento jurídico emplea fórmulas genéricas tales como propender al bienestar general o al interés común, o cuando, por no existir un criterio firme y consolidado, la resolución administrativa depende de su propio juicio. La facultad discrecional deriva de la imposibilidad de que el legislador pueda prever cada una de las circunstancias concretas que pueden presentarse y que requieren un pronunciamiento administrativo.

La discrecionalidad no es lo mismo que arbitrariedad. Mientras la primera goza de legitimidad, la segunda es siempre ilegítima.

6. Procedimiento administrativo

El procedimiento administrativo es el conjunto de formalidades a las que deben sujetarse la Administración Pública y los administrados en el desarrollo de la función administrativa. Dicho procedimiento se rige por reglas y principios garantizadores de los derechos de los particulares que adquieren virtualidad toda vez que la Administración tome alguna iniciativa que pudiere afectar tales derechos. El debido respeto a dichas formalidades asegura la eficacia de la gestión de la Administración.

Los procedimientos administrativos pueden clasificarse según su finalidad en:

- Técnicos, es decir, aquellos llevados a cabo por la Administración para organizar y decidir sobre asuntos orientados al bien común y que no tienen efectos jurídicos para el administrado.
- De gestión o vinculados con la relación jurídica que une a la Administración con el administrado.

- Sancionatorios, cuando los mismos están dirigidos a sancionar a los funcionarios por extralimitaciones cometidas o cuando están destinados a los particulares.
- Recursivos, son aquellos procedimientos realizados por los particulares con el objeto de impugnar los actos administrativos que, en su opinión, afecten sus derechos, a fin de obtener un pronunciamiento revocatorio o modificadorio de una decisión previa.

7. Principios del procedimiento administrativo

Son un conjunto de garantías que permiten una eficaz labor de la Administración y, a la vez, le dan seguridad jurídica al administrado, es decir, su posibilidad de presentar recursos y efectuar reclamaciones frente a los actos de la Administración. Cualquier violación a alguno de estos principios acarrea la nulidad del acto administrativo.

Principios sustantivos: o de fondo. Proviene del derecho natural y son recogidos por la Constitución Nacional. Su finalidad es la protección de los derechos fundamentales de los particulares.

Legalidad: La Administración debe someterse, dentro del procedimiento administrativo, al estricto cumplimiento de las normas jurídicas, respetando los derechos subjetivos reconocidos a favor de los administrados.

Igualdad: Emanan del artículo 16° de la Constitución Nacional e implica que todos los administrados que estén en igual posición tienen derecho a ser tratados de igual forma. Por ello la Administración no tiene facultades para otorgar privilegios o prerrogativas a los particulares ni para negar derechos en forma arbitraria.

Razonabilidad: o justicia, el acto administrativo tiene que ser razonable y ajustado a la finalidad perseguida, quedando descartada la arbitrariedad.

Principios formales: Están vinculados con el derecho procesal y tienen jerarquía legal y normativa. Ellos tienen la misión de coadyuvar a que los principios sustantivos se cumplan.

Informalismo a favor del administrado: El administrado puede excusarse de cumplir con exigencias formales no esenciales del procedimiento, las que pueden satisfacerse con posterioridad. Puede excusarse, pues, con respecto a las irregularidades de los artículos 15° y 16° de la Ley N° 19.549 que indican, respectivamente *“Si se hubiere incurrido en una irregularidad, omisión o vicio que no llegare a impedir la existencia de alguno de sus elementos esenciales, el acto será anulable en sede judicial”*(artículo 15°); *“La invalidez de una cláusula accidental o accesoría de un acto administrativo no importará la nulidad de éste, siempre que fuere separable y no afectare la esencia del acto emitido”* (artículo 16°). También puede excusarse con relación a nulidades relativas. No puede hacerlo, en cambio, respecto a las nulidades absolutas pues estas presuponen la existencia de vicios esenciales. El informalismo es una garantía a favor del administrado pero no rige para la Administración la que está obligada a cumplir con las formalidades impuestas por la legislación, conforme al carácter sublegal que tiene su actuación.

Impulsión de oficio: La Administración debe impulsar el expediente hasta su culminación, ejecutando todos los actos tendientes a su finalización.

Búsqueda de la verdad material: La Administración no debe limitarse a resolver con base en los elementos aportados por el administrado, debiendo actuar de oficio, a fin de coleccionar otras pruebas, cuando ello sea necesario para ir en busca de la verdad material u objetiva, pues en cuanto al procedimiento administrativo la verdad material prevalece sobre la verdad formal.

La verdad material en Derecho Administrativo significa que la Administración debe tomar decisiones con base en los hechos, con independencia de lo alegado o aportado por el administrado, lo cual diferencia al procedimiento administrativo del proceso civil, pues en éste el juez debe limitarse a las pruebas aportadas por las partes para fundamentar su sentencia, lo que lo sitúa en el campo de la verdad formal.

Debido proceso adjetivo: Este principio, receptado en el artículo 1º de la Ley N° 19.549, dimana del artículo 18º de la Constitución Nacional, que consagra la garantía de defensa en juicio.

El debido proceso adjetivo abarca:

Derecho a ser oído: De exponer las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión de actos que se refieren a sus derechos subjetivos o intereses legítimos, interponer recursos y hacerse patrocinar y representar profesionalmente. Cuando una norma expresa permita que la representación en sede administrativa se ejerza por quienes no sean profesionales del Derecho, el patrocinio letrado será obligatorio en los casos en que se planteen o debatan cuestiones jurídicas. Este derecho incluye el derecho a pedir vista de las actuaciones. Todo ello en búsqueda de la verdad jurídica objetiva.

Derecho a ofrecer y producir pruebas. De ofrecer prueba y que ella se produzca, si fuere pertinente, dentro del plazo que la administración fije en cada caso, atendiendo a la complejidad del asunto y a la índole de la que deba producirse, debiendo la administración requerir y producir los informes y dictámenes necesarios para el esclarecimiento de los hechos y de la verdad jurídica objetiva; todo con el contralor de los interesados y sus profesionales, quienes podrán presentar alegatos y descargos una vez concluido el período probatorio.

La prueba puede ser pericial, documental, testimonial o cualquier otra, estando obligada la Administración a darle curso a la prueba ofrecida por el administrado, salvo cuando ella resulte improcedente, debiendo en este caso fundamentar su rechazo.

Derecho a una decisión fundada. Que el acto decisorio haga expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas, en tanto fueren conducentes a la solución del caso. Este derecho guarda estrecha relación con el requisito esencial de motivación del acto administrativo.

Gratuidad o economía procesal: Este principio se dirige a que los administrados puedan hacer uso del derecho a su defensa sin que se encuentren limitados por razones económicas.

Sencillez, rapidez y eficacia del procedimiento: La simplificación de procedimientos coadyuva a lograr un uso racional de tiempo y medios y una más eficiente gestión administrativa.

8. Responsabilidad del Estado por acto lícito dañoso

El criterio que prevalece en la moderna doctrina y en la legislación comparada, es el que informa que aunque la acción necesitada sea lícita procede que el autor indemnice a la víctima el daño que sufre y que ha sido causado por su conducta.

El avance en la concepción doctrinaria ha conducido a admitir la resarcibilidad de un perjuicio inferido como consecuencia de un accionar lícito en base a que, aunque el obrar del agente no sea merecedor de reproche, la situación de injusticia a la que está sometida la víctima reclama una solución reparadora, en homenaje a exigencias de justicia y solidaridad. Este principio rector importa que cuando una determinada conducta menoscaba un bien jurídicamente protegido con el fin de preservar un bien de mayor valor, el restablecimiento de la igualdad reclama una compensación indemnizatoria en consideración de una justicia igualitaria.

En tal contexto, adquiere vigencia la teoría de la Responsabilidad del Estado por acto lícito dañoso. En efecto, si, como se deduce de la doctrina actualmente predominante, la teoría de la responsabilidad civil no puede circunscribirse a la teoría del acto ilícito, pues de lo que se trata es, fundamentalmente, de distribuir los daños injustos en función de criterios de equidad, justicia y solidaridad social, con el objeto de restaurar el equilibrio social quebrantado por el acto dañoso, es del caso señalar que la actividad lícita del Estado, cuando origina daños a particulares, puede ser causa generadora de responsabilidad a cargo de la Administración en tanto afecte derechos amparados por garantías constitucionales. En este aspecto, reiterada jurisprudencia de nuestros Tribunales, que concluye en la doctrina aprobatoria sentada por la Corte Suprema de la Nación, equivale a reconocer la afirmación del principio de que la legitimidad del proceder del Estado no lo dispensa de la obligación de resarcir los daños que se hubieren derivado de ese proceder, pues lo contrario implicaría desconocer la garantía de la propiedad (art. 14 y 17 de la Constitución Nacional) haciendo soportar un daño injusto a quien no está jurídicamente obligado a tolerarlo. El resarcimiento, en tal caso, debe ser integral, comprendiendo tanto al daño emergente cuanto al lucro cesante y, eventualmente, al agravio moral.

CAPITULO XVI

LA ACTIVIDAD DE VIGILANCIA Y CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

1. Consideraciones Generales

La ley debe ser expresión de la voluntad general, afirmándose así, la exigencia racional de que el poder público se funde sobre el consentimiento virtual de todos, conciliándose, de tal manera, la idea de la libertad del hombre con la coordinación social y política, que implica someter la misma a límites impuestos por la convivencia social, la que se afirma en la obediencia en la ley, que es el fundamento del Estado de derecho.

El sometimiento al derecho es el punto de partida de una armoniosa convivencia social. Un derecho sustentado en principios superiores que tenga en cuenta tanto el interés social cuanto el individual. Así, las normas justas deben ser respetadas por todos. La idea de justicia implica la referencia a un orden que estructura la coexistencia de cada uno con los demás. El derecho no está fundado en opiniones arbitrarias, sino en cambio en lo justo natural, inmutable y necesario, revelado por la conciencia del hombre.

La primera y fundamental fuente del derecho administrativo, así como de todas las ramas del derecho, es la Constitución, debiéndose acomodarse o conformarse a ella todas las demás normas jurídicas. La propia Carta Fundamental, en su artículo 31°, así lo consagra al expresar que esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación. Cabe afirmar, pues, que la actividad de la Administración Pública en cuanto generadora de efectos jurídicos se halla limitada por los preceptos constitucionales. Del plexo constitucional emanan "principios" que irradian su influencia sobre la actuación de la Administración, aportando la solución jurídica a los problemas que suelen presentarse en la relación del Estado con los particulares. Estos principios pueden o no estar reglamentados a través de normas de inferior rango, pero en todos los casos tienen plena virtualidad u operatividad por sí mismos.

Los principios generales contenidos en la Constitución Nacional informan todo el ordenamiento jurídico, incorporando el sistema de valores esenciales al derecho positivo y han sido generalmente consagrados en todas las leyes fundamentales de los países que han adoptado para su gobierno la forma de un Estado de derecho.

El primer principio de derecho es el reconocimiento del derecho a la vida, sobre cuya base se apoyan todos los demás derechos, pues sin aquél estos no existirían. Si bien la Constitución Nacional no lo menciona expresamente, está implícitamente reconocido pues sólo el que es puede gozar efectivamente de los demás derechos.

Otro principio fundamental en un Estado de derecho consiste en la forma republicana de gobierno, del cual emana el de la división de los poderes en Legislativo, Ejecutivo y Judicial, por cuyo mérito ninguno de los poderes que conforman el Gobierno Federal puede rebasar el campo de sus atribuciones invadiendo la jurisdicción de los otros.

También cabe hacer mención, entre otros, al principio de igualdad de los habitantes ante la ley, del cual deriva el de proporcionalidad o igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas.

Por imperio de disposiciones normativas creadoras de tributos surgen entre el Estado y los contribuyentes derechos y deberes recíprocos constitutivos de una relación especial denominada "relación jurídica tributaria". Para que la obligación surgida de la realización del hecho imponible que da lugar al nacimiento de dicha relación jurídica tributaria sea eficaz, y, por lo tanto, para que el deudor se vea constreñido al pago, es necesario una actividad por parte de la autoridad tributaria, dirigida al reconocimiento y a la calificación del hecho imponible. Esta actividad de vigilancia y control de la Administración tributaria, como una emanación del poder de policía, se manifiesta a través de las potestades de efectuar pesquisas y los correlativos deberes a cargo de los administrados de soportar dicho control exhibiendo sus libros de contabilidad y documentos que den soporte a éstos, o compareciendo ante la autoridad tributaria. Todo ello, con el propósito de preservar a la comunidad, representada por el Estado, del daño originado en la falta de cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Téngase presente que en determinadas circunstancias los particulares, en su relación con el Estado, pueden estar sometidos al riesgo de resultar incriminados en algún ilícito y, frente a ello, adquieren plena vigencia los derechos y garantías constitucionales que gobiernan el proceso penal.

Puede afirmarse que los principios que informan al procedimiento administrativo son los mismos que nutren al proceso penal, destacándose por un lado su carácter oficial, instructorio, la impulsión de oficio y el postulado de la verdad material y, por el otro, la virtualidad de todas las garantías de rango constitucional consagradas a favor del administrado. Así, ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni puede ser obligado a declarar contra sí mismo, o arrestado sino en virtud de orden judicial escrita. Es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos. El domicilio es inviolable, como también la correspondencia epistolar y los papeles privados, siendo el Código Procesal Penal el que determina en qué casos y con qué justificativos podrá procederse a su allanamiento y secuestro. Por su parte el párrafo final del artículo 19° de la Constitución Nacional dispone que ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe.

A pesar de la reconocida autonomía del derecho tributario, ello no obsta a que la universalidad y unidad del derecho imponga la necesidad de admitir la complementación de sus normas con las consagradas en otras ramas del derecho. Así, el derecho procesal tributario es una disciplina que, a pesar de presentar caracteres propios, se nutre del derecho procesal civil, del derecho procesal administrativo y del derecho procesal penal, admitiendo la propia Ley N° 11.683 (t.o.1998), en su art. 197°, la aplicación supletoria del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y, en su caso, el Código Procesal Penal de la Nación. Por su parte, el artículo 2° del Decreto N° 722/96, admite la vigencia de los procedimientos administrativos especiales, como el tributario, "sin perjuicio de la

aplicación supletoria de las normas contenidas en la Ley de Procedimientos Administrativos N° 19.549”.

El régimen tributario nacional argentino está integrado por una ley general de organización y procedimiento impositivo y por las leyes particulares de cada gravamen. Estas últimas comprenden la descripción del objeto alcanzado por el gravamen, la base imponible, la alícuota aplicable, los sujetos de la obligación, las exenciones y demás elementos de la relación jurídica tributaria sustancial.

La ley que llamamos "general", que lleva el N° 11.683, establece, entre otros aspectos, la organización de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), que tiene a su cargo la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos, así como sus facultades y deberes.

En virtud de ella la autoridad de aplicación está facultada a exigir a los contribuyentes y demás responsables (y aun a terceros cuando lo considere necesario) informaciones indispensables para controlar el correcto cumplimiento de los deberes tributarios a cargo de dichos sujetos.

Se ocupa asimismo de regular quiénes pueden ser responsables por cuenta propia y de terceros, da pautas acerca de la interpretación de las leyes fiscales, el domicilio fiscal, el modo de computar los términos legales, plazos de prescripción, etc.

La ley fiscal general establece, además, las diferentes consecuencias por el incumplimiento de los deberes tributarios, tipificando las figuras infraccionales y fijando las penas correspondientes, como así también los mecanismos de los que disponen los sujetos afectados, con el objeto de hacer valer sus derechos ante la propia AFIP y ante la justicia.

En razón de haberse confiado a la AFIP, por medio del Decreto N° 507/93 la recaudación y el control del cumplimiento de las obligaciones previsionales de los regímenes nacionales, han sido declaradas aplicables a las mismas ciertas disposiciones de la Ley N° 11.683, por cuya razón, en este capítulo y en los siguientes, salvo aclaración específica, al referirnos a las obligaciones tributarias comprenderemos tanto a las derivadas de los impuestos, cuanto los aportes y contribuciones previsionales.

En materia de fiscalización de tributos, las normas de procedimiento tienen por objeto facilitar el descubrimiento de la verdad a fin de determinar si ha existido un hecho que ha ocasionado una lesión al erario público. Simultáneamente hemos visto que reglamentan garantías de rango constitucional que amparan a quien se imputa el hecho lesivo.

La coacción que la AFIP está facultada a desplegar sobre los particulares está expresamente reglamentada en la Ley N° 11.683, y esta ley, juntamente con el Código Procesal Penal, fija sus límites, permitiendo el empleo de medios con los cuales se pueda alcanzar el objetivo de descubrir la verdad pero, al mismo tiempo, limita las medidas coercitivas para que las garantías constitucionales que amparan valores inherentes a la persona humana, no resulten desproporcionadamente lesionadas.

Ante una situación de crisis, la tutela de los derechos del individuo representa un valor más importante para la sociedad que el castigo del autor del delito: el fin no justifica los medios, y no pueden violarse garantías constitucionales con el pretexto de un interés social, que sólo debe ser alcanzado a través de los medios lícitos que la propia ley prevé.

La presión síquica o física no es un medio legítimo para descubrir la verdad. Ni siquiera los jueces están facultados a emplearla, pues frente a ella se levanta como escollo infranqueable el artículo 18° de la Constitución Nacional, que vela por la seguridad de las personas, estableciendo principios fundamentales que todos, sin excepción, deben respetar.

Para el cumplimiento de sus objetivos, la AFIP siempre tuvo a su alcance un amplio instrumental coercitivo. La sanción de la Ley N° 23.771, primera ley penal tributaria establecida en el país, y su sucesora, la Ley N° 24.769, no han aportado al Fisco nuevas facultades para vencer la oposición de los contribuyentes, responsables o terceros, salvo la amenaza de prisión que posibilita la utilización de la coerción más severa, cual es la detención, para los infractores por delitos en ella tipificados, que siempre resulta más grave que el riesgo económico representado por la multa.

La acción antijurídica podría no entrar en el campo de la Ley N° 24.769 pero, en cambio, encuadrar dentro de los tipos antijurídicos previstos y sancionados por la Ley N° 11.683 (de procedimiento impositivo) o en la Ley N° 17.250 (de infracciones previsionales). En estos casos, el artículo 35° de la Ley N° 11.683 autoriza a la AFIP a impulsar las medidas coercitivas reglamentadas en el Código Procesal Penal requiriendo, en los casos que corresponda, la orden pertinente emanada de juez competente.

Dicha ley prevé incluso la promoción de esas mismas medidas coercitivas cautelares aun cuando la AFIP no tuviere conocimiento ni sospecha de la existencia de una infracción, en tanto presume o verifique que en el cumplimiento de sus funciones de contralor su accionar pueda verse o se vea dificultado por la resistencia opuesta por los contribuyentes, responsables o terceros. Pero, como veremos más adelante (ver Capítulo XXIII), la información y elementos colectados en el procedimiento, en este caso, sólo pueden ser utilizados por el organismo fiscal para fines más restringidos.

Frente al principio de "libertad" que la Constitución Nacional consagra, se yergue la finalidad de "afianzar la justicia", también de rango constitucional. Los procedimientos realizados por la AFIP que afectan a los contribuyentes, responsables o terceros, están reglamentados por un estricto régimen jurídico en el que coexisten facultades y deberes del organismo fiscal, junto con obligaciones, deberes y derechos de los particulares, debiendo transitar por la senda del delicado equilibrio entre el interés social y el respeto a las garantías individuales.

En los dos últimos siglos puede advertirse un movimiento constante que tiende a hacer respetar los derechos fundamentales inherentes a la persona humana, por lo que el procesamiento de los individuos respecto de los cuales se sospecha que han cometido algún delito se ve influenciado por principios jurídicos tendientes a salvaguardar tales derechos fundamentales.

2. Reflexiones finales

La actividad de vigilancia y control de la Administración tributaria se manifiesta a través de las potestades de efectuar pesquisas y los correlativos deberes a cargo de los administrados de soportar dicho control, exhibiendo los elementos e información que revelen y den sustento a sus operaciones, con el propósito de justificar la correcta determinación de los impuestos que están a su cargo.

Los principios que informan al procedimiento administrativo son los mismos que nutren al proceso penal, y emanan de las garantías de rango constitucional reconocidas a favor del administrado.

Ello así, en razón de que la función administrativa llevada a cabo por el organismo fiscal se realiza en ejercicio del “poder” estatal. Por un lado decide y ejecuta y, por el otro, ejerce funciones jurisdiccionales, entendidas como la potestad de componer intereses contrapuestos suscitados entre el Estado y los particulares en materia fiscal, asimilables a las que incumben a los jueces. En este último sentido, la distinción entre el “proceso”, denominación ésta con que se conoce la actividad del Poder Judicial, y el “procedimiento”, que es el vehículo utilizado por la Administración Pública, no hace diferencia alguna, pues, en ambos casos, aquellos intereses contrapuestos pueden afectar garantías individuales. La actividad administrativa es, en este aspecto, “parajurisdiccional”. El órgano administrador, cuya misión esencial es emitir actos administrativos, excepcionalmente puede asimismo realizar actos jurisdiccionales²⁷⁶.

Adviértase que para una distinguida corriente doctrinaria hay jurisdicción siempre que en ejercicio de una facultad legal se declare o deniegue un derecho, cualquiera sea el órgano que actúe²⁷⁷.

En la actividad jurisdiccional o parajurisdiccional de la Administración los funcionarios u órganos administrativos obran como jueces, aún admitiendo que, como lo ha sostenido la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la validez de los procedimientos de los órganos administrativos se halla supeditada al requisito de que se deje expedita la instancia judicial posterior, a fin de no conculcar lo preceptuado por el artículo 109° de la Constitución Nacional²⁷⁸.

La actividad de la Administración Pública se desenvuelve con sujeción al ordenamiento jurídico, es pues una actividad *sublegal*, tanto cuando la realice en ejercicio de una facultad reglada, cuanto cuando la efectúe dentro del marco de sus facultades discrecionales. Pero siempre existen “límites” a dicha actividad, los cuales han sido establecidos a favor del interés privado de los administrados o bien en interés público. La actuación de la Administración se rige, pues, por el principio de legalidad.

En un Estado de Derecho, coexisten, por un lado, la personalidad del Estado y, por el otro, la personalidad del individuo. El individuo tiene un conjunto de derechos que debe ser respetado por el Estado en el ejercicio de su actividad, pues si así no lo hiciere, invadiendo la esfera jurídica del individuo, el acto administrativo es un acto contra derecho, es decir, un acto ilícito.

Dada las consecuencias derivadas del acto administrativo y sus efectos en cabeza del administrado, el puntilloso respeto en la ejecución de su actividad por parte del organismo fiscal es condición fundamental para que no se ofendan las garantías individuales. Ello así, porque para que el acto administrativo produzca definitivamente los efectos que justificaron su emisión es preciso que el mismo sea jurídicamente “perfecto”, es decir, debe ser válido y eficaz.

²⁷⁶ MARIENHOFF, MIGUEL S, “Tratado de Derecho Administrativo”, Ed. Abeledo-Perrot, T. I, p. 87.

²⁷⁷ ALSINA, HUGO, “Tratado teórico práctico de derecho procesal civil y comercial”, T. I, p. 561.

²⁷⁸ Constitución Nacional, art. 109: “*En ningún caso el presidente de la Nación puede ejercer funciones judiciales, arrogarse el conocimiento de causas pendientes o restablecer las fenecidas*”.

El acto administrativo irregular y, por lo tanto, afectado de validez tal que cause lesión, puede ser impugnado por el particular afectado.

En los últimos tiempos, se ha operado una gran masificación tributaria producida como consecuencia de las necesidades cada vez mayores de obtener recursos por parte del Estado. Ello, unido a la sofisticación de los negocios y su complejidad, ha conducido a que la Administración Tributaria requiera, a su vez, la máxima colaboración no sólo de los sujetos responsables por obligaciones propias, sino también de los terceros ajenos a la relación jurídica tributaria que da lugar al nacimiento de dicha obligación tributaria. Se ha sostenido, en este aspecto, que la colaboración de los ciudadanos con la Administración Tributaria, viene a coadyuvar en la eficacia y efectividad de la actividad recaudadora del Estado, colocando a tal colaboración en un plano destacado, al lado del diseño de un sistema tributario justo y de una Administración Tributaria eficaz, como inferencia de la existencia de un deber de colaboración que se desprendería del propio ordenamiento constitucional.

Como regla general, el obligado a colaborar es el mismo sujeto pasivo principal y esencial de la obligación tributaria, esto es, el realizador del hecho imponible, conocido como contribuyente. Este sujeto pasivo está obligado a confeccionar las declaraciones juradas respectivas, hacer aclaraciones cuando se lo soliciten y cumplir con una serie de deberes formales relacionadas con la relación jurídica tributaria.

Sin embargo, la persona llamada a colaborar puede ser otro sujeto pasivo al que la norma tributaria impone el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente cuando la ley dispone que la obligación de pagar el impuesto recaiga sobre un sujeto distinto que, en tal caso, sustituye al contribuyente de derecho y al que se lo identifica como responsable sustituto.

Dentro del marco de solidaridad tributaria, se han creado regímenes de retención y de percepción, mediante los cuales se coloca al lado del contribuyente a un tercero, quedando ambos obligados solidariamente frente al Fisco, en el marco de sendas relaciones jurídico-tributarias. No sólo pesa sobre el agente de retención o de percepción la obligación de retener o adicionar el tributo e ingresarlo, sino también el deber de informar a la Administración tributaria las operaciones sometidas al régimen, con indicación del sujeto pasible de retención o percepción y demás detalles de ésta.

También suele acontecer que la colaboración surja independientemente de la relación jurídica tributaria y sin formar parte de ella, como es el caso de los sujetos obligados a informar, dentro del marco de los denominados deberes de información tributaria sobre terceros.

Así como la obligación tributaria se establece para procurar un ingreso al Estado, los demás vínculos comprensivos de los deberes de colaboración se establecen para asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria. Se justifican los deberes de colaboración en la circunstancia que lo que se trata de determinar es la existencia de esa obligación tributaria, lo que deriva en la consecuencia que en ocasiones dichos vínculos comprensivos de los deberes de colaboración existan con independencia de la existencia o no de una concreta obligación tributaria.

Puede apreciarse, pues, que existen una serie de obligaciones y deberes no constitutivos de la obligación tributaria ni tampoco accesorias a ésta, pero que se encuentran

comprendidas en el deber de colaboración. Se fundamenta que el fin perseguido por dicha colaboración es el fin público de obtención de ingresos públicos para la consecución de los fines del Estado.

Los deberes de colaboración han experimentado un amplio y progresivo desarrollo a partir de las iniciativas oficiales tendientes a establecer regímenes de retención y de percepción y a obtener la aportación de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria. Ello ha derivado en la asunción cada vez más trascendente por parte de los particulares de deberes de naturaleza fiscal, encaminadas a facilitar el desarrollo de los procedimientos tributarios

Sobre la base de la Constitución como norma rectora del sistema jurídico y, en particular del tributario, a partir de lo dispuesto en el art. 4º, que dispone que el Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos provenientes, entre otros, de las contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, se infiere el deber de todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos y, junto a ello, el deber de colaborar con la Administración para alcanzar el propósito de obtener los recursos económicos, mediante el aporte de datos y antecedentes.

Al glorificarse durante gran parte del siglo pasado y en lo que va del presente siglo, la idea de la solidaridad y el bien común, se ha visto al interés social como un valor más importante que el que cabría atribuirle al interés individual. En dicho contexto, el deber de colaboración ha dejado de ser considerado como deber individual del obligado a pagar su propia obligación tributaria, para pasar a constituirse en un deber más generalizado, a tal extremo que, desde este punto de vista, todos los ciudadanos están obligados a someterse a él, aún cuando no fuesen responsables por deuda propia. En otras palabras, pesa sobre la comunidad el deber de colaborar con la Administración Tributaria aún con relación a obligaciones fiscales ajenas.

Este es el clima reinante no sólo en nuestro país sino, en general, en otras partes del mundo. Es que sobre la base de la erradicación del delito, cualquiera sea su naturaleza, parecería que “el fin justifica los medios”.

Nos alienta el propósito de comparar el escenario real, instalado en materia de deberes de colaboración, es decir, lo que es por imperio de las prácticas impuestas por las iniciativas del Estado, con el ambiente del deber ser con base en la Constitución, confrontando la realidad imperante, con los derechos fundamentales, entendidos estos no sólo como garantía jurídico-formal, sino desde el punto de vista del disfrute de su efectiva realización material. Las diferencias detectadas entre ambos constituyen conductas ilegítimas en los que incurre la Administración Tributaria, cuando con ellas lesionen derechos fundamentales de los administrados, En este sentido no debe olvidarse que los derechos fundamentales constituyen el fundamento que caracteriza y define al Estado de Derecho. A ese propósito se encaminan los siguientes Capítulos de esta obra.

CAPÍTULO XVII
EL DEBER DE COLABORACIÓN TRIBUTARIA
NATURALEZA JURÍDICA

1. Naturaleza jurídica.Carga pública

El Estado, para el cometido de sus finalidades específicas se encuentra facultado para exigir a los habitantes el cumplimiento de ciertas obligaciones, de ciertas cargas o sacrificios que los individuos están constreñidos a sufrir en beneficio de la comunidad y que, en cierto modo genérico, vienen a ser la contraprestación individual por los servicios recibidos de la comunidad.

Tales obligaciones del individuo para con la sociedad, que el Estado puede imponer coactivamente reciben la denominación genérica de “cargas públicas”, entre las que podemos distinguir a los “impuestos” (cuya prestación es esencialmente de carácter dinerario), y los “servicios personales” (también llamados cargas públicas en sentido estricto, y cuya prestación consiste generalmente en una actividad del individuo, esto es, en obligaciones de hacer).

Por fuera de la obligación tributaria que impone el deber de satisfacer la prestación dineraria, existen otros deberes que son independientes de aquella, que nacen y se extinguen por separado y que están situados en la esfera de los denominados deberes de colaboración.

La Constitución Nacional, en el capítulo dedicado a las declaraciones, derechos y garantías, fija límites a la actuación del Estado frente a los derechos de los individuos, y de éstos entre sí, y se refiere a los deberes personales antes indicados, entre otros, en los artículos 16°, 17° y 19°, sentando un principio general: el de que deben, necesariamente, ser establecidos por “ley”, esto es, por un acto emanado del Poder Legislativo en el que se encuentra resumida la “voluntad popular”.

Así, el artículo 17° dispone que sólo el Congreso establece las contribuciones que se expresan en el artículo 4° (principio de legalidad en la tributación), para agregar a continuación que “ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley”, lo que se ve corroborado por el artículo 19° cuando preceptúa que ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la “ley” (principio de reserva).

La atribución del órgano legislativo no es absoluta, sino que tiene sus limitaciones, también impuestas por el propio texto constitucional, en este caso por el artículo 16, según el cual “la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”.

Para que la carga pública quede encuadrada dentro del marco constitucional debe reunir las siguientes características:

- Legalidad: el servicio debe ser establecido por ley.
- Igualdad: debe darse igual trato a quienes estén en iguales condiciones.
- Temporalidad: la duración del servicio debe ser limitada.
- Carácter cierto y determinado: las prestaciones personales deben tener un objeto específico y perfectamente determinado.
- Justificación: sólo puede imponerse cuando razones de urgencia o interés público lo requieren.

Siendo corolarios o consecuencias del carácter de cargas públicas, las siguientes:

- Impermutabilidad: la responsabilidad de la carga no puede ser transferida a un tercero.
- Gratuidad: no necesariamente los servicios deben ser remunerados.

La relación jurídica que liga a los agentes de retención, de percepción y de información con el fisco es la derivada del establecimiento de una carga pública, siendo los agentes sujetos pasivos de una obligación de hacer, concretada en un resultado consistente en el ingreso de una suma dineraria al Tesoro, en los dos primeros casos, y en el suministro de información para que el organismo fiscal pueda cumplir acabadamente con sus funciones, en el tercer caso.

2. El principio de legalidad de la carga pública

El principio de legalidad es el principal principio del Estado de Derecho y es la manifestación jurídica del principio político del imperio o supremacía de la ley, considerada ésta como expresión de la voluntad popular soberana, materializada a través del Parlamento que la representa. El principio de reserva de ley representa una limitación a la potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo a través de un mandato específico dirigido al Poder Legislativo para que sólo él regule determinadas materias en sus aspectos fundamentales.

El sentido de la existencia de una ley formal implica que la carga pública ha de crearse por un acto emanado del Poder Legislativo. En tanto que esa misma ley enfocada desde el punto de vista sustancial debe entenderse en el sentido de que la norma formal debe definir expresamente a los elementos esenciales de la relación jurídica nacida de dicha carga pública. Por otra parte, el principio de interdicción de la excesividad, propio del Estado de derecho, implica que la intromisión del legislador en el ámbito de protección de los derechos humanos debe ser adecuada, necesaria y proporcional, para no afectarlos en su esencia. El principio de proporcionalidad deriva del principio de Estado de derecho y, por lo tanto, tiene rango constitucional, y actúa como límite a las restricciones de los derechos fundamentales los cuales no pueden afectarse o limitarse más allá de lo necesario para la protección del interés público, cuidando de no ocasionar su desnaturalización, protegiendo su contenido esencial. En resumen, la restricción al derecho fundamental debe pasar por el juicio de razonabilidad y proporcionalidad con el objeto de determinar si tal limitación está justificada constitucionalmente y, además, asegurarse de que no afecte el contenido esencial de tal derecho.

Las limitaciones a los derechos no pueden afectar la esencia del derecho fundamental, pues lo contrario implicaría desconocer el derecho mismo con la consecuencia de su inconstitucionalidad.

La facultad otorgada por la Constitución Nacional al Poder Legislativo es indelegable, por cuya razón toda norma que establezca las condiciones sustanciales del servicio personal debe emanar del Congreso. La función del Poder Ejecutivo en esta materia queda limitada a asegurar el cumplimiento de éste a través de la reglamentación del procedimiento y el control de su acatamiento.

Ha de reputarse inconstitucional, entonces, cualquier disposición que imponga una carga pública que tenga origen en un acto del Poder Ejecutivo, aun en el caso de que medie una delegación expresa contenida en la propia ley.

La indelegabilidad de tal facultad implica, claro está, que en materia reglamentaria el Poder Ejecutivo debe limitarse a interpretar a la ley sin tergiversar sus disposiciones. Es revelador en tal sentido, el inciso 2, del artículo 99° de la Constitución al expresar que el Presidente de la Nación, en uso de su facultad de reglamentar las leyes sancionadas por el Congreso, expide las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, “cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias”. No pudiendo alterar el alcance de la ley, el Poder Ejecutivo debe circunscribir su función a un acto meramente administrativo conducente a que las leyes se cumplan dictando, en cada caso, disposiciones formales que procuren alcanzar dicho objetivo. Debe abstenerse, por ello, de emitir regulaciones lesivas de la letra y del espíritu de la ley o pretender aplicarla a hechos no previstos por ella.

Va de suyo que las limitaciones impuestas al Presidente de la República resultan lógicamente aplicables a los organismos fiscales que, como en el caso de la Administración Federal de Ingresos Públicos, están solamente autorizados a impartir normas generales obligatorias y a interpretar con carácter general las normas legales que están relacionadas con los impuestos cuya percepción está a su cargo y con las cargas personales.

Los límites a los derechos fundamentales que se imponen a través de la carga pública sólo pueden estar originados en bienes o intereses reconocidos y protegidos por la Constitución y las normas de carácter infraconstitucional que los imponen solo pueden ser sancionadas por el legislador, cuidando de armonizar los distintos bienes jurídicos que instituye el orden constitucional. Así, la Constitución establece el contenido de los derechos fundamentales y su núcleo esencial e indisponible, el Poder Legislativo, por su parte, puede establecer límites a esos derechos cuando razones de bien común así lo ameritan, pero cuidando de no invadir el contenido esencial de esos derechos. Pero nunca podría el Poder Ejecutivo arrogarse la potestad de sustituir al legislador en una materia respecto de la cual el constituyente, en razón de su trascendencia, ha establecido la reserva de ley, quedando vedada la limitación de los derechos a través de disposiciones reglamentarias.

3. El principio de igualdad de la carga pública

La igualdad ante la ley, como base de la igualdad de la carga pública, debe entenderse como el mandato expreso de la Constitución de aplicar la misma carga pública que en la ley se establece a todos aquellos sujetos que se encuentren en los supuestos previstos por ésta. La igualdad implica “igualdad entre iguales y desigualdad entre desiguales”.

El principio de igualdad se construye sobre la base de un concepto de relación, es decir, surge de un juicio de valor sobre una situación, un hecho o circunstancia frente a otra de igual o similar naturaleza.

4. Temporalidad de la carga pública y el principio de razonabilidad

Hemos visto que una de las notas características de la carga pública es su duración “temporaria”, con ello quiere significarse que debe ser “breve”, “circunstancial”, “ocasional” o “accidental”. Al decir de Marienhoff, “el pueblo donde imperare el sistema de la prestación personal obligatoria, permanente o de larga duración, convertiríase en un pueblo de esclavos²⁷⁹”.

El desmedido afán del Fisco Nacional y de los Fiscos provinciales por imponer a los administrados ciertas cargas públicas, bajo el amparo del “deber de colaboración”, ha conducido a una cada vez mayor participación de los particulares en la percepción de los tributos, y en la provisión de información propia y de terceros, a través del establecimiento de regímenes generales de retención, percepción y de información y, no pocas veces, mediante requerimientos puntuales efectuados por los organismos fiscales.

En su conjunto, las normas legales y reglamentarias que prescriben deberes y obligaciones a cargo de los particulares, con fundamento en del deber de colaboración, constituyen excesos que desbordan la medida de la razonable duración de la carga pública (temporalidad de la carga) y, conculcan, además, el principio de igualdad consagrado en el artículo 16° de la Constitución Nacional y el de razonabilidad ínsito en el artículo 33° del mismo cuerpo legal.

Esos regímenes se han ido introduciendo a través del tiempo lenta e imperceptiblemente, pero progresivamente, así como reguladores, fiscalizadores y otros mecanismos que obligan a prestar atención a trámites, papeles, fiscalizaciones y otras exigencias de todo tipo, con la consiguiente aplicación de tiempo y recursos humanos y materiales, para no caer en incumplimientos sancionados severamente.

Aún en aquellos casos en que los datos requeridos puedan ingresarse a través de Internet, el trabajo sigue siendo inmenso.

En realidad, la función del fiscalizador está prácticamente a cargo del sector privado pues por imperio de un sistema que se va cerrando cada vez más, el Estado procura que los administrados se autofiscalicen y, por la técnica del control por oposición, se vigilen recíprocamente, reemplazándose, así, la “técnica de revisión” que a través de las inspecciones de rito están obligados a practicar los organismos fiscales.

De este modo la carga que debería soportar el sector público es transferida al sector privado, ya que el trabajo que por mandato constitucional corresponde a los organismos especializados del Estado lo tienen que hacer los ciudadanos.

No se trata, como alguna vez se dijo, de considerar el costo y el tiempo que demanda a los particulares el cumplimiento de cada uno de los distintos regímenes o requerimientos en forma separada y, argumentar luego que la atención de cada uno de ellos no irroga grandes costos dado que, a lo sumo, su cumplimiento sólo demanda una parte del tiempo diario de gestión administrativa del sujeto requerido. Este argumento es insuficiente en la hora actual pues el cúmulo de regímenes y requerimientos es de tal magnitud que obliga

²⁷⁹ Marienhoff, Miguel S., “Tratado de Derecho Administrativo”, Ed. Abeledo-Perrot, T. III,B, p.178. Conf. Mayer, “Le droit administratif allemand”, T. 4°, p. 20, Ruiz y Gómez, “Principios generales de derecho administrativo”, ps. 499 y 500, n° 11, Bielsa, “Derecho Administrativo”, T 2°, p. 58.

a asignar enormes recursos para dar cabal cumplimiento a todos ellos. A lo que cabe agregar que los regímenes generales tienen la característica de que son permanentes y no se prevé que puedan discontinuarse en el futuro.

Es decir, por un lado se obliga a los administrados a realizar tareas que son propias de los organismos recaudadores lo que, en sí mismo, es contrario al mandato constitucional y, por el otro, la "duración" de la carga no se compadece con la condición de "temporalidad" de la carga pública, de la que hemos dado cuenta precedentemente.

Las cargas impuestas a los administrados a través de la creación de regímenes de retención, percepción e información, son de una entidad tal, que resultan un medio desproporcionadamente gravoso para quienes se ven obligados a actuar como agentes del Fisco en el marco del denominado "deber de colaboración". Estas cargas se imponen gratuitamente y ello le da a estos deberes un mayor carácter abusivo e inconstitucional, pues, al menos, debería reconocerse a los obligados a actuar el derecho a cobrar por su trabajo.

Admitido que la actividad del sector privado es el propulsor del desarrollo económico del país, el Estado debe facilitar el funcionamiento de la actividad privada defendiendo al pueblo de la burocracia, cuidando de no generar cargas innecesarias a los propios ciudadanos. Aquí es donde adquiere virtualidad el principio de "razonabilidad" por el cual la actividad del poder público está condicionada a la libertad civil de los individuos. Es decir, debe existir cierta razonable relación entre la norma y la moralidad, el bienestar, etc. de la población. Este principio, también conocido como de racionalidad, importa la comparación entre las ventajas que trae a la comunidad el acto estatal con las cargas que le causan o, en otras palabras, la adecuación entre el medio empleado por el acto y la finalidad que persigue. Todo ello a fin de alcanzar el necesario equilibrio garantizador de los derechos individuales. Cuando no se respeta la razonable relación que debe existir entre medios y fines, la ley ha de reputarse como técnicamente y jurídicamente irrazonable.

El principio de razonabilidad se identifica con el principio de igualdad, y este es conculcado cuando es distinto el efecto que las cargas pueden tener para determinados sujetos con relación a otros. En otros casos, aquél principio se potencia cuando el impacto de las cargas, aún produciendo similares consecuencias en los sujetos afectados, no guarda razonable relación entre medios y fines.

A la impugnación que merecen los regímenes mentados por entender que éstos están en pugna con la exigencia de la temporalidad de la carga pública - por el esfuerzo excesivo que demandan en razón de la multiplicidad de deberes que la sumatoria de ellos importan -, cabe agregar, a mayor abundamiento, su rechazo por conculcar el principio de razonabilidad ínsito en el artículo 33° de la Constitución Nacional.

Cuando el Estado, con el argumento del "interés social", recurre a facultades de las que no está investido, va creando condiciones perversas y sumamente peligrosas para la sociedad en su conjunto, pues se desatan hábitos y costumbres que impiden, a primera vista, identificar atribuciones legítimas de las que no lo son en relación con lo ordenado por el mandato constitucional. El exceso de poder se instala, así, en la comunidad como si las situaciones excepcionales o con invocación de necesidades generales fueran las condiciones normales del ejercicio del poder, sin reparar en que esas atribuciones, la mayoría de las veces, son ilegítimas.

En tales condiciones y en razón de la nueva conciencia que se va gestando, el imperio de la ley y el respeto a las instituciones jurídicas cede el paso a la propia voluntad del gobernante.

Con tal proceder el gobernante de turno, cuya principal función es asegurar el imperio de la legalidad, viste sus actos de gobierno, aún los que son legítimos, de una generosa arbitrariedad, tratando de imponer en los ciudadanos la idea de que el sistema de derecho respetuoso de los valores constitucionales no es compatible con el progreso. Ello así, se desvanece la seguridad jurídica y el pueblo, única fuente de soberanía, la va transmitiendo sin prisa y sin pausa a quien detenta el poder. Cuando ello sea detectado por el pueblo, puede ser demasiado tarde.

Es el control de constitucionalidad previsto en la Constitución el que puede evitar que se llegue a semejantes extremos. El órgano que tiene la tarea de velar por el cumplimiento del mandato constitucional y hacerlo efectivo es el Poder Judicial y a través de su actuación las garantías constitucionales pueden adquirir la virtualidad para las que han sido reconocidas, es decir, la de operar como barreras infranqueables ante los avances indebidos de la autoridad.

No pueden sancionarse leyes ni dictarse decretos o resoluciones administrativas, progresistas o regresivas, que no respeten el mandato constitucional, transgrediendo derechos fundamentales por afectarse su substancia o núcleo, como es el caso del derecho a la propiedad, al ejercicio del comercio, al goce de la intimidad y de la libertad.

CAPÍTULO XVIII

EL DEBER DE COLABORACIÓN TRIBUTARIA

AGENTES DE RETENCIÓN Y DE PERCEPCIÓN

1. Consideraciones generales

Con relación a los agentes de retención y de percepción, nos encontramos frente a un supuesto de responsabilidad solidaria por deuda ajena, que no surge de la propia configuración del hecho imponible sino que tiene origen en la norma legal que faculta al organismo fiscal a designar a determinado sujeto a actuar como agentes, complementada por las disposiciones especiales que establecen los distintos regímenes de retención y de percepción en la fuente.

La obligación del agente de retención o de percepción nace en el momento en que se produce efectivamente el pago o el cobro de la prestación comprendida en el negocio privado celebrado con la contraparte, debiendo efectuar, entonces, la detracción o la adición del impuesto.

El nacimiento de la relación jurídica tributaria acaecido por la realización del hecho previsto en la normativa fiscal, importa el nacimiento de la obligación tributaria, integrada por el deber de satisfacer el gravamen y la consiguiente responsabilidad potencial por el incumplimiento. Habiendo transcurrido el plazo legal sin haberse producido el ingreso del impuesto, la responsabilidad potencial se transforma en actual, quedando el Estado legitimado para actuar coercitivamente sobre los bienes del deudor para cubrir el daño causado por éste a la Hacienda Pública.

En el caso del contribuyente sometido al régimen de retención o de percepción en la fuente, la segunda virtualidad jurídica de la obligación, que se concreta en ocasión de producirse la transformación de la responsabilidad potencial en actual, se anticipa respecto del monto tributario sujeto a retención o percepción, pues si no se hubiere practicado la amputación o adición, la responsabilidad potencial nacida con la realización del hecho imponible, se transforma en actual a partir del incumplimiento por parte del agente de retención o de percepción de su deber de ingresar el impuesto a favor del fisco.

En este caso, la obligación solidaria entre contribuyente y agente de retención o de percepción marchan unidas desde el momento en que éste está obligado a actuar y la responsabilidad potencial para ambos, según vimos, pasa a ser actual en la oportunidad en que se verifica la falta de ingreso en término del impuesto que debió retenerse, dando lugar a que nazca para el Estado (acreedor) la posibilidad de resarcirse del daño coactivamente, mediante la agresión a los bienes tanto del contribuyente cuanto del agente de retención o percepción. Ambos son deudores solidarios del pago del tributo y la responsabilidad se extingue para los dos por la extinción de la obligación, que puede producirse normalmente

por el pago o ingreso del gravamen, sea quien fuere el que lo haya efectuado, sin perjuicio de la subsistencia de la responsabilidad por las infracciones en que alguno de ellos pudiere haber incurrido. Por aplicación del régimen jurídico que regula a las obligaciones solidarias (artículos 699° y concordantes del Código Civil), el fisco puede exigir el pago de la deuda impositiva por entero contra todos los deudores solidarios o contra cualquiera de ellos. En este último supuesto, si un deudor resultase insolvente puede reclamarlo contra cualquiera de los otros.

Atento a que la obligación del agente de retención o de percepción esta constituida por la retención o adición y principalmente el ingreso del tributo, sólo queda desobligado de responsabilidad por el ingreso que él hiciese o que realizare el propio contribuyente.

Nótese que la actuación de estos agentes se inscribe en un escenario en el cual el presupuesto legal que, de producirse efectivamente, da nacimiento a la obligación de actuar como agente de retención o de percepción viene dado por el “pago” o el “cobro” de la prestación comprendida en el negocio privado celebrado entre las partes. Con ello queremos resaltar que tal circunstancia atrae la consecuencia que el criterio a aplicar en punto al nacimiento de la obligación “ex lege” a cargo de los agentes es el de lo “percibido”. En otras palabras, para que exista responsabilidad en cabeza del responsable por deuda ajena es menester que la prestación convenida entre ambos sujetos de la relación jurídica privada se pague o se cobre efectivamente, no siendo suficiente que ésta se haya devengado.

En este aspecto, un régimen de percepción que estableciera la obligación de liquidar la percepción con independencia de su efectivo cobro por el agente percibido, sería ilegal, por cuanto importaría efectuar una amputación patrimonial sin causa, en cabeza del agente de percepción, habida cuenta que él no es contribuyente del gravamen, ni ha tenido la liquidez como para efectuar la percepción del cobro de la prestación pactada.

Otro elemento a tener en cuenta es el semántico, habida cuenta que la utilización del participio pasado “retenido” y “percibido” en la normativa tributaria, da idea de un hacer realizado con anterioridad, y en materia de percepción, sería una ficción legal inadmisibles que esa percepción aún no realizada, se la considere como perfeccionada, a los fines de habilitar al Fisco a exigir al agente de percepción su ingreso.

Por lo tanto, dado que el agente de percepción solamente estará en posición de contar con la suma de dinero en concepto de impuesto a través del efectivo pago que le realice el sujeto pasible de percepción, la emisión de la factura en la que se expresa el precio de la prestación y el monto del impuesto a percibir, no tiene virtualidad jurídica para considerar que, por haberse con ello devengado el crédito, haya nacido la obligación de percibir, si no se ha cobrado efectivamente dicho crédito y, especialmente, la suma en concepto de impuesto facturada. Lo mismo puede afirmarse respecto del agente de retención, pues su actuación como tal recién tiene lugar cuando pague efectivamente la suma devengada a favor de su acreedor.

Desde el punto de vista del contribuyente no existe doctrina uniforme acerca del momento en que se extingue su obligación solidaria.

Si recordamos lo establecido por el inciso c, del artículo 8° de la Ley N° 11.683 (t.o.1998), observamos que los contribuyentes son responsables solidarios por la falta de pago en término desde el vencimiento del plazo establecido para ingresar el impuesto retenido.

Una interpretación literal de la norma parecería indicar que el contribuyente que ha sufrido la retención del impuesto debería responder por la omisión del agente de retención o de percepción que no ingresó el tributo, en cuyo caso pagaría dos veces el mismo gravamen. Esta disposición no se compadece con elementales principios de equidad. Por otra parte, en la mayoría de los regímenes de retención y percepción, el contribuyente se ve sometido a la retención o percepción e ingreso coercitivamente pues está imposibilitado de ingresar directamente el tributo atendiendo a la modalidad dispuesta por el Estado. Es claro, entonces, que al no poder optar por la autoretenición la responsabilidad solidaria del contribuyente debe concluir en el momento en que es practicada la amputación retentiva o la adición del impuesto.

Al efectuarse la retención o la percepción, cesa la obligación del contribuyente frente al fisco con relación al impuesto retenido o percibido y, en el caso de falta de ingreso de éste, el Estado sólo podrá intentar el resarcimiento mediante la agresión sobre los bienes del agente de retención o percepción. El comprobante de la retención o percepción practicada libera al contribuyente de toda responsabilidad.

El agente de retención o de percepción que pagó el gravamen al fisco tiene derecho a recuperar la suma erogada ejerciendo la acción de resarcimiento contra el contribuyente, si anticipadamente no practicó la retención o la percepción del impuesto. La prestación dineraria objeto del resarcimiento, es decir, el importe que el contribuyente debe entregar al responsable por deuda ajena como consecuencia del ejercicio de la acción de reembolso, no reviste el carácter jurídico de tributo, quedando regulada dicha prestación por el derecho privado.

La solidaridad prevista por la Ley N° 11.683 para el agente de retención o de percepción juega sólo con relación al incumplimiento de la obligación sustancial y sus intereses. En efecto, la falta de ingreso en término del impuesto lo hace personal y solidariamente responsable juntamente con el contribuyente por las consecuencias civiles que tal incumplimiento ocasiona, es decir, por el resarcimiento de los daños y perjuicios.

Las consecuencias infraccionales y penales, en cambio, no se aplican solidariamente, pues estas recaen individualmente sobre cada sujeto que resulte imputable por la acción antijurídica.

Por otra parte, el incumplimiento de los deberes formales también se imputa personal e individualmente, quedando al margen del régimen de solidaridad establecido en la ley.

Los agentes de retención y de percepción son elegidos en razón de tener un vínculo económico o jurídico con el contribuyente, y estar en posesión de una suma de dinero a la cual pueden amputar o adicionar el tributo. La particular situación en la que se encuentra una persona en relación con determinada riqueza la hace aparecer a la vista del Estado como un sujeto apto para convertirlo en agente de retención o de percepción, pues, al estar en contacto material con sumas de dinero que el contribuyente debe recibir o pagar, puede detraer el impuesto, practicando una operación aritmética de resta, o bien, agregar el importe del gravamen, practicando una operación aritmética de suma. El momento en el cual deben actuar los agentes de retención o de percepción, pues, es aquel en que se efectúe el pago o el cobro de las sumas dinerarias.

La División de Asuntos Técnicos y Jurídicos de la Dirección General Impositiva, en sus dictámenes 24/79 y 35/79, de fechas 30 de julio y 10 de septiembre de 1979, ha caracterizado a

los agentes de retención y percepción en la forma precedentemente expresada, recogiendo una conceptualización que la doctrina tributarista ya había realizado.

Los agentes de retención y percepción, son sujetos que, sin que a su respecto se haya verificado el hecho imponible, quedan obligados a pagar una obligación tributaria ajena, en virtud de un mandato legal expreso y por el hecho de mantener con el contribuyente un determinado vínculo jurídico, consistiendo su misión en dos actos diferenciados entre sí, el primero de los cuales importa la acción de retener o percibir, y el segundo el ingreso al fisco de la suma dineraria retenida o percibida.

2. Límites del Estado para la designación de agentes de retención y de percepción

2.1. Sujetos que pueden ser designados agente de retención o de percepción

Desde nuestro punto de vista existen límites a la discrecionalidad administrativa en cuanto a la designación de los sujetos obligados a actuar como agentes del Fisco. En efecto, son potencialmente aptos para actuar en tal carácter solo quienes son parte en un acto jurídico en el cual la contraparte, y por razón de dicho acto, se constituye en deudor del Fisco.

La obligación de actuar como agente de retención o de percepción es reconocida como una obligación *ex lege* diversa de aquélla que nace de la relación directa del contribuyente, titular del hecho imponible, con el ente público. Pero, sin embargo, debe existir necesariamente estrecha relación entre ese hecho imponible y el sujeto obligado por deuda ajena, pues el nacimiento de la obligación *ex lege*, para este último, depende de que la configuración del hecho imponible se haya producido con motivo de su directa participación en dicho hecho generador, a través del vínculo jurídico que lo une al contribuyente en razón del negocio celebrado entre ambos.

El instituto de la retención o de la percepción, pues, requiere de ciertos condicionantes para convertir a un sujeto en responsable por deuda tributaria ajena. En efecto, es menester que el fisco sea acreedor del contribuyente y, a su vez, que éste se encuentre vinculado con el agente de retención o de percepción no sólo en razón de la disposición material de la suma dineraria que este ostenta, sino a través de su participación en un negocio que dé lugar al nacimiento de la obligación impositiva en cabeza del contribuyente. En otras palabras, para la procedencia de la designación como tales, los agentes de retención y de percepción deben tener algún vínculo jurídico con el contribuyente que guarde a su vez relación con el nacimiento de la relación jurídico-tributaria entre ese contribuyente y el Estado.

Los agentes de retención y de percepción están, pues, interpolados en una relación jurídica tributaria y en razón de ello, y además, por estar o entrar en posesión de una suma de dinero a la cual pueden amputar o adicionar el tributo, la ley los elige para actuar en tal carácter. Su actuación, pues, queda legitimada por su circunstancial intervención como parte en una relación jurídica privada que, a su vez, da origen al nacimiento del hecho imponible en cabeza de su contraparte.

Los regímenes de retención y de percepción reconocen su fundamento en el hecho de que la obligación tributaria deriva de la configuración del hecho imponible y éste nace, precisamente, del hecho jurídico privado que lo tiene al retentista o al percpcionista como partícipe directo. Es esa relación que lo une al contribuyente (como titular del hecho

imponible), por razón de ese hecho jurídico circunstancial celebrado entre ambos, la que coloca al agente de retención o de percepción en situación de asumir responsabilidades solidarias frente al fisco a través de la amputación o adición de la suma dineraria en concepto de impuesto y el posterior ingreso al erario público. Siempre el retentista o el percpcionista *participan* o intervienen en el hecho imponible, están relacionados con él de un modo directo y muy cercano, sin ser ellos mismos los titulares del hecho imponible.

Así como el sujeto pasivo o contribuyente surge de su relación lógica directa e inmediata con el hecho imponible, la figura del agente de retención y de percepción aparece de su relación directa pero mediata con dicho hecho generador. Este último participa del hecho imponible sin ser titular del mismo, está relacionado con él de un modo directo. Tanto el contribuyente cuanto el agente de retención o de percepción están relacionados con el hecho imponible, aunque la relación o vinculación con el hecho imponible de éstos últimos, sin dejar de ser lógica, lo es de segundo grado.

El negocio jurídico celebrado entre el contribuyente y el agente produce efectos en el campo del derecho privado, sin embargo, como consecuencia de que la legislación tributaria ha seleccionado a dicho negocio para atribuirle el carácter de hecho imponible, también produce efectos en el campo tributario. En consecuencia, sin que los particulares hayan tenido la intención de hacer nacer la relación jurídica tributaria, la celebración de su vínculo jurídico privado, guiado por el principio de autonomía de la voluntad de las partes, es determinante para que este se constituya en hecho imponible y, por lo tanto, nazca la obligación "ex lege" de índole tributaria. En este caso al lado de la obligación "ex lege" nacida en cabeza del contribuyente, el Fisco puede establecer otra obligación "ex lege" cuyo titular habrá de ser la contraparte del sujeto pasivo por deuda propia, es decir, el sujeto devenido en agente de retención o de percepción por razones de comodidad y economía.

Nótese que el sujeto relacionado con el contribuyente en razón del vínculo jurídico de derecho privado que los une en un negocio común, está involucrado en el hecho imponible nacido en cabeza de este último de un modo directo, aunque dicha proximidad no llegue al extremo de investirlo del carácter de contribuyente, pues tal condición sólo la adquiere su contraparte por una disposición legal de derecho público con base en el principio de capacidad contributiva. Así, del negocio jurídico se derivan efectos en el ámbito del derecho privado originados en la voluntad de las partes y, además, efectos tributarios por voluntad de la ley. Lo que es "negocio" para el derecho privado es solo un "hecho" (hecho imponible) para el derecho tributario. Y de tal hecho puede derivarse una nueva obligación de carácter tributario, esta vez, en cabeza de otro responsable, el que deberá responder pero no ya a título propio sino por cuenta ajena.

El pago o el cobro de la prestación comprometida en razón del negocio celebrado, coloca potencialmente al sujeto relacionado con quien en virtud de dicho vínculo jurídico realiza el hecho fáctico previsto por la ley para convertirlo en hecho imponible, en la situación ideal para asumir, por mandato legal, la obligación de retener o de percibir el impuesto que nace para este último como contribuyente de derecho. Ello es así, insistimos, en razón de que aquél está tan unido a la obligación tributaria aún sin ser el obligado por cuenta propia, que tal circunstancia lo sitúa en una posición única, insuperable e intransferible de actuar por cuenta del Fisco en la recaudación del tributo, dado que, por la cercanía e inmediatez con el nacimiento de la obligación tributaria, es el exclusivo y único sujeto a quien se le podría endilgar una responsabilidad solidaria conjunta con el contribuyente incidido.

La categoría de agente de retención o de percepción se fundamenta, entonces, en esa proximidad del agente con el hecho imponible. Pero además, esa cercanía le permite tener la disposición dineraria a la cual practicarle la detracción o la adición del impuesto; en un caso cuando paga, en el otro cuando cobra. Esta disposición dineraria es otra condición del retentista o percpcionista, la que está íntimamente ligada con la primera.

Si para el contribuyente el hecho fáctico que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria es la realización del hecho imponible, para el retentista o el percpcionista el hecho fáctico es el pago o la percepción de la prestación convenida. En este último caso, la erogación o el cobro es una consecuencia del negocio privado celebrado y, por ello, está prestación se relaciona con el hecho imponible de un modo tal, que, aún sin constituirse en elemento definitorio de su configuración, está tan íntimamente adherida al hecho privado que dispara la obligación tributaria, que la convierte en la circunstancia apta para constituirse en ese hecho fáctico que fundamenta a la obligación de retener o de percibir. El retentista o el percpcionista es quien tiene la disponibilidad dineraria de la prestación debida, ya sea que ésta provenga de su propia caja (cuando paga) o se origine en recursos de su contraparte (cuando cobra), y, por ello, está en medida y posibilidad de amputar en un caso o adicionar en el otro la suma dineraria en concepto de impuesto.

La existencia de un crédito contra el contribuyente a favor del Fisco es el presupuesto necesario para que la ley le atribuya a la persona con quien aquel contrata el carácter de responsable solidario y sólo en razón de que este participa del negocio devenido en hecho imponible y tiene la administración dineraria del mismo. La validez jurídica del mandato legal se sostiene en la potestad de imposición y, por lo tanto, en la atracción que la ley fiscal hace del negocio privado al campo del derecho público tributario. Es en esta órbita que el Fisco tiene, además de la potestad de reclamar al contribuyente la obligación debida, la facultad de asignarle responsabilidad solidaria a quien, sin haber entrado en el terreno de la relación jurídica tributaria por no haber nacido a su respecto el hecho imponible, está, sin embargo, estrechamente vinculado a él por ser partícipe de un negocio que, además de generar consecuencias de derecho privado también es productor de consecuencias tributarias, con el agregado de que el designado como responsable solidario tiene en sus manos la prestación dineraria sobre la cual practicar la retención o la percepción.

La responsabilidad *ex lege* y, por lo tanto emanada de la ley, tiene, bajo esas condiciones, visos de razonabilidad, principio este que rige los actos de gobierno tanto los que emanen del Poder Legislativo, cuanto del Poder Ejecutivo o del Poder Judicial.

Nos encontramos aquí, frente a un típico caso de responsabilidad indirecta, pues la ley la establece con relación a una persona que no es el obligado directo. Aunque en la obligación *ex lege* la causa eficiente reside en el arbitrio del legislador y la responsabilidad solidaria que deriva de aquella no requiere relación de causalidad, siempre la ley está sometida a los límites constitucionales para que quede legitimada la imposición de tal responsabilidad.

La relación jurídica que liga al agente de retención o de percepción con el fisco es la derivada del establecimiento de una carga pública, en virtud de la cual el primero es sujeto pasivo de una obligación de hacer (ejercer la actividad que se le impone), que se concreta en un resultado (el ingreso de una suma dineraria al Tesoro). En cuanto a la relación establecida entre el agente y el contribuyente, el primero asume el lugar del fisco, al exigirle sumas dinerarias en concepto de impuesto.

Un principio rector en materia de cargas públicas viene dado por el principio de igualdad, según el cual debe darse igual trato a quienes estén en las mismas condiciones. En dicho contexto, para que quienes fuesen designados para actuar como agentes del Fisco estén en las mismas condiciones, deben estar interpolados en la relación jurídica tributaria trabada entre el contribuyente y el Fisco y tener la disposición dineraria para poder practicar la retención o la percepción. Esta especial situación en la que se encuentra el sujeto ajeno a dicha relación jurídica es la que legitima, además de lo ya señalado, la imposición de la carga desde el punto de vista del efectivo respeto del principio de igualdad de la carga pública, pues ésta reconocería su fundamento en la interpolación en la relación jurídica tributaria, que vendría, así, a constituirse en la pauta común a todos los sujetos designados a actuar como agentes de retención o percepción.

Por otra parte, a los regímenes que estamos examinando siempre se los ha identificado con el aditamento de *retención y percepción en la fuente*. Es que la razón y fundamento de esta carga pública es, precisamente, que el Estado recaude los tributos en el momento mismo en que se produzca el hecho imponible y, por lo tanto, en la “fuente”, es decir, en el origen o nacimiento de la obligación tributaria. Dado que el Estado pretende instalar en el escenario del Derecho Público a un tercero, distinto del contribuyente, para asegurarse la recaudación anticipada del impuesto, el carácter de retenedor o de percibidor sólo puede atribuirse al sujeto que tenga participación en la operación gravada o sea, en el origen de la obligación tributaria o, dicho en otras palabras, en la fuente que le da nacimiento. Sin la existencia de la relación con el hecho generador del gravamen se estaría asignando una obligación tributaria carente de fundamento constitucional que la justifique.

2.1.1. Responsabilidad Solidaria

Las leyes tributarias generales –en el ámbito nacional, la Ley N° 11.683 y en el provincial, los Códigos Fiscales- se ocupan, entre otros aspectos, de regular quiénes pueden ser responsables por cuenta propia y de terceros. Con relación a éstos últimos, disponen que, a pesar de haberse configurado el hecho imponible respecto del destinatario legal (contribuyente), la obligación de pagar el gravamen recae sobre otro sujeto en razón de su especial vinculación con la relación jurídica tributaria. En dicha situación se encuentran los regímenes de retención y percepción, en los cuales la ley no excluye de la relación tributaria al contribuyente, pero coloca a su lado a un tercero en calidad de sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, coexistencia que se rige por el régimen de solidaridad tributaria. Pero, siempre, el común denominador que se advierte en los casos de responsables por deuda tributaria ajena, es la circunstancia de que los terceros a quien se le asigna el encargo tienen una vinculación directa con la relación que une al contribuyente con el Fisco, ya sea porque son administradores de los bienes de los contribuyentes en virtud de un mandato legal o convencional, o bien porque participan por sus funciones públicas o por su oficio o profesión, en la formalización de operaciones o situaciones gravadas.

En materia tributaria la ley es la natural fuente de la solidaridad, por cuyo motivo el compromiso de los terceros ajenos a la relación jurídica-tributaria que une al contribuyente con el Fisco, que los convierte en responsables solidarios, constituye una obligación ex lege del mismo modo que la obligación tributaria a cargo de los contribuyentes por deuda propia cuya fuente también es la ley.

La solidaridad pasiva actúa como una verdadera caución personal en virtud de la cual el acreedor (el Fisco) habrá de contar con los patrimonios de los codeudores solidarios para hacer efectivo su crédito.

La solidaridad tributaria como obligación ex lege instalada en cabeza de un tercero por una ley formal reconoce limitaciones en cuanto a su virtualidad jurídica. En efecto, la ley no debe establecer obligaciones solidarias en cabeza de quien no tiene algún tipo de relación con la obligación tributaria a cargo del contribuyente.

Hemos visto que también los agentes de retención y repercepción se incluyen dentro del ámbito de los responsables solidarios. Nótese el común denominador que subyace en la decisión de la ley de asignarles a todos los sujetos enumerados la responsabilidad solidaria de la obligación tributaria a cargo de un tercero. Ese común denominador es la “causa o razón” que necesariamente debe observarse sin el cual nada justifica la atribución de una pesada carga pública en cabeza del agente de retención.

La potestad de establecer cargas públicas, tanto en el ámbito nacional cuanto en el provincial y municipal, deberían ser coherentes en punto a no asignar como agentes de retención o percepción a quienes no detentan un vínculo concreto con la obligación que recae sobre el contribuyente.

De lo contrario, se vulneraría el “principio de reserva de ley tributaria” pues el presupuesto de la hipótesis de incidencia de la retención o percepción se encuentra totalmente divorciado del presupuesto de hecho del gravamen de que se trata,

Consideramos que las razones expuestas constituyen la base de la correcta interpretación jurídica que cabe darle a esta cuestión, la que resulta concordante con el principio constitucional de racionalidad que, en tanto límite a la actuación estatal, implica la exclusión de toda decisión que el Estado adopte, que resulte manifiestamente absurda, injustificada o insensata, es decir, que se aparte por completo de los designios de la recta razón.

2.2. La incompatibilidad de las tasas municipales con los regímenes de retención y de percepción

Ubicada dentro de los recursos tributarios que detenta el Estado, la tasa es definida de acuerdo a una concepción clásica como la contraprestación obligatoria por el uso de servicios inherentes al Estado como poder público.

En este orden de ideas, Jarach define a la tasa como un tributo caracterizado por la prestación de un servicio público individualizado hacia el sujeto pasivo. En el Modelo de Código Tributario de la OEA/BID, se define a la tasa como la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado; mientras que el impuesto es definido como el “tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”.

Respecto de la naturaleza de la tasa, ha señalado la Corte Suprema de Justicia de la Nación²⁸⁰ que existe en la materia un requisito fundamental respecto de las tasas, como es que el cobro de éstas debe corresponder siempre a la concreta, efectiva e

²⁸⁰ Cía. Química S.A. c/Municipalidad de Tucumán 3.9.89 – Impuestos XLVII B –pág.2272).

individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado del contribuyente (Fallos 236:22).

Desde el punto de vista de los límites a los que deben ajustarse los organismos fiscales para establecer responsabilidades a cargo de los particulares para actuar en el carácter de agentes de retención o de percepción, el atinente a los Municipios es un caso emblemático. En efecto, si estos últimos pretendiesen designar a determinadas empresas como agente de retención de la Tasa de Seguridad e Higiene sobre los pagos a proveedores de bienes y servicios, dicho intento tropezaría con el valladar que en la tasa, por su naturaleza, cualquiera sea el parámetro utilizado por la ordenanza impositiva para la determinación de la base imponible, el “hecho imponible” no está constituido por la actividad desplegada por el contribuyente, sino por una cuestión totalmente ajena a él, relativa al uso de un espacio público o privado en jurisdicción del municipio, cubierto por los servicios de inspección destinados a preservar la seguridad y salubridad e higiene prestados por el municipio.

En consecuencia, la relación jurídica entre el contribuyente y un particular (vg. una Entidad Financiera) no da lugar a la configuración del hecho imponible previsto para la tasa, ya que en ésta lo esencial es la configuración del presupuesto fáctico que justifique o dé lugar a la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público llevada a cabo por el Municipio.

En dicho contexto, no debe ser designado como agente de retención o percepción quien no participa como un tercero vinculado directamente con la relación jurídica nacida entre el potencial o efectivo contribuyente de la tasa y el Municipio, pues aquel es totalmente ajeno al hecho generador que da lugar al nacimiento de la obligación fiscal municipal. Por ello, los municipios nunca podrían instituir como agente de retención a quienes no guardan relación alguna con el hecho imponible previsto en la tasa.

La vinculación jurídica y económica que debe verificarse entre el accionar del sujeto investido de agente de retención y los contribuyentes, exigible para instituir un régimen de retención, no puede quedar sujeta al arbitrio y discrecionalidad de la Administración municipal, en tanto siempre y en todos los casos, ella debe atender al especial vínculo jurídico que se ha de verificar entre el agente y el hecho imponible en cabeza del retenido que justifique la detracción de una suma de dinero. Ello precisamente por la interferencia que importa en una relación privada de naturaleza comercial, que un sujeto totalmente ajeno al hecho imponible definido por la Tasa, pudiera hacer efectivo el régimen de retención careciendo de causa legitimante al efecto ante el contribuyente devenido en retenido presuntamente forzoso por la incorporación del mismo en un “Padrón” que haga circular periódicamente el Municipio entre los agentes de retención.

Los regímenes de retención y percepción establecidos por los Municipios están, pues, en pugna con el principio constitucional de racionalidad, con el derecho de propiedad y con el principio de igualdad de la carga pública, por las razones previamente expuestas.

2.3. El principio de territorialidad frente la designación de los agentes

Conforme al artículo 1° de nuestra Constitución, la Nación Argentina adoptó para su gobierno el sistema federal, lo que implica que el poder está distribuido territorialmente entre órganos regionales denominados provincias que coexisten con el Estado federal en un contexto de relaciones interestadales. Así, la distribución territorial de competencias

del sistema federal importa la existencia de un gobierno central con poder de imperio sobre todo el territorio del país con relación a las cuestiones inherentes a toda la Nación, coexistiendo gobiernos locales con poder sobre su respectivo territorio con respecto a los asuntos de interés local.

Las provincias tienen la potestad de establecer cargas públicas (obligaciones dinerarias u obligaciones de hacer) sólo con relación a los sujetos que se domicilien en su jurisdicción territorial o que realicen en ella alguna actividad que pudiere dar lugar al nacimiento de un deber en cabeza de aquellos y, en este caso, solamente por la circunstancia de que dicha actividad se realiza en esa provincia, es decir, por los hechos ocurridos dentro de los límites de su territorio.

El principio de territorialidad se ha entendido tradicionalmente como la posibilidad de que un Estado aplique las normas de su ordenamiento dentro del territorio bajo su dominio, sin interferencia alguna de otros Estados. Se trata de un criterio relativo al ámbito espacial de aplicación de la ley.

Así, el establecimiento de impuestos se basa en la existencia de dicho sustento territorial. Dicho en otras palabras, la potestad tributaria de crear impuestos se define en función del lugar en donde se verifica el hecho imponible que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria. Tomemos el caso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Por alcanzar con la imposición a las actividades desarrolladas por los contribuyentes, corresponde ingresar el impuesto sobre los ingresos brutos a favor del Fisco en donde dicha actividad se desenvuelva. Por la circunstancia que un mismo sujeto puede estar desplegando actividades en más de una jurisdicción del país, el Convenio Multilateral prevé un mecanismo de atribución de ingresos a cada una de ellas en función de determinados parámetros. Se procura así evitar la múltiple imposición en tales casos, a través de un mecanismo que atribuya a cada Provincia el impuesto que le corresponde mediante un sistema lo más equitativo posible, respetando el mandato constitucional de atribución de potestades tributarias.

No se debe confundir, sin embargo, la cuestión relativa al sustento territorial que legitima a las provincias a recaudar impuestos en cabeza del contribuyente, sustento que viene dado por el ejercicio de actividades desarrolladas por este, total o parcialmente, en la provincia que ostenta la potestad tributaria, con el tema del alcance de las facultades en materia de designación de agentes de retención y percepción. Son dos asuntos distintos que deben examinarse por separado, aún cuando ambos se resuelven aplicando el mismo principio de territorialidad.

En efecto, con relación a la obligación de pagar impuestos el presupuesto legal que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria es el hecho imponible, es decir, el hecho fáctico coincidente con dicho presupuesto legal que, en materia del impuesto sobre los ingresos brutos es la actividad desplegada por el contribuyente; en cambio con relación a la obligación de hacer originada en la carga pública dispuesta por el Estado en materia de retención en la fuente, el presupuesto legal es aquel hecho fáctico previsto por la ley que, de producirse, da nacimiento a la mencionada obligación de hacer y que nada tiene que ver con el suceso que dispara la obligación de pagar impuestos. En el primer caso, nace una relación jurídica entre el Estado y el contribuyente cuyo nexo territorial viene dado por el lugar de realización del hecho imponible. En el segundo caso, la relación se traba entre el Estado y el particular obligado a prestar el servicio y, aquí, el vínculo territorial es el presupuesto o hecho previsto legalmente, es decir, el lugar en donde se realiza el pago. La obligación del agente de retención no surge de la propia configuración del hecho imponible sino que tiene origen en la norma legal que la establece.

Este principio general debe compatibilizarse con el de realidad económica, en el entendimiento que la realización de determinados actos por sujetos en una jurisdicción extraña a la de su residencia, respondan siempre a un negocio jurídico genuino, y no a una mera maniobra elusiva o evasiva, tendiente a eludir los alcances de la retención, en contradicción con el normal acontecer de las cosas.

Hecha esta salvedad, toda pretensión de una jurisdicción local de instituir agentes de retención en el impuesto sobre los ingresos brutos a sujetos radicados en otras jurisdicciones por pagos realizados también en extraña jurisdicción, aun cuando el beneficiario del pago sea contribuyente del Estado que impone la exigencia, resulta exorbitante, y por lo tanto improcedente. Ello en razón que la retención es una carga pública (obligación de hacer) que presume un vínculo territorial, sin el cual, carece el ente público local de capacidad legal o facultades para exigir el cumplimiento de obligación alguna. Y ese vínculo territorial debe registrarse en el momento de verificarse el hecho tomado en cuenta por la normativa para definir la procedencia de la retención, y tal elemento fáctico viene dado por el pago.

Puede ocurrir que los pagos los efectúe un sujeto a su contraparte, desde sus casas ubicadas en jurisdicciones distintas de las de la provincia que ostentan su potestad tributaria sobre el beneficiario del pago, potestad que adquiere virtualidad por calificar este como contribuyente "local" de dicha provincia por estar radicados en la misma o por estar incluidos en el "convenio multilateral", en el caso del impuesto sobre los ingresos brutos.

En este caso, si los pagos los realiza el sujeto pagador desde otra casa situada en otra jurisdicción del país, aún en el caso que tuviere una sucursal con domicilio en la Provincia que ostenta potestad tributaria sobre el beneficiario del pago, y en tanto ello sea el reflejo de una operación normal y habitual, que no distorsiona el negocio jurídico celebrado entre las partes, cabe concluir que por haberse verificado la materialidad del hecho fuera del alcance de la potestad de aquella, no debe estar sometida la entidad pagadora a la obligación de practicar retención en concepto de impuesto, aún cuando este tributo le sea atribuido total o parcialmente a la Provincia por existencia de sustento territorial del hecho imponible. Los hechos realizados fuera de la provincia por sujetos domiciliados en esta, no caen bajo su imperio, sino, en todo caso, bajo el de aquella en que tal hecho ocurra y siempre que, en ella, tal suceso esté alcanzado por alguna obligación legal de naturaleza tributaria.

El principio territorial da preeminencia al lugar de realización del hecho, por sobre la categorización del sujeto como residente o no de la jurisdicción en que tal hecho se verifique.

Los actos realizados por cualquier sujeto caen dentro del ámbito de competencia territorial de la jurisdicción en que tales actos producen efectos jurídicos. Ello así, tanto con relación a la carga pública dineraria (impuestos) cuanto con respecto a la carga pública cuya prestación consiste en una actividad del sujeto (obligaciones de hacer). El nexo territorial que dimana de la aplicación de las normas del Convenio Multilateral o de la existencia misma de una sucursal en la Provincia, viene acotado a la superación de conflictos en orden a la distribución de los ingresos computables entre las diversas jurisdicciones intervinientes. En modo alguno dicho nexo tiene relevancia a la hora de definir los ámbitos de distribución de competencia en materia del régimen de actuación de los agentes de retención, en los que la configuración del elemento fáctico del pago desplaza cualquier pretensión de aplicar una competencia extraterritorial, por carecer la misma de debido sustento, según lo hemos visto. Ello por la debida consonancia que en materia del

nacimiento de la carga pública se verifica entre el elemento temporal (momento del pago) con el elemento espacial de la misma (lugar de pago).

Situados desde el punto de vista que hemos descrito, el pago es el hecho al cual se vincula el nacimiento del deber de practicar la retención. El lugar en que tal hecho ocurra es determinante para darle virtualidad jurídica a la carga pública emanada de la ley que impone el encargo, ya que sólo quedaría legitimada la exigencia si proviene del Estado provincial con autoridad dentro del territorio en que el pago se practica materialmente,

El vínculo jurídico que determina la calificación de un determinado sujeto como contribuyente de una determinada provincia, no desplaza los efectos de la realidad en orden a la producción espacial de efectos en dicha jurisdicción. Un sujeto con sucursal o radicación en dicha jurisdicción, puede realizar actividades en otras jurisdicciones sobre la cual en modo alguno pueda siquiera imaginarse que dicha Provincia o cualquier otra diversa al de ejecución, pudiera tener algún grado de incumbencia o pretensión impositiva (por ejemplo, impuesto inmobiliario, sellos, tasas municipales por bienes o actos radicados o celebrados fuera de esa Provincia). El ámbito de la institución de agentes de retención participa de la misma naturaleza que estos últimos, dado que la calificación del sujeto como contribuyente de un Estado por tener asentada una sucursal o desplegar actividad en dicha jurisdicción, no crea por vía de ficción, un ámbito territorial “ad hoc” que habilite a dicho Estado a obligar al sujeto a actuar como agente de retención por actos propios realizados en otras jurisdicciones locales dentro del país.

El mero hecho que tanto la casa central como las sucursales de una empresa no tengan una personalidad jurídica diversa entre sí, dado que la empresa es la misma, genera no obstante, efectos jurídicos diversos según sea el lugar de radicación de aquéllas. Así, la realización de actividades o la tenencia de bienes en cada una de dichas jurisdicciones, sólo pueden ser alcanzada por el poder tributario del Estado local en que tales hechos se verifiquen, sin que la circunstancia relativa a que dicho sujeto sea contribuyente de otra, habilite al Fisco de esta última a inmiscuirse o a traspolar facultades impositivas sobre bienes o actividades de dicha Empresa verificadas en otras jurisdicciones.

2.3.1. El caso particular del sistema de tarjetas de crédito

El sistema de tarjetas de crédito es una modalidad que combina diferentes contratos individuales involucrando tres tipos distintos de relaciones jurídicas y económicas entre las partes intervinientes. Mediante este sistema el usuario está en posibilidad de realizar compras en los comercios adheridos y pagar a plazo utilizando el crédito que el emisor de la tarjeta le otorga. El comerciante, por su parte, abre un crédito al emisor, quien se compromete al pago de los cupones que aquél presente.

Pasaremos a exponer seguidamente nuestra posición con relación a la situación en que se encontrarían los Bancos designados para actuar como agentes de retención, a partir del supuesto que los pagos efectuados a los comercios adheridos al sistema de tarjetas de créditos dichas entidades los efectúan desde sus casas ubicadas en jurisdicciones distintas a la de la Provincia que ha establecido el régimen de retención, a favor de comercios adheridos al sistema, los cuales califican como contribuyentes del impuesto en dicha Provincia, tanto como contribuyente “local” cuanto de “convenio multilateral”.

Para ello hemos de tener en cuenta lo que hemos dicho acerca del principio de territorialidad.

En materia de “servicios personales”, cuya prestación consiste generalmente en una actividad del individuo, es decir, en obligaciones de hacer, las provincias sólo tienen facultades para establecerlos con respecto a sujetos domiciliados en su jurisdicción y en tanto y en cuanto realicen allí algún hecho o suceso fáctico previsto en la normativa jurídica creadora de aquella obligación de hacer.

Aún en el caso que la entidad financiera tuviere una sucursal con domicilio en la Provincia que ha establecido el régimen de retención, si los pagos al comercio adherido los realiza desde otra casa situada en otra jurisdicción del país, y en tanto ello sea el reflejo de una operación normal y habitual, que no distorsiona el negocio jurídico celebrado entre las partes, cabe concluir que por haberse verificado la materialidad del hecho fuera del alcance de la potestad de aquella, no debe estar sometida la entidad pagadora a la obligación de practicar retención en concepto de impuesto, aún cuando este tributo le sea atribuido total o parcialmente a aquella Provincia por existencia de sustento territorial del hecho imponible. Los hechos realizados fuera de esta provincia por sujetos domiciliados en ella, no caen bajo su imperio, sino, en todo caso, bajo el de aquella en que tal hecho ocurra y siempre que, en ella, tal suceso esté alcanzado por alguna obligación legal.

El principio territorial da preeminencia al lugar de realización del hecho, por sobre la categorización del sujeto como residente o no de la jurisdicción en que tal hecho se verifique. En esta materia, lo objetivo prevalece sobre lo subjetivo,

Según se colige de lo expuesto, la circunstancia que un contribuyente con casa central, por ejemplo, en la Ciudad de Buenos Aires, tenga una sucursal en alguna Provincia, y por ende sea sujeto del Convenio Multilateral, no habilita al Fisco provincial para instituir al mismo como agente de retención en aquellos casos en que los pagos los realiza en extraña jurisdicción.

Concluimos, pues, en que un sujeto radicado en una determinada jurisdicción que realiza actos que tienen efectos jurídicos en extraña jurisdicción está fuera del ámbito de competencia territorial de aquella. Esos actos sólo pueden caer bajo la potestad de Estado en que el acto tiene efecto. Ello así, tanto con relación a la carga pública dineraria (impuestos) cuanto con respecto a la carga pública cuya prestación consiste en una actividad del sujeto (obligaciones de hacer). El nexo territorial que dimana de la aplicación de las normas del Convenio Multilateral o de la existencia misma de una sucursal en la Provincia, viene acotado a la superación de conflictos en orden a la distribución de los ingresos computables entre las diversas jurisdicciones intervinientes. En modo alguno dicho nexo tiene relevancia a la hora de definir los ámbitos de distribución de competencia en materia del régimen de actuación de los agentes de retención, en los que la configuración del elemento fáctico del pago, desplaza cualquier pretensión de aplicar una competencia extraterritorial, por carecer la misma de debido sustento, según lo hemos visto.

3. Cuestionamiento de la justificación jurídica de los regímenes de retención.

3.1. Potestad del Estado y derecho del Estado. Ámbitos diferenciados

Desde el punto de vista de los sujetos a quienes se les impone la carga de actuar como agentes retentistas el análisis se centra principalmente en el ámbito de las potestades del Estado para establecer cargas públicas. Ello así, el mismo está influenciado por la idea de “poder”, es decir, por la noción que privilegia al Estado por el poder soberano que éste tiene sobre el particular, aún cuando se admite que la soberanía estatal está limitada por

los principios constitucionales que imponen restricciones al establecimiento de cargas públicas.

Sin embargo, estudiado el fenómeno desde el punto de vista del contribuyente incidido por la retención o percepción advertimos sustanciales diferencias, las cuales se originan en la distinta naturaleza de la relación jurídica que vincula al Estado con el contribuyente con relación a la que une a aquel con el agente de retención, según veremos a continuación.

Comenzamos por recordar que el establecimiento por vía legislativa de los impuestos que recaen sobre determinados presupuestos de hechos elegidos por el legislador es una facultad del Estado recortada por las limitaciones jurídico-materiales establecidas por la Constitución, por cuyo imperio se transforman en presupuestos fácticos de la imposición aquellos hechos de la vida social que aquél considere más adecuados para someterlos a tributación. Esta es la primera fase en el proceso de penetración jurídica en el campo tributario, a la que le sigue una segunda mediante la cual el Estado, a través de la autoridad administrativa correspondiente, ejerce pretensiones tributarias individualizadas, dirigidas a la obtención de los importes debidos por los sujetos a quienes corresponda atribuirles la realización de los citados presupuestos legales.

En la segunda fase, el sometimiento de la actividad estatal al ordenamiento jurídico es prácticamente absoluta, pues, como bien señala Sainz de Bujanda²⁸¹ en ella se esfuma la idea de “poder” para dar entrada a los conceptos de “derecho” y de “obligación”. Así, las normas de derecho objetivo dictadas por el Estado convierten a los vínculos entre el Estado y los contribuyentes en relaciones jurídicas dotadas de un contenido obligacional definido por la ley. En esta segunda fase la actividad estatal está sometida al orden jurídico y desvinculada de la idea de poder ya que es meramente recaudatoria, pues sobre la base del mandato normativo abstracto, su actuación está encaminada a conseguir el paso material de la riqueza privada a la pública,

Como puede verse, los regímenes de retención se sitúan con relación al contribuyente en la segunda de las fases descritas, es decir, en la que se dirige a recaudar el impuesto debido y que, como hemos tenido ocasión de apreciar, está absolutamente despojada de la idea de “poder” y, en cambio, plenamente influenciada por el “derecho” y por la noción que de la “obligación” se tiene en dicho ámbito.

3.2. La retención y el derecho

Nos parece necesario, con el objeto de desentrañar la naturaleza de la retención tributaria, indagar acerca de las connotaciones que ofrece el instituto de la “retención” en la rama del derecho madre, es decir, el derecho civil, que lo ha definido y regulado.

Una aproximación al tema nos permite observar que la retención consiste en el plano civil, en esencia, en garantizar el cumplimiento de una obligación. El instituto de la retención es la facultad que le asiste al acreedor que es tenedor de una cosa de propiedad de su deudor, para conservar la posesión de ella hasta el pago de lo que le es debido por razón de esa misma cosa. El primer requisito para ejercer tal facultad, es que exista una deuda exigible que haya nacido por ocasión de un contrato, o de un hecho que produzca obligaciones respecto al tenedor de la cosa (artículos 3939° y 3940° del Código Civil).

²⁸¹Sainz de Bujanda, “*Hacienda y Derecho*”, Vol. II, Madrid, 1962, p. 283.

En general, la retención procede en los casos en que exista conexión entre el crédito y el bien que se retiene. Es un medio de tutela de un derecho de crédito; es una de las atribuciones que emanan del derecho de crédito concedidas por la ley excepcionalmente cuando se reúnan los requisitos exigidos por la ley a favor de un acreedor que es, al mismo tiempo, deudor de la obligación de restituir la cosa; es accesorio, ya que su existencia está supeditada a la existencia de un contrato principal o al hecho que da lugar al nacimiento de la obligación; puede ejercitarse por la totalidad o por parte del crédito aún insatisfecho y, por último, puede ejercitarse sobre la totalidad de los bienes que estén en posesión del acreedor o sobre uno o varios de ellos.

Las condiciones concurrentes para el adecuado ejercicio de la retención por parte del acreedor son: a) la preexistencia de un crédito legítimo a favor del retenedor y a cargo del propietario del bien, quien es el deudor, b) que el retenedor esté en posesión inmediata y actual sobre el bien; y c) que haya conexión directa entre la obligación y la cosa retenida o, en otras palabras, que el crédito se origine por razón del bien.

3.3. La retención y el derecho tributario desde un enfoque conforme a la teoría prevaleciente en cuanto a la configuración del hecho imponible

Teniendo en cuenta la inserción de los regímenes de retención en la esfera de la actuación recaudadora de la Administración, en la cual no tiene cabida la idea de “poder” sino la noción de “derecho” y “obligación”, a partir de la noción del instituto de la retención tal como se lo concibe en el derecho civil podemos intentar establecer el punto de contacto lógico entre el concepto de dicho instituto aportado por la ciencia del derecho y la retención en la fuente como medio recaudatorio instalada en el campo del derecho tributario.

Para el derecho tributario, la retención en la fuente consiste en la recaudación anticipada en concepto de impuestos que están obligados a efectuar los sujetos que realizan pagos, en atención a la cercanía de la fuente de riqueza exteriorizante de capacidad contributiva en cabeza de los contribuyentes, siendo ésta última, la causa del impuesto. Se entiende a la retención como el deber de colaboración de un sujeto no contribuyente con el Fisco, el cual se concreta en el acto de retener y en la obligación de ingresar al tesoro público la suma retenida.

A poco que se ahonde en el análisis de los regímenes de retención creados para recaudar anticipadamente tributos nacionales y provinciales, advertimos en ellos importantes incongruencias entre la noción del instituto de la retención adoptada por el derecho privado que hemos señalado precedentemente y la concepción doctrinaria prevaleciente en el derecho tributario en cuanto a otorgarle al factor tiempo carácter constitutivo del hecho imponible.

En efecto, hemos visto que para el derecho privado una exigencia liminar para el ejercicio de la facultad de retener lo constituye la preexistencia de un crédito legítimo a favor del retenedor. Esta condición no se da en el campo del derecho tributario con relación a los regímenes en vigor, pues las normas que los regulan prescriben que la retención deberá practicarse en ocasión de efectuarse el pago de la prestación correspondiente al negocio jurídico que lo tiene al retentista como deudor, momento este anterior a la fecha en que se configura el devengamiento de la obligación a cargo del contribuyente, lo que ocurre recién cuando nace el hecho imponible.

Esto es así, en tanto y en cuanto para la doctrina y jurisprudencia prevaleciente, el elemento temporal (ejercicio fiscal) constituye un elemento constitutivo del hecho imponible, entendiéndose que en el caso de los impuestos periódicos o de ejercicio, aquél sólo se ha completado o perfeccionado en la fecha en la que el cierre del ejercicio fiscal se ha producido, de lo que se deriva, como necesaria consecuencia, que la obligación tributaria nace en dicha oportunidad. En consecuencia, el Fisco, **aplica el instituto de la retención sin que pueda atribuirse el derecho sobre la suma retenida por falta de causa legitimante, pues la obligación aún no ha nacido al momento de practicarse la misma.**

Sobre la base de los argumentos expuestos, el único régimen de retención en el ámbito nacional que estaría legitimado es el establecido en la ley del Impuesto a las Ganancias para los pagos efectuados a beneficiarios del exterior pues, en tales casos, la retención oficia como pago único y definitivo. Ello así, la obligación tributaria nace en el momento en que el residente del exterior percibe el beneficio y su exigibilidad opera simultáneamente con el devengamiento, por así disponerlo la propia ley del impuesto. Con relación a los impuestos provinciales, quedan legitimados los regímenes de retención en concepto de Impuesto de Sellos, por su condición de gravamen instantáneo.

En todos los demás casos, desde el punto de vista del enfoque jurídico predominante en doctrina con relación a la configuración del hecho imponible, no se daría la situación jurídica que habilite al Fisco a apropiarse de una suma de dinero, por falta de causa que lo justifique. Es que sin obligación devengada y exigible no existe el derecho, la facultad o la atribución de retener.

Además, la causa y legitimación del impuesto es la existencia de capacidad contributiva en cabeza del contribuyente, la que este aún no tiene al momento de practicarse la retención pues el ciclo de constitución del hecho imponible no ha quedado completado por no haber cerrado el ejercicio fiscal en los impuestos periódicos.

Sancionada la ley creadora del impuesto, la Administración tributaria está obligada a ejercitar tareas recaudatorias dentro de los límites establecidos por el Derecho, cuidándose de no afectar las garantías constitucionales consagradas a favor de los administrados. Ello así, dichas facultades de recaudación solo pueden desplegarse legítimamente siempre que el Fisco sea titular de un crédito devengado por haberse configurado el nacimiento del hecho imponible, devenido en exigible por haber vencido el plazo para su efectivo cumplimiento.

La sanción de una ley formal estableciendo los hechos generadores del nacimiento de la obligación tributaria, produce el efecto de atraer dicha obligación al campo del ordenamiento jurídico en el cual no prevalece el poder de imperio del Estado, y, por lo tanto, el deudor (contribuyente) y el acreedor (Fisco) se encuentran sometidos al régimen jurídico en materia de obligaciones regulado por el derecho.

En la órbita del derecho, la obligación es la relación jurídica en virtud de la cual el deudor tiene el deber frente al acreedor de cumplir una prestación, correspondiéndole al acreedor la legítima pretensión a dicha prestación. El derecho de agresión sobre el patrimonio del contribuyente sólo está legitimado frente al incumplimiento en que éste hubiere incurrido al omitir el pago de la obligación exigible. Por ello, las amputaciones dinerarias sufridas por mandato de regímenes de retención, al no cumplirse la condición de que se haya verificado la exigibilidad del crédito a favor del Fisco, están teñidas de ilegitimidad.

3.4. La retención y el derecho tributario desde el punto de vista de nuestro criterio acerca de la configuración del hecho imponible.

Adviértase que, examinado el fenómeno de los regímenes de retención desde el punto de vista de nuestra posición respecto de la configuración del hecho imponible en cuanto a que, según hemos visto en un Capítulo anterior, el elemento temporal no lo integra, la legitimación de dichos regímenes vendría dada por la circunstancia que, al haber nacido la obligación tributaria por haberse verificado el hecho imponible, si, como creemos, cada hecho económico individual da lugar al nacimiento de hechos imponibles individuales por reunir las condiciones objetivas de gravabilidad contenidas en la definición del precepto objetivo, el momento del pago de la suma dineraria objeto de la relación jurídica trabada entre el contribuyente y el designado en carácter de agente de retención puede ser considerado por el Fisco como aquél que torna a la obligación en exigible y, por lo tanto, este estaría facultado a exigir su cumplimiento.

Pero ello conduciría a cambiar radicalmente una concepción hondamente arraigada en la doctrina y la jurisprudencia, con notables consecuencias en materia de juzgamiento de las leyes tributarias retroactivas. En efecto, ha sido aceptado hasta el presente por los tribunales y la doctrina que las leyes tributarias eran inconstitucionalmente retroactivas cuando comprendían dentro de su ámbito a aquellos hechos imponibles “instantáneos” ocurridos con anterioridad a su sanción y publicación, en tanto que, tratándose de los denominados supuestos “periódicos” sólo se ha considerado constitucionalmente reprochable la pretensión de retrotraer los efectos más allá del ejercicio fiscal en curso.

Para arribar a esta conclusión se ha partido de considerar, según hemos visto, el elemento temporal (ejercicio fiscal) como un elemento constitutivo del hecho imponible, entendiéndose que éste sólo se ha completado o perfeccionado en la fecha en la que el cierre del ejercicio se ha producido, de lo que se deriva, como necesaria consecuencia, que toda variación de las normas tributarias producida antes del cierre del ejercicio no es retroactiva, puesto que ha tenido lugar antes del nacimiento del “hecho imponible”.

No coincidimos con este criterio por encontrarnos en una posición doctrinaria contraria a la que se ha consolidado incluso en nuestros tribunales, por cuyo motivo y por las razones precedentemente expuestas en cuanto pretenda considerarse alcanzados con un nuevo tributo o con alícuotas más gravosas a los hechos imponibles cuya realización ha sido anterior a la fecha de sanción y publicación de la ley tributaria, aun cuando no se hubiera producido el cierre del período fiscal, en nuestra opinión, estaremos en presencia de un gravamen inconstitucional.

3.5. Incongruencia en el escenario tributario

Reconocida la importancia del hecho imponible como presupuesto de hecho que da nacimiento a la relación jurídica tributaria, se impone tomar partido acerca de su configuración desde el punto de vista de los elementos que lo componen. Ello así, porque entre otras consecuencias, sólo en cuanto se haya verificado el presupuesto de hecho con la concurrencia de todos los elementos que lo integran, el Estado es titular de la pretensión al crédito del tributo, lo que implica que, a partir de allí, puede arrogarse legítimas pretensiones recaudatorias. Pero, además, la concreta verificación del hecho imponible deviene en la consecuencia que las leyes tributarias dictadas con posterioridad a su realización no tienen sobre dicho hecho virtualidad jurídica, con fundamento en el principio de legalidad, al cual se le añade el de certeza y el de seguridad jurídica, el de razonabilidad de las leyes, el de equidad y el de inviolabilidad de la propiedad.

El criterio dominante en la actualidad, según hemos visto, admite que el tiempo es uno de los elementos constitutivos del presupuesto de hecho y, por ello, se acepta la aplicación retroactiva de las leyes fiscales respecto de los gravámenes periódicos o de ejercicio con la limitación señalada respecto de que la retroactividad no se extienda más allá del ejercicio dentro del cual la ley es sancionada pero, paradójicamente, a pesar de reconocer que sin la existencia de hecho imponible no existe obligación tributaria, se tolera el establecimiento de regímenes de retención o de percepción de impuestos, sin que haya nacido para el administrado obligación que legitime al Fisco a reclamarle suma alguna de dinero por dicho concepto, por cuanto el hecho imponible no ha cerrado su ciclo de configuración.

4. Cuestionamiento de la justificación jurídica de los regímenes de percepción. La percepción en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos

En el orden provincial se ha generalizado la práctica de establecer regímenes de percepción en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, aplicable en los casos en que el agente cobre sumas de dinero en razón de su actividad de manos de sus clientes.

La retención o percepción en la fuente queda legitimada, entre otras cosas, por la circunstancia que se haya verificado el hecho fáctico comprendido en la definición del hecho generador de la obligación tributaria. En el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el hecho imponible es la actividad desplegada por el contribuyente la cual estará sometida al gravamen siempre que ésta se haya realizado efectivamente dentro del ejercicio fiscal, aplicándose el tributo sobre los ingresos generados por la misma. Solamente la obtención de ingresos gravados puede dar fundamento a la pretensión recaudatoria del Fisco y, en cuanto al momento en que puede ejercer dicha pretensión, éste no puede ser otro que el las fechas generales establecidas para el pago de la obligación nacida de la configuración del hecho imponible, que no es otra que la actividad desarrollada por el contribuyente cuya base imponible son aquellos ingresos.

Los ingresos generados por la actividad gravada juegan aquí un rol fundamental. En efecto, ellos son la base imponible del gravamen, de modo tal que si no se hubieren obtenido, aun bajo la forma de su devengamiento como pide la ley fiscal, el impuesto carecería de base económica sobre la cual aplicarlo.

En consecuencia, si al momento de la adquisición del bien o del servicio aún no se han generado ingresos que pudieren formar parte de la base imponible, en razón de que aún no se verificó la venta o prestación que dé lugar a la concreta manifestación económica que, por aplicación del principio de capacidad contributiva, legitime la pretensión Fiscal, mediante el régimen de percepción en la fuente, tal como surge expresamente de las normas reglamentarias, el Fisco recauda una suma de dinero sin que pueda atribuirse el derecho sobre ésta por falta de causa legitimante, pues la obligación a cargo del contribuyente aún no ha nacido al momento de practicarse la percepción.

El derecho de agresión sobre el patrimonio del contribuyente sólo está legitimado frente al incumplimiento en que éste hubiere incurrido al omitir el pago de la obligación exigible. Por ello, las adiciones dinerarias en concepto de impuesto sufridas por mandato de regímenes de percepción, al no cumplirse la condición de que se haya verificado la exigibilidad del crédito a favor del Fisco, están teñidas de ilegitimidad.

Por otra parte, si, como hemos visto con anterioridad, para que esté legitimado el mandato legal que le impone la obligación de percibir el tributo, el agente debe estar

interpolado en la relación jurídica tributaria nacida entre el fisco y el contribuyente en razón del negocio privado que lo une a este último, tal circunstancia no se da en este caso pues el hecho imponible aún no ha nacido en ocasión de percibir la prestación objeto de aquel negocio. Por lo tanto, enfocado el análisis desde el punto de vista del agente de percepción, advertimos que la pretendida “obligación ex lege” que se le impone no está legitimada.

5. Cuestionamiento de los regímenes establecidos mediante delegación de facultades

La estructura de nuestro régimen tributario en cuanto al establecimiento de regímenes de retención y de percepción importa una clara violación del principio de legalidad, pues la ley se limita a facultar a los organismos fiscales a regular esta carga pública a través de normas generales que establecen en que casos y de que manera deben actuar los designados en calidad de agentes del Fisco.

Ello así, con más razón se viola el principio de legalidad cuando, como en el caso de los impuestos nacionales, la facultad le viene al organismo fiscal de un decreto dictado por el Poder Ejecutivo. En efecto, el artículo 7° del Decreto N° 618/97, faculta al Administrador Federal de Ingresos Públicos para impartir normas generales obligatorias en materia de regímenes de retención, percepción e información disponiendo obligaciones a cargo de los particulares (responsables y terceros), lo cual constituye una prescripción que no se compadece con los principios de jerarquía normativa, de legalidad, de seguridad y de certeza, pues dicha norma tiene origen en un acto del Poder Ejecutivo, habiendo otorgado la Constitución Nacional la facultad indelegable de establecer cargas públicas sólo al Poder Legislativo.

El defecto de técnica legislativa en que se incurre implica que al organismo fiscal se le da el poder de definir el concepto legal que determina las circunstancias, oportunidad y los elementos fundamentales de la carga pública, con clara transgresión del principio de legalidad en lo que constituye la propia esencia de dicho principio.

El principio de legalidad de la carga pública quiere significar que el nacimiento de la obligación de someterse a ella sólo debe producirse sobre la base de la existencia de una ley formal que la establezca, pero, además, que dicha ley debe establecer claramente la circunstancia que origina la obligación de actuar, definiendo los componentes del elemento objetivo del hecho generador de dicha obligación, el elemento subjetivo de éste, la alícuota aplicable, las exclusiones o excepciones y todo aquello que resulte sustancial a la materia sobre la cual legisla.

6. Vicios incurridos en la designación de los agentes

La facultad de establecer cargas públicas otorgada por la Constitución Nacional al Poder Legislativo es indelegable, por cuya razón toda norma que establezca las condiciones sustanciales del encargo debe emanar del Congreso, no pudiendo el Poder Ejecutivo crear normas que lo establezcan.

Ha de reputarse inconstitucional, entonces, cualquier disposición que imponga una carga personal, que tenga origen en un acto del Poder Ejecutivo, aun en el caso de que medie una delegación expresa contenida en la propia ley.

En consecuencia, el artículo 7° del Decreto N° 618/97, que faculta al Administrador Federal de Ingresos Públicos para impartir normas generales obligatorias en materia de regímenes de información disponiendo obligaciones a cargo de los particulares (responsables y terceros), constituye una prescripción que no se compadece con los principios de jerarquía normativa, de legalidad, de seguridad y de certeza.

Idéntico repudio merecen los actos de los Poderes Ejecutivos provinciales de características similares dirigidos al mismo propósito.

En nuestro país, en materia tributaria, se ha ido poco a poco difuminando el límite que separa a la actividad legislativa de la administrativa y, con ello, la frontera que divide la legitimidad de la ilegitimidad. La delegación de facultades con raíz legislativa es la evidencia de una tendencia que se ha generalizado que, por lo habitual, se ha convertido, desgraciadamente, en norma.

Si dejásemos de lado por un momento el reproche sustancial que nos merece un decreto del Poder Ejecutivo que establece obligaciones de retener, percibir o informar, por el carácter de carga pública que la misma detenta, y se admitiese su legitimidad –hipótesis que no convalidamos–, advertimos que esa norma de inferior rango debería definir claramente a los componentes que dan lugar al nacimiento del deber a cargo del administrado.

En efecto, recordamos que el principio de legalidad en la tributación quiere significar que el nacimiento de la obligación tributaria sólo debe producirse en base a la existencia de una ley formal que lo establezca, pero, además, que dicha ley debe fijar claramente el hecho imponible, definiendo los componentes del elemento objetivo del hecho generador, el elemento subjetivo del mismo, la alícuota aplicable, las exenciones objetivas y subjetivas, es decir todo aquello que resulte sustancial a la materia sobre la cual legisla.

El principio de legalidad en materia de cargas públicas debe interpretarse con el mismo efecto, es decir, que el nacimiento de deberes a cargo del administrado debe legitimarse, no sólo mediante una ley formal que los establezcan, sino, además, a través de una definición precisa de sus alcances, que le confieran seguridad jurídica al destinatario de la misma. El principio de seguridad jurídica, en materia de cargas públicas, podría definirse como la pretensión de todo responsable de saber a qué atenerse en su relación con el Estado. Desde este punto de vista, la ley es un vehículo generador de certeza.

Dentro del contexto señalado la garantía de juridicidad de la carga pública no se logra solamente a través de la sanción de una ley formal sino, además, con la adecuación de la misma a ciertos límites a fin de evitar la arbitrariedad del Estado. Esos límites son las reglas jurídicas superiores encarnadas en los principios de rango constitucional

Si nos adentramos en el campo del derecho administrativo observamos que entre los elementos esenciales del acto administrativo para que se repute válido y eficaz se cuenta al “objeto” o contenido, el cual consiste en lo que el acto preceptúa, o en otras palabras, lo que por dicho acto se dispone. La doctrina está de acuerdo en afirmar que el “objeto” del acto administrativo debe reunir los siguientes atributos: certeza, licitud y posibilidad física. Un acto administrativo que no precise claramente sus alcances se encuentra en pugna con la certeza que debe campear al emitirlo. En tal supuesto, el vicio del acto administrativo (falta de precisión en sus alcances) afecta el perfeccionamiento del acto, tanto en su validez o en su eficacia, impidiendo la ejecución del mismo.

Por ello, las resoluciones del organismo fiscal que, por su vaguedad, no permitan reconocer las pautas rectoras sobre las cuales ha de basarse dicho organismo para

establecer deberes a cargo de los particulares, se encuentran en pugna con la exigencia del “objeto” como elemento esencial del acto.

Pero, además, por ser el “sujeto” otro de los elementos esenciales del acto administrativo, entendiéndose por tal tanto la Administración Pública, con competencia para emitir el acto, cuanto el administrado con capacidad para someterse a él, las resoluciones administrativas que no precisen, al momento de su emisión, quienes son los particulares afectados por la misma y cuál es el parámetro que se ha tomado como pauta para establecer la carga correspondiente, incurrirían en el vicio de omitir un elemento esencial, y ello las tiñen de ilegitimidad.

Aún cuando con posterioridad a la emisión de la resolución general, el organismo fiscal diese a conocer públicamente la nómina de quienes están obligados a someterse al deber que la misma establece o bien, comunique mediante notificación específica al administrado su deber a cumplir con determinadas exigencias, el desconocimiento de las pautas en base a las cuales la AFIP establece deberes en cabeza de determinados sujetos, torna al acto administrativo en ilegítimo por carecer de “objeto”.

El acto administrativo que adoleciere de imprecisión tal que no se pudiere determinar los criterios que han de servir de directrices para el establecimiento del deber asignado al particular, puede generar la duda acerca de si el ente administrativo que establece la carga pública ha acatado o no el principio de “igualdad” que, como vimos, consiste en dar igual trato a quienes estén en iguales condiciones. En tales circunstancias, el control de los actos de la Administración se tornaría ilusorio.

Por otra parte, entre las causas de invalidez del acto administrativo se encuentra aquella en la que tal acto se emite simulando satisfacer una finalidad pública, pero respondiendo en realidad a la satisfacción de otros intereses. Ello así, por cuanto tal acto se emitiría prescindiendo del fin a que debe responder. En tal caso, la invalidez sobreviene porque el acto no se compadecería con la “finalidad” del mismo, que es otro elemento esencial del acto administrativo. En tal contexto, cómo saber si una Resolución General no es emitida para satisfacer fines ajenos a los que el acto debió responder efectivamente, a fin de controlar que no se incurra en el vicio de “desviación de poder”, si no se conocen las pautas sobre cuyas bases se establecen los deberes atribuidos al administrado.

En la práctica los organismos fiscales no se ajustan estrictamente, en muchos casos, a las exigencias que dimanarían de la naturaleza de carga pública que detentan los requerimientos que, por vía de Resolución General, efectúan a los particulares.

7. Análisis crítico de sendos regímenes provinciales de recaudación

7.1. Regímenes provinciales de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos sobre créditos en cuentas bancarias

En general las provincias del país han dictado normas mediante las cuales se designa en carácter de agentes de recaudación a las entidades financieras, para que actúen en tal condición respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos local, sobre créditos en cuentas bancarias, pertenecientes a titulares radicados en dichas provincias y aún cuando las cuentas hayan sido abiertas en otra jurisdicción en la cual actúen dichas entidades financieras a través de sucursales, filiales o su propia Casa Matriz. En algunos regímenes se requiere tener una sucursal o sede en la jurisdicción de la que se trate, mientras que

en otros sólo que sea contribuyente en esa jurisdicción, cualquiera sea el asiento territorial del mismo.

Estos regímenes de recaudación son merecedores de repudio en base a los argumentos que pasaremos a exponer, no sin antes aclarar que la denominación de “agentes de recaudación” adjudicada a los responsables designados a actuar por cuenta de los fiscos provinciales, no hace más que reemplazar a la utilizada para calificar a los “agentes de retención y percepción”. Ello así, la naturaleza jurídica de los agentes de recaudación es la misma que la atribuible a estos últimos.

Análisis crítico

1. El instituto de la retención o de la percepción requiere de ciertos condicionantes para convertir a un sujeto en responsable por deuda tributaria ajena. En efecto, es menester que el fisco sea acreedor del contribuyente y, a su vez, que éste se encuentre vinculado con el agente de retención o de percepción no sólo en razón de la disposición material de la suma dineraria, sino a través de su participación en un negocio que dé lugar al nacimiento de la obligación impositiva en cabeza del contribuyente.

Sentado ello, para la procedencia de la designación como tales, los agentes de retención y percepción deben tener algún vínculo no sólo económico, sino también jurídico con el contribuyente, que guarde a su vez relación con el nacimiento de la relación jurídico-tributaria entre ese contribuyente y el Estado. Su actuación, pues, queda legitimada por su directa intervención en una relación que da origen al nacimiento del hecho imponible.

Nótese que los regímenes de retención y de percepción reconocen su fundamento en el hecho de que la obligación tributaria deriva de la configuración del hecho imponible y éste nace, precisamente, del hecho jurídico que lo tiene al retentista o al percpcionista como partícipe directo. Es esa relación que lo une al contribuyente (como titular del hecho imponible), por razón de ese hecho jurídico circunstancial celebrado entre ambos, la que coloca al agente de retención o de percepción en situación de asumir responsabilidades solidarias frente al fisco a través de la amputación o adición de la suma dineraria en concepto de impuesto y el posterior ingreso al erario público. Siempre el retentista o el percpcionista *participan* o intervienen en el hecho imponible, están relacionados con él de un modo directo, sin ser ellos mismos los titulares del hecho imponible.

Las leyes tributarias generales –en el ámbito nacional, la Ley N° 11.683 y en el provincial, los Códigos Fiscales- se ocupan, entre otros aspectos, de regular quiénes pueden ser responsables por cuenta propia y de terceros. Con relación a éstos últimos, disponen que, a pesar de haberse configurado el hecho imponible respecto del destinatario legal (contribuyente), la obligación de pagar el gravamen recae sobre otro sujeto en razón de *su especial vinculación con la relación jurídica tributaria*, previéndose dos posibilidades: la primera se conoce como sustitución tributaria, según la cual el contribuyente sustituido queda excluido de la relación jurídica tributaria, no obstante soportar el peso económico por retención o resarcimiento. La segunda se relaciona con los regímenes de retención y percepción, en los cuales la ley no excluye de la relación tributaria al contribuyente pero coloca a su lado a un tercero (tan ajeno al hecho imponible como el sustituto) en calidad de sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, coexistencia que se rige por el régimen de solidaridad tributaria. Pero, siempre, el común denominador que se advierte en los casos de responsables por deuda tributaria ajena, es la circunstancia de que los terceros

a quien se le asigna el encargo tienen una vinculación directa con la relación que une al contribuyente con el Fisco, ya sea porque son administradores de los bienes de los contribuyentes en virtud de un mandato legal o convencional, o bien porque participan por sus funciones públicas o por su oficio o profesión, en la formalización de operaciones o situaciones gravadas.

Las entidades financieras designadas para “retener” el impuesto local sobre los ingresos brutos, no tienen relación alguna con el hecho imponible alcanzado con este gravamen. En efecto, los créditos en cuentas bancarias, a lo sumo, pueden ser el reflejo de los ingresos generados por la actividad del titular de la cuenta en su relación jurídica y comercial con terceros y nunca con la entidad financiera que administra dicha cuenta.

Por ello, las provincias no deberían instituir como agente de retención o percepción a quienes no guardan relación alguna con el hecho imponible previsto en el impuesto.

2. La relación jurídica que liga al agente de recaudación con el fisco es la derivada del establecimiento de una carga pública, en virtud de la cual el primero es sujeto pasivo de una obligación de hacer (ejercer la actividad que se le impone), que se concreta en un resultado (el ingreso de una suma dineraria al Tesoro).

Las provincias tienen acotada su potestad a su ámbito territorial. Por ello, la designación como agentes de recaudación en cabeza de residentes en su ámbito territorial tiene el límite de que los responsables designados sólo deberían actuar, ejerciendo la actividad que se le impone, en el perímetro delimitado por la demarcación del territorio provincial. La pretensión de que las entidades financieras radicadas en la provincia actúen a través de sus casas situadas en otra jurisdicción reteniendo el gravamen, constituye un exceso que tiñe de ilegítima a la norma que establece la carga pública.

3. El poder de imperio de cada una de las jurisdicciones en materia tributaria, según vimos, se encuentra limitado por el principio de la territorialidad. Este límite fijado por la Constitución Nacional, adquiere mayor rigurosidad cuando se incursiona en el ámbito de la designación de agentes de recaudación o percepción, dado que ello implica la pretensión fiscal de imponer obligaciones de hacer, sólo admisible para los sujetos radicados en la jurisdicción que ejerce dicha potestad.

Nuestro sistema federal de gobierno, dispone el ámbito de incumbencias o potestades de cada Provincia o jurisdicción en su relación con sus habitantes, y ello admite su comparación con las relaciones que en tal sentido pudiera tener el Gobierno argentino con los ciudadanos residentes en el exterior. Por ejemplo, la fijación del criterio de renta mundial en el Impuesto a las Ganancias, no habilita a la República Argentina a designar como agentes de retención o percepción a residentes del exterior, aunque éstos tengan sucursales en el país, por la mera circunstancia de que la operación que realicen tenga algún tipo de vinculación con el hecho imponible definido por la ley argentina. Del mismo modo, tampoco podría imponer una Provincia obligaciones de este tipo a cargo de la casa matriz radicada fuera de la misma. Lo expuesto no sufre mengua por la mera circunstancia de que exista un acuerdo interjurisdiccional como es el Convenio Multilateral, tendiente a distribuir bases imponibles en el impuesto sobre los ingresos brutos cuando la actividad del sujeto es ejercida en un proceso único económicamente inseparable cumplido en más de una jurisdicción.

Dicho tratado interno, no altera ni podría afectar las competencias fijadas por la Constitución al efecto a las Provincias y ahora a la Ciudad de Buenos Aires, y por ende a

las relaciones tributarias que éstas podrían imponer a sus residentes, y como correlato, a la imposibilidad de invadir las potestades de las demás jurisdicciones. Ello tiene, como contrapartida, el derecho que gozan los residentes en extraña jurisdicción para repeler cualquier iniciativa exorbitante por parte de jurisdicciones ajenas a las de su residencia.

En dicho contexto, la circunstancia de que un sujeto se encuentre inscripto en alguna jurisdicción por aplicación del Convenio Multilateral, no crea la ficción legal de que es residente en ella. Y es el concepto material de residencia, el único que a nuestro entender abre la llave para que la jurisdicción de que se trate pueda imponer obligaciones de este tipo. Por otra parte, las disposiciones de la Resolución N° 61 de la Comisión Arbitral, no podrían justificar una violación a este principio, por el exceso reglamentario evidente que ello significaría, sin perjuicio de señalar, para estos regímenes, que no resultaría de aplicación, dado que ella hace referencia a “ingresos” y no a acreditaciones en cuentas bancarias.

4. La pretensión de someter al impuesto vía “recaudación” a los créditos en cuentas bancarias, ignora que la base imponible del gravamen son los ingresos del contribuyente o del retenido. A poco que nos detengamos a examinar la cuestión, apreciamos que las cuentas bancarias pueden alimentarse con fondos provenientes de diferentes orígenes, de modo que, al practicarse la retención, podrían estar gravándose importes dinerarios que no estén relacionados con la actividad sometida al impuesto.

5 La multiplicación de los regímenes de recaudación, similares entre sí, dada las iniciativas adoptadas por un número importante de provincias, dará lugar, además, a la concurrencia impositiva sobre un mismo crédito derivándose de ello el fenómeno de la múltiple imposición sobre un mismo hecho. Con ello, el contribuyente se vería afectado por una incidencia tributaria que no se correspondería con la naturaleza del impuesto y con su capacidad contributiva. En tal contexto, todas las provincias estarían recaudando el gravamen, siendo evidente que sólo a una le correspondería tal derecho. Por otra parte, el efecto acumulativo podría derivar en un ingreso anticipado superior al que le correspondería al contribuyente por aplicación de la alícuota del gravamen que en cada caso correspondiere. Ello así, tanto en el caso de un contribuyente local o de aquel que aplique las normas del Convenio Multilateral.

6. Por aplicación de los regímenes de retención y percepción vigentes en las jurisdicciones locales, el contribuyente debió haber estado sometido a la retención en la fuente sobre ingresos que luego dieron lugar a los créditos en cuentas bancarias, en oportunidad en que la contraparte del negocio jurídico, es decir, quien celebró el negocio que dio nacimiento a la obligación tributaria, al poner a disposición de aquél las sumas de dinero en pago de las obligaciones asumidas, debió actuar como agente de retención.

En tal caso, el titular de la cuenta estaría soportando dos amputaciones retentivas sobre un mismo concepto y por el mismo impuesto pues, a la señalada, se le agrega la que las entidades financieras deberían efectuarle sobre los créditos en cuentas bancarias, lo que da lugar a una incongruencia que ilegitima a este último régimen. En efecto, la creación de un régimen de recaudación para un mismo gravamen sobre conceptos e importes que ya fueron sometidos a la amputación retentiva viene a desconocer el principio de razonabilidad, subvirtiendo las reglas que mandan a la Administración tributaria a comportarse de modo de no lesionar al particular en sus derechos, mediante desbordes de su poder discrecional.

Y tal desborde resulta patentizado por la circunstancia de que los regímenes de recaudación sólo pueden dar razón de su existencia si la retención o percepción es realizada en oportunidad en que el contribuyente *perciba* el importe que constituye la prestación por la actividad gravada, pues en tal ocasión él dispone de los fondos dinerarios para hacer frente a la obligación tributaria anticipada. Con tal alcance, sólo cumpliría con dicha exigencia el régimen que obliga a retener el impuesto a quien, en virtud de un vínculo jurídico que lo liga al contribuyente en la esfera privada, participó en el hecho imponible, y, siempre, en el momento de poner a disposición de éste el importe correspondiente a la prestación debida.

Todo ello, sin perjuicio de que los regímenes que nos ocupan infringen el principio de igualdad al darle distinto tratamiento a los contribuyentes frente al mismo impuesto, según tengan o no abierta cuenta bancaria. Aquél que sea titular de una cuenta bancaria estará sometido a una doble amputación de su crédito, en tanto el que no lo sea, lo estará una sola vez.

7. La ficción a la que apelan los fiscos provinciales con la implementación de estos regímenes de recaudación ocultan la existencia de un nuevo impuesto, aplicable sobre un hecho distinto y una base diferente a la que tiene el impuesto sobre los Ingresos Brutos como objeto. El hecho imponible, en este caso, es el crédito en cuenta bancaria y el monto imponible, la magnitud de dicho crédito. La particularidad que ofrece este nuevo gravamen es que finalmente resulta computable como pago a cuenta de aquél.

Este impuesto velado, está en pugna con el principio de legalidad en la tributación, dado que el nacimiento de cualquier obligación tributaria sólo puede producirse en base a la existencia de una ley formal que así lo establezca, siendo que la mayoría de los regímenes de recaudación que sirven de ropaje al flamante impuesto, han sido establecidos por los fiscos provinciales apelando al dictado de normas reglamentarias, de inferior jerarquía.

8. De lo expresado en el punto anterior, y aún cuando se superase el óbice señalado en él mediante la sanción de una ley formal que estableciere el tributo, surge que la caracterización señalada, hace que los impuestos provinciales encubiertos creadas por esta vía, inciden sobre el mismo objeto y base imponible que el gravamen nacional conocido bajo la denominación de Impuesto sobre los créditos y débitos bancarios establecido por la Ley N° 25.413, aunque éste último con un alcance más amplio.

Teniendo en cuenta que este impuesto nacional es coparticipable con los Estados Provinciales y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en un 30 % del monto recaudado por la Nación, conforme a lo dispuesto por el artículo 5° de la Ley N° 25.570, sancionada el 10 de abril de 2002, que sustituye al artículo 3° de la Ley N° 25.413²⁸², la normativa provincial se halla en oposición con lo prescripto por la Ley 23.548, de Coparticipación Federal de Impuestos, la que, en su artículo 9° inciso b, establece que la adhesión de cada Provincia se efectuará mediante una ley que disponga que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta ley.

En consecuencia, a través de la implantación de los regímenes de recaudación bajo análisis, los Estados provinciales estarían violando las prescripciones de la Ley N° 23.548.

²⁸² Art. 3°: “El setenta por ciento (70%) de este impuesto ingresará al Tesoro Nacional y lo administrará el Poder Ejecutivo Nacional con destino a la atención de los gastos que ocasione la emergencia pública declarada en el art. 1° de la Ley N° 25.561”.

Por ello, sin perjuicio de promover las acciones legales pertinentes ante la justicia, los contribuyentes afectados por el tributo podrían incluso ocurrir ante la Comisión Federal de Impuestos, a los fines de obtener un pronunciamiento por el que declare al mismo en pugna con el régimen de Coparticipación Federal de Impuestos

7.2. Regímenes de percepción del impuesto sobre ingresos brutos aplicables sobre importaciones

Con base en un Convenio suscripto entre la Administración Federal de Ingresos Públicos y los Fiscos de las Provincias de Buenos Aires y San Luis éstos han dictado la Disposición Normativa Serie "B" N° 80/02, publicada en el B.O. del 24/1/03 y la Resolución General N° 1/03, publicada en el B.O. del 22/1/03, respectivamente. Mediante dichas normas se establecen sendos regímenes de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos aplicable sobre operaciones de importación definitiva de mercaderías, efectuadas por los sujetos que, respecto del mencionado tributo, revistan la calidad de contribuyentes.

En ambos casos, se instituye en carácter de Agente de Percepción a la Dirección General de Aduanas, quien deberá actuar como tal en oportunidad en que se verifique la importación de las referidas mercaderías.

La AFIP, por su parte, avala operativamente a dichos regímenes a través de la Resolución General N° 1408, publicada en el B.O. del 7/1/03, al disponer que en vista de los compromisos asumidos por la misma en acuerdos suscriptos con jurisdicciones provinciales y que, por dichos acuerdos, aquel organismo debe practicar la percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por las operaciones de importación definitiva, cuando las mismas sean efectuadas por importadores con domicilio fiscal en la jurisdicción provincial de que se trate y que revistan en la categoría de contribuyentes directos, en las destinaciones de importación correspondientes se efectuará una percepción a cuenta de dicho impuesto de hasta el uno por ciento (1 %) de la base imponible para el cálculo del Impuesto al Valor Agregado.

Análisis crítico

1. Con la implementación de los regímenes mentados se encubre bajo el ropaje de un sistema de percepción en la fuente la creación de un verdadero impuesto. Como se demostrará a continuación, ello está en pugna con el principio de legalidad en la tributación y, además, con la naturaleza de los regímenes de retención y percepción y del propio impuesto.

Téngase para ello en cuenta que la retención o percepción en la fuente queda legitimada, entre otras cosas, por la circunstancia que se haya verificado el hecho fáctico comprendido en la definición del hecho generador de la obligación tributaria. En el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el hecho imponible es la actividad desplegada por el contribuyente la cual estará sometida al gravamen siempre que la misma se haya realizado efectivamente dentro del ejercicio fiscal, aplicándose el tributo sobre los ingresos generados por la misma. Solamente la obtención efectiva de ingresos gravados puede dar fundamento a la pretensión recaudatoria del Fisco y, en punto al momento en que puede ejercer dicha pretensión, por fuera de las fechas generales para el pago y las establecidas en los regímenes de anticipos, éste no puede ser otro, si de retención o

percepción en la fuente se trata, que aquél en que el retentista o percpcionista dispone de la suma dineraria respectiva.

Los ingresos generados por la actividad gravada juegan aquí un rol fundamental. En efecto, ellos son la base imponible del gravamen, de modo tal que si no se hubieren producido, aun bajo la forma de su devengamiento como pide la ley fiscal, el impuesto carecería de base económica sobre la cual aplicarlo.

Entonces, no se advierte en el caso, en base a qué argumento el Fisco pretende recaudar vía percepción el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el momento de la importación, si en tal ocasión la mercadería aun no le ha generado al contribuyente ingresos que puedan formar parte de la base imponible.

Nos encontramos aquí ante una situación en la que, por un lado, si la obligación impositiva creada por el régimen reglamentario consagrarse la existencia de un nuevo impuesto, la misma no se encuentra legitimada mediante la sanción de una ley formal, con clara lesión del principio de legalidad, y, por el otro, si se le diese al sistema implementado el carácter de régimen de percepción en la fuente, tal como surge expresamente de las normas reglamentarias, ello no se compadece con la naturaleza de tales regímenes ni con la que corresponde atribuirle al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, conforme con lo que hemos visto precedentemente.

2. El inciso 13 del artículo 75° de la Constitución Nacional, atribuye al Congreso Nacional la facultad de reglar el comercio con las naciones extranjeras y de las provincias entre si. Esta es la denominada *cláusula* comercial, que diera lugar a abundante jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, perfilándose el criterio que niega a las provincias facultades para aplicar gravámenes a los procesos económicos desarrollados en sus territorios, cuando se vinculen con operaciones interprovinciales o de comercio exterior. Téngase en cuenta que, por otro lado, la Constitución Nacional atribuye a las Provincias la facultad de crear, en concurrencia con la Nación y en forma permanente, los gravámenes indirectos (artículos 75° inciso 2, 121° y 126°) y los impuestos directos (artículos 121° y 126°) con carácter exclusivo y permanente, salvo los que, con carácter transitorio, se atribuye a la Nación siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan (artículo 75° inciso 2).

El criterio conciliador tendiente a situar en un justo punto el aparente conflicto entre las normas constitucionales que les reconocen a las Provincias amplias atribuciones tributarias y aquellas otras, del mismo rango jurídico, que sólo facultan a la Nación a reglar el comercio interjurisdiccional, ha sido el de que lo que les está prohibido a las Provincias es el establecimiento de aduanas interiores o imponer tributos a la circulación territorial, o a la entrada o salida de mercaderías o personas de su territorio, o discriminar en disfavor del comercio interjurisdiccional (C.S.N., 9/6/37, Ricardo J. Mazzino c. Prov. De San Juan, Fallos, 178-49).

En la causa "Impresit Sideco", la Corte sienta la pauta interpretativa según la cual las provincias no podían establecer ningún derecho que trabe la libre circulación de los productos o personas por todo el territorio de la Nación; tampoco sancionar impuestos discriminatorios a la importación o exportación de mercaderías ni interjurisdiccional, porque de hacerlo, el tributo establecido, al impedir considerar la mercadería sujeta a ese comercio como formando parte de la masa general de bienes de la jurisdicción local, al no producirse la cesación de la mera circulación territorial, se identifica con un gravamen a la importación o a la exportación, haciendo las veces de una aduana interior.

Los regímenes de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos aplicable sobre operaciones de importación definitiva de mercaderías, efectuadas por los sujetos que, respecto del mencionado tributo, revistan la calidad de contribuyentes, determinados sobre la base imponible para el cálculo del Impuesto al Valor Agregado, constituyen un modo alternativo de gravar a la importación de bienes por parte de los fiscos provinciales, creándose, así, una aduana exterior paralela a la Nacional, lo que está claramente vedado por el inciso 13, del artículo 75° de la Constitución Nacional.

3. Hemos insistido reiteradamente en oportunidades anteriores en el concepto según el cual la convalidación de los regímenes de retención y de percepción, además de la verificación fáctica del hecho imponible y de la disposición dineraria originada en tal suceso, viene dada de la circunstancia que el retentista o el percpcionista están directamente relacionados con dicho hecho imponible a través de un hecho jurídico que tiene a estos últimos como partícipes directos. El retentista o el percpcionista *participan* o intervienen en el hecho imponible, están relacionados con él de un modo directo, sin ser ellos mismos los titulares del hecho imponible.

Los regímenes de percepción bajo estudio, desconociendo esta premisa, designan en carácter de Agente de Percepción a la Dirección General de Aduanas, sin que ésta tenga, en razón de su función, una vinculación directa con el nacimiento de la obligación tributaria ni con los ingresos alcanzados con el impuesto, ya que su intervención procede en una etapa anterior, sin nexo directo y necesario con la situación impositiva del importador como contribuyente del impuesto sobre los ingresos brutos de la jurisdicción de que se trate.

Distinta es la situación frente al IVA, en cuyo caso la Dirección General de Aduanas actúa como agente de percepción de dicho gravamen (Resolución General DGI N° 3431), por cuanto las importaciones definitivas de cosas muebles están alcanzadas con el impuesto, constituyendo, en sí mismas, un hecho imponible más. Aquí, un gravamen nacional, recaudado por la AFIP, es percibido por un ente público que actúa necesariamente en la introducción de tales bienes al país y, por tanto, está interpolado en la relación que une al importador con la introducción de la mercadería al país. Resulta en este caso razonable que, dado que el Estado Nacional no está facultado a imponer deberes a cargo de los residentes del exterior y, mucho menos, controlarlos, le asigna a la Dirección de Aduanas, como dependencia oficial intercalada en el negocio internacional, la función de percibir el impuesto e ingresarlo al Erario Público

En consecuencia, la creación de los regímenes de percepción bajo análisis están en abierta oposición con el criterio que hemos expuesto en cuanto a desconocerle legitimidad, por la circunstancia que el sujeto elegido para percibir el gravamen no tiene vinculación con la materia objeto del tributo, dado que la relación Fisco-Contribuyente no se traba, conforme a la ley del impuesto sobre los Ingresos Brutos, por su directa intervención, sino en ocasión en que se perfecciona la operación alcanzada, esto es, en oportunidad en que el importador local venda su producto en el mercado interno, estando el comprador de la mercadería, y sólo él, en condiciones de retener el gravamen, pues se daría, a su respecto, el requisito que lo vincula con el objeto del impuesto y que le falta, en cambio, a la Dirección General de Aduanas.

Por aplicación de los regímenes de retención y percepción vigentes en las jurisdicciones locales, el contribuyente está sometido a la retención en la fuente sobre ingresos que contienen el costo de los bienes importados, en oportunidad en que la contraparte del negocio jurídico, es decir, quien celebró el negocio que dio nacimiento a la obligación

tributaria, al poner a disposición de aquél las sumas de dinero en pago de las obligaciones asumidas, debe actuar como agente de retención.

En tal caso, el importador local estaría soportando una doble incidencia tributaria. En efecto, a la explicitada en el párrafo precedente, se le agrega la percepción que la Dirección General de Aduanas debió efectuarle al importador sobre la importación definitiva de la mercadería, lo que da lugar a una incongruencia que ilegitima a este último régimen. Téngase en cuenta que la “retención” o “percepción” se explican en tanto y en cuanto el contribuyente “perciba” la suma de dinero que representa la prestación correspondiente a la actividad gravada y ello no ocurre en ocasión de importar la mercadería, sino al comercializarla en el país.

8. Conclusión

El marco jurídico fija límites que no pueden ser rebasados pues su desborde implica la nulidad del acto administrativo. En base a preceptos constitucionales, que apuntan por un lado a afianzar la justicia y por otro, la libertad individual, el accionar del ente público debe transitar la senda del delicado equilibrio entre ambos valores fundamentales, para lo cual debe someterse al derecho. Para ello, es necesario ubicar la frontera que separa a la “discrecionalidad” del acto administrativo que, por principio es legítimo, de la “arbitrariedad” del acto que, en cambio, es siempre ilegítimo.

La avidez recaudatoria ha llevado a los diferentes Fiscos con poder de imperio en materia tributaria a transitar caminos que se han apartado de la senda trazada por la Constitución y, con fundamento en ella, de los principios desarrollados por la teoría de la tributación. En muchos casos, la alambicada manera con que se busca alcanzar el propósito recaudatorio, deviene en el quebrantamiento de derechos individuales, tanto respecto de los contribuyentes incididos por los regímenes establecidos, cuanto con relación a los particulares designados para actuar como agentes responsables por deuda ajena.

Como tiene dicho la jurisprudencia²⁸³, “manipular los instrumentos jurídicos con desprecio de la legalidad, porque las cuentas no cierran, empeora la situación fiscal, por las sanciones contra el Fisco que a la larga dichos manipuleos conllevan (sanciones de nulidad, imposición de costas, etc.). Es que en un Estado democrático de Derecho no sólo los gobernados, sino también los gobernantes están sometidos al imperio del Derecho. De allí la necesidad de no despreciar o ignorar las *cuestiones legales*. No olvidar que la economía, pública y privada, el mercado, la gestión administrativa, están gobernadas por el Derecho. Y que el cielo no puede taparse con un harnero, ni siquiera importado. Porque al final, lo barato sale caro”.

²⁸³ Juzgado Federal de 1° Instancia en lo Civil, Comercial y Contencioso Administrativo N° 1 de San Martín, “Fisco nacional (DGI) c Ola s/ejecución fiscal”, 30/9/96, Rev. Impuestos, T° LV-A, p.49.

CAPITULO XIX

EL DEBER DE COLABORACIÓN TRIBUTARIA

EL DEBER DE INFORMAR

1. Introducción

La Administración Tributaria tiene como objetivo averiguar y tomar noticia de los hechos que dan lugar al nacimiento de obligaciones tributarias a cargo de los administrados. Este deber de averiguación de la Administración tributaria tiene, como contrapartida, el deber de colaboración por parte de los sujetos obligados a tributar de exhibir las circunstancias que puedan determinar la imposición, de manera precisa, completa y clara. En otras palabras, al compromiso de la Administración en cuanto a averiguar si los contribuyentes han realizado el hecho imponible y lo han declarado, se le contrapone el deber de estos últimos de comunicar al organismo fiscal el haber realizado los supuestos de hecho que dan lugar al nacimiento de la obligación fiscal.

El deber de colaboración puede ser estudiado tanto desde el punto de vista del deber que pesa sobre el contribuyente, cuanto del que cabría endilgarle a terceros ajenos a la relación jurídica tributaria. Tanto en un caso como en el otro, dicho deber implica la imposición de ciertas cargas públicas, como ser la provisión de información a la Administración Tributaria, con afectación de intereses individuales, es decir, de los derechos y garantías reconocidas por la Constitución a favor de los administrados, en particular el derecho a la intimidad.

Es por ello que se hace necesario examinar al deber de colaboración frente a dichos derechos individuales y, en particular, con relación a los que amparan a los terceros que, sin tener obligaciones tributarias a su cargo, se ven impelidos a suministrar datos relacionados con obligaciones ajenas.

Nos proponemos arrojar luz sobre esta cuestión y tratar de explicar y fundamentar la necesidad de imponer justos límites al mentado deber de colaboración tributaria, atendiendo a que en el actual procedimiento de gestión tributaria se ha verificado coercitivamente un constante y creciente aumento de dicha colaboración por parte de los administrados, en particular en el ámbito de los deberes de información, privilegiándose únicamente la perspectiva de la satisfacción del interés fiscal, representado por el deber de contribuir, en detrimento de los derechos y libertades individuales, sin que en nuestra opinión, paralelamente se haya encontrado todavía el justo punto de equilibrio entre el interés social y el interés individual. Para ello es menester estudiar el problema adoptando

otra perspectiva, desde la cual se le reconozca a los derechos individuales la importancia que en verdad tienen dentro del marco constitucional, procurando que los valores opuestos no confronten entre sí, sino, en cambio, se coordinen de modo tal de encontrar una solución superadora que coordine los intereses en juego, de manera de alcanzar el interés común con la menor lesión a los derechos de los individuos, para que estos no se desnaturalicen y se transformen en una facultad indisponible para su titular.

En el contexto descrito, la imposición de deberes de información no ha sido acompañada de una legislación que se ocupe seriamente de delimitar el alcance de la intromisión del Fisco en el ámbito de los derechos de la persona protegidos por la Constitución. En otras palabras, el incremento de aquellos deberes impuestos por Decreto o Resolución General o, incluso mediante requerimientos sectoriales e individualizados, conducta de por sí jurídicamente reprochable pues entraña total desconocimiento del principio de reserva de ley, no fue seguido por un reforzamiento de los derechos y garantías de los administrados a través de la concreta regulación legal de los principios jurídicos en que se funda la posición jurídica del particular, de manera de sentar las bases para alcanzar un justo equilibrio entre los derechos individuales y los colectivos representados por la Administración.

En este aspecto, la ausencia de regulación concreta que discipline el procedimiento mediante el cual se articulan las relaciones de los particulares con el organismo fiscal, le ha dado a la Administración Tributaria un marco propicio para desplegar un amplio margen de actuación discrecional, lindante con la arbitrariedad.

Dicha omisión normativa, sin embargo, no implica la atribución de un auténtico poder discrecional para el ejercicio de la potestad de solicitar información, ya que dicho ejercicio siempre debe estar gobernado por el principio de proporcionalidad, el cual no solo viene a justificar la petición de datos limitándola a los que tengan trascendencia tributaria, sino, además, la intromisión razonable en la esfera de libertad de los sujetos afectados por el requerimiento. En virtud de tal principio, la legitimación del pedido no viene dado solamente por su aptitud cualitativa, es decir, por la exigencia de que los datos solicitados guarden relación con el hecho imponible del impuesto investigado, sino además, por la necesidad de que la limitación del derecho a la intimidad del administrado provenga de un procedimiento de gestión administrativa que no reconozca otra alternativa menos gravosa para el sujeto afectado y que el derecho individual siga siendo practicable.

El sometimiento de la Administración al derecho es absoluto y, por ello, también lo es al principio de proporcionalidad en cuanto principio general del Derecho, que actúa como un límite impuesto a las potestades de la Administración en la adopción y ejecución de actos administrativos²⁸⁴ y por cuyo imperio aquella nunca puede ir más allá de lo que sea estrictamente necesario para la satisfacción del interés público de que se trate.

Nótese que la legislación tributaria reguladora del procedimiento de gestión tradicional, es decir, el realizado en el marco de las denominadas inspecciones de campo, ofrece las bases necesarias para que dicho procedimiento transite por senderos en los que están claramente delimitados los derechos particulares y las facultades de la Administración. Al nuevo procedimiento de gestión tributaria, identificado con la denominada "inteligencia fiscal", en cambio, no le ha seguido la búsqueda de un nuevo equilibrio entre el interés general y los intereses privados. La evolución en las formas de aplicación del tributo practicadas por el organismo fiscal, no ha sido acompañada de una evolución paralela en

²⁸⁴ González Cuellar-Serrano, N., "Proporcionalidad y derechos fundamentales en el proceso penal", Ed.Colex, Madrid, 1990, pág.37.

la elaboración legislativa, que tenga en cuenta las garantías del administrado frente a esas nuevas formas.

Ello así, la legislación tributaria no brinda actualmente adecuada respuesta, desde el punto de vista de las garantías personales, a las nuevas relaciones trabadas entre el Estado y los particulares en cuanto a la situación de los sujetos obligados a informar ni respecto de los sujetos denunciados, pues las normas de procedimiento tributario han sido tradicionalmente pensadas para regular la obligación dineraria que nace de la relación jurídica tributaria sustancial, sin que hayan tenido cabida en ellas los nuevos deberes de colaboración, como el de información que aquí estudiamos, que son una consecuencia del advenimiento del moderno procedimiento de gestión tributaria.

Se impone, pues, la necesidad de analizar cuidadosamente, a la luz del texto constitucional, la penetración de los deberes de información impuestos coercitivamente en la esfera de los derechos de los ciudadanos, con el propósito de definir el ámbito esencial de tutela de la posición jurídica de los administrados en su relación con la Administración Tributaria. Se trata, así, no ya de efectuar el estudio desde la visión procedimental como presupuesto formal o de mero trámite, sino hacerlo a partir de su dimensión material, es decir, desde una visión que enfoque al tema como presupuesto sustancial, que apunte al acierto o desacierto de la decisión, en la búsqueda del necesario equilibrio entre el deber de contribuir y el respeto de los derechos de los administrados.

2. Derecho a la intimidad

Por fuera de la irregularidad de que adolecen los regímenes de información, en razón de conculcar el principio de legalidad, por haber sido establecidos a través de disposiciones emanadas de los organismos recaudadores sobre la base de la delegación de facultades efectuada por las legislaturas, lo que debe reputarse en sí mismo inconstitucional, pues la facultad de establecer cargas públicas otorgada por la Constitución al Poder Legislativo es indelegable, consideramos, además, que dichos regímenes conculcan garantías constitucionales por desbordar ilegítimamente el derecho a la intimidad de la persona humana.

En efecto, el derecho al secreto está estrechamente relacionado con el derecho de cada persona al respeto a su propia intimidad y, con el, el derecho a prohibir que los terceros, incluyendo al Estado, tengan acceso a lo que se pretende mantener bajo un manto de reserva.

El modelo en el cual se ha forjado nuestra Constitución Nacional reconoce como fundamento la libertad e independencia de la persona humana, de lo que da cuenta, entre otros, el artículo 19° al disponer que las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios y exentas de la autoridad de los magistrados.

Desde el punto de vista del objetivo al que se dirigen los regímenes informativos, es decir, la necesidad de contar con información que le facilite el ejercicio de sus facultades de contralor, el interés general de evitar la evasión impositiva entra en colisión con el derecho individual a la intimidad.

Por otra parte, el suministro de la información requerida, teniendo en cuenta su naturaleza y alcance, deviene en la consecuencia que muy probablemente se le estarían proveyendo

al Fisco datos incongruentes con la finalidad perseguida, por carecer dicha información, muchas veces, de trascendencia tributaria, lo que está en pugna con el denominado por la doctrina “principio de la interdicción de la excesividad”, que actúa como límite al accionar de la Administración tributaria y que prohíbe que el Fisco, al amparo del deber de colaboración a cargo del inspeccionado, efectúe requerimientos excesivos, exorbitantes o desmesurados.

Una base de datos indiscriminada conduce al riesgo de que los investigadores puedan conocer de una persona hábitos, intimidades personales o familiares, ideas políticas y religiosas, intereses culturales, dándole un perfil definido del individuo, pero con tal alcance que exceda el interés fiscal. Ello así, con sólo tomar noticia, por ejemplo de los cheques que dicha persona firma. Con ello se invade el ámbito de reserva protegido por el artículo 19° de la Constitución Nacional. No parece aceptable que con el propósito de castigar a los evasores el Fisco pueda abrogar las barreras constitucionales.

El análisis de esta cuestión, mediante un proceso de ponderación entre el deber de colaboración tributaria y los derechos y libertades de los sujetos afectados por la imposición del deber de información, nos ha conducido a defender la tesis de que si la información está orientada a coleccionar antecedentes de los terceros con el objeto de verificar el comportamiento de éstos frente a las normas tributarias, sólo la iniciación de una fiscalización concretada sobre dichos terceros le confiere a la AFIP la facultad de solicitar informaciones sobre ellos.

3. La información tributaria desde el punto de vista constitucional

3.1. La información tributaria

Dentro del marco de un Estado de Derecho el poder soberano no debe quedar al margen de las normas de derecho. Ello así, cualquier manifestación del poder político, incluso en materia financiera, se halla subordinada en su ejercicio al conjunto del ordenamiento jurídico.

En consecuencia, la potestad tributaria tanto en el orden nacional, cuanto provincial y municipal, en cuanto a crear tributos y a controlar su correcto cumplimiento, se encuentra limitada por el conjunto de mandatos y principios contenidos en la Constitución, que tutelan los derechos fundamentales reconocidos a favor de los particulares.

En virtud de las normas positivas que regulan las facultades de la Administración tributaria, la autoridad de aplicación está autorizada a exigir a los contribuyentes y demás responsables y aun a terceros cuando lo considere necesario, informaciones indispensables para controlar el correcto cumplimiento de los deberes tributarios a cargo de dichos sujetos

La actuación inspectora de la Administración Tributaria así como el pedido de información que realiza al contribuyente y a terceros, afectan la esfera jurídica de éstos, impactando sobre sus derechos fundamentales, los cuales constituyen el ámbito de autonomía de cada persona frente a las demás y, por tanto, frente a la Administración.

La virtualidad y alcance de los límites a los deberes de información adquiere cada vez mayor importancia, debido a que tales deberes han crecido considerablemente a partir de las iniciativas adoptadas por los Fiscos tendientes a obtener de los administrados la mayor información posible. En dicho contexto, se impone la necesidad de establecer el

punto de equilibrio en la relación del Fisco con los particulares teniendo en cuenta, para ello, el debido respeto a los derechos de estos últimos.

Desde el punto de vista de la importancia y estima de los valores en juego, el interés individual que tienen los administrados a que se les respeten las garantías consagradas constitucionalmente está en un mismo plano que el interés general representado por la imposición tributaria. En la base del ordenamiento jurídico hay un sistema equilibrado entre intereses contrapuestos. Así, pues, el Derecho Público constituye un sistema de equilibrio entre los intereses de carácter público y los intereses de carácter privado los cuales, en determinadas circunstancias, pueden entrar en conflicto.

Las relaciones jurídicas entabladas en el escenario tributario, originadas en la potestad del Estado para cobrar impuestos, deben someterse al mandato constitucional en todo aquello que implique afectación a los derechos individuales reconocidos por la Ley Fundamental. La necesidad de tal sometimiento, que en un principio fue advertida con relación al Derecho Tributario Sustancial, es decir, respecto de aquel que atiende a la relación jurídica-tributaria nacida de la realización del hecho imponible, luego se extendió al Derecho Tributario Formal, especialmente en lo atinente a los deberes de comportamiento a cargo de los contribuyentes y de los terceros.

Se impone, pues, examinar a los vínculos jurídicos, tanto aquellos nacidos como consecuencia del Derecho Tributario Sustancial cuanto a los generados por el Derecho Tributario Formal, a la luz del mandato constitucional que establece derechos y garantías que fijan límites al poder financiero del Estado.

Para ello deberá tenerse en cuenta que los derechos y garantías no son absolutos pues están sometidos a ciertas limitaciones. Pero estas restricciones son admisibles solamente en tanto se orienten a proteger y asegurar los diversos intereses que coexisten en toda sociedad y en la medida que no invadan el núcleo esencial de dichos derechos fundamentales.

En el ámbito del Derecho Tributario Formal, teniendo en cuenta el contenido normativo de la Constitución, los límites a los requerimientos de información proceden del derecho a la inviolabilidad del domicilio, de la correspondencia y de los papeles privados, del derecho a la intimidad, del principio de legalidad, como garantía de los deberes de información tributaria.

Atendiendo a la necesaria vinculación entre la obligación tributaria, nacida como consecuencia de la realización del hecho imponible y los deberes de colaboración a cargo de los particulares inherentes a dicha obligación, otra pauta fundamental que establece un límite a los requerimientos, es que la información a proporcionar a la Administración Tributaria es aquella que tiene trascendencia tributaria, pues solo la que tiene relevancia fiscal es útil para satisfacer la investigación tendiente a obtener la verdad en relación con los hechos imposables. A la innecesariedad de recabar datos sin consecuencias tributarias se añade la ilegitimidad que tal iniciativa conlleva.

3.2. La intimidad como derecho fundamental

La intimidad es la parte de la vida de una persona que no ha de ser abordada por terceros. Dentro de ese "ámbito privado" se incluye cualquier información que se refiera a sus datos personales, relaciones, salud, correo, comunicaciones electrónicas privadas,

etc. Es el derecho que tienen las personas de poder excluir a los demás individuos del conocimiento de sus sentimientos y comportamientos personales.

El derecho a la intimidad está reconocido constitucionalmente. Así, el artículo 19° de la Constitución Argentina, en su primera parte, ordena que las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están solo reservadas a Dios, y exentas de la autoridad de los magistrados.

Con relación a ello, la Declaración de los Derechos Humanos de la Asamblea General de las Naciones Unidas de 1948 establece en su artículo 12° que “Nadie será objeto de ingerencias arbitrarias en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia ni de ataques a su honra o a su reputación. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra tales ingerencias o ataques”. Así como también están protegidos por la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (1948), en el Pacto sobre Derechos Civiles y Políticos aprobado en Asamblea de las Naciones Unidas (1966) y en la Convención Americana sobre Derechos Humanos, suscripta en San José de Costa Rica el 22.11.69, la que fuera expresamente ratificada por el Estado argentino por ley 23.054 del 1.3.84. Luego de la reforma constitucional del año 1994 estas normas tienen jerarquía constitucional conforme el artículo 75° inciso 12 C.N. (CNCom, esta Sala, in re “Neustadt, Bernardo c/Ediciones de la Urraca S.A.”, del 30/7/04).

Sobre la base de dicha concepción, la mayoría de las legislaciones internacionales, entre ellas la Argentina mediante la Ley de Habeas Data, prevén que queda prohibido el almacenamiento de datos de carácter personal que revelen ideología, afiliación sindical, religión, creencias, origen racial o étnico, o vida sexual.

El derecho a la intimidad es un valladar que protege la autonomía del frente a los demás, y de las posibles injerencias indebidas de los poderes públicos, sus órganos y sus agentes.

La intimidad es una necesidad humana y un derecho natural del hombre y, por lo tanto, es anterior a su regulación positiva. La privacidad es un derecho inherente de la persona con independencia del sistema jurídico positivo bajo el cual está tutelado por el derecho. Su condición de derecho natural le viene por tratarse de un señorío que se tiene como propio en relación con la naturaleza humana. Es el dominio que la persona tiene sobre sí misma, su vida, sus actos, su intimidad, su honor. Es la potestad de tener la iniciativa y el gobierno de sus actos.

La consagración constitucional del derecho a la intimidad implica que el individuo está dotado de un poder jurídico sobre la información relacionada a su persona y a su ámbito familiar, pudiendo imponer a particulares o poderes públicos su voluntad de no proporcionar dicha información y/o prohibiendo su difusión. Los poderes públicos están obligados, paralelamente, a extremar los recaudos para hacer efectivo aquel poder del que gozan los individuos a fin de preservar de potenciales agresiones a ese ámbito privado.

En un Estado democrático el ideal de justicia implica dotar al hombre de un espacio de libertad jurídicamente relevante, tan amplio como resulte necesario para desarrollar su personalidad, de modo tal de procurarle un *status* jurídico que le otorgue capacidad de derecho. La negación absoluta es equivalente a esclavitud e incapacidad total de derecho. Ello conlleva a reconocerle al hombre un área de intimidad donde una porción de libertad queda protegida de toda interferencia arbitraria del Estado.

3.3. El derecho a la intimidad y la actuación estatal en materia tributaria

El desborde del Estado en materia tributaria y en especial en cuanto a someter a los particulares a regímenes permanentes de información, sin que medie una inspección concreta e individualizada o una razonable sospecha de la existencia de algún hecho imponible no declarado por el contribuyente o el indicio de alguna infracción o delito del cual este o un tercero pueda ser imputado, se ha instalado paulatinamente en el entramado de las relaciones del Estado con los particulares, debido al poder que ostenta el primero y a la falta de reacción suficiente de parte de los administrados.

Es como si sobre la base del interés social y el correlativo deber de colaboración que se le exige a los particulares, el Estado pudiera obviar la aplicación de los principios que dimanaban del constitucionalismo clásico, reinstalando el poder del príncipe como forma de organización política propia del absolutismo monárquico, retrocediendo a la época anterior a la Declaración de los Derechos del Hombre y del ciudadano, inspirada en la declaración de independencia estadounidense de 1776 y en el espíritu filosófico del siglo XVIII, votados por la Asamblea nacional constituyente formada tras la reunión de los Estados Generales durante la Revolución Francesa.

No se debe olvidar que el interés social no anula al derecho individual, solamente ha venido a agregarse a este último, integrándose ambos en un conjunto de derechos indivisibles que no pueden comunicarse ni escindirse. Ello así, pues el Estado social de derecho reclama que todos ellos sean efectivos desde el punto de vista del momento histórico actual. Se impone, en consecuencia, administrar los puntos de conflicto entre el Fisco y los particulares sobre la base del principio de proporcionalidad, con el propósito de conciliar los intereses en juego.

La constitución de 1853 ha sido permeable al constitucionalismo social y ella fue capaz de atraer hacia sí los principios y derechos que se hallasen en sintonía con el personalismo humanista que campeaba en el constituyente de aquella época. Ello ha quedado plasmado explícitamente con la reforma de 1994, la que ha convertido a nuestra Constitución en una manifestación de constitucionalismo social.

Los derechos fundamentales son derechos individuales que tienen al sujeto –individual o colectivo- por sujeto activo y al Estado por sujeto pasivo y, en consecuencia, tienden a proteger ámbitos de libertades que los poderes públicos deben reconocer. Se ha hecho necesario incluir en el sistema de los derechos fundamentales no sólo a las libertades clásicas, sino también a los derechos económicos, sociales y culturales, integrando, así, los principios de libertad y solidaridad que, en los comienzos del constitucionalismo eran contrapuestos.

El crecimiento de la actividad económica y de los medios de comunicación unido a la creciente intervención del Estado ha conducido a la redefinición del concepto de intimidad, el cual en origen estaba identificado con las libertades tradicionales inherentes a la esfera más íntima del hogar, pero que ha debido extenderse más allá del ámbito familiar para trascender al terreno profesional y patrimonial, con lo cual la intimidad económica está necesariamente ligada al concepto tradicional de intimidad, debiendo quedar, pues, restringida también toda intromisión y limitación a ésta.

Esta restricción, sin embargo, no es absoluta frente a las facultades de la Administración Tributaria. Así como todos los derechos fundamentales reconocen limitaciones a su ejercicio, el carácter limitado del derecho a la intimidad le viene, en materia tributaria, de la necesidad que tiene el Fisco de obtener la información necesaria tendiente a determinar y controlar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los administrados y el correlativo deber de colaboración de estos últimos. Es decir, los

derechos son susceptibles de limitación para que cumplan su función social con propensión al bien común.

A pesar de ello, dicha limitación no implica la anulación lisa y llana del derecho a la intimidad. La circunstancia que paulatinamente se haya ido ampliando el horizonte en materia de derechos, los cuales originariamente colocaron como eje a la libertad individual (de ahí su habitual calificación como derechos individuales) para, más tarde (siglo XX), a partir de las transformaciones sociales y las valoraciones colectivas ocurridas, poner énfasis en los derechos sociales (económicos, sociales y culturales), no debe conducir a la conclusión que los derechos individuales están íntegramente sometidos a los derechos sociales.

En este aspecto, el constitucionalismo social no anula al constitucionalismo clásico sino que viene a completarlo y ampliarlo, agregando los derechos sociales al ámbito de los reconocidos expresamente por el constituyente.

Consideramos que los regímenes de información tributaria desbordan ilegítimamente el derecho a la intimidad de la persona humana o de la "autodeterminación informativa" de las personas jurídicas (expresión esta última que empleamos para referirnos al derecho en cabeza de las empresas mercantiles y no polemizar con quienes prefieren diferenciar el derecho al ámbito de reserva del que gozan las personas físicas, del que corresponde reconocerle a las personas jurídicas). En efecto, el derecho-deber al secreto (entendido como aquel que debe guardar quien en razón de su actividad mantiene en su poder información de terceros) está estrechamente relacionado con el derecho de cada persona al respeto a su propia intimidad y, como derivación de ello, el derecho a prohibir que los terceros, incluyendo al Estado, tengan acceso a lo que se pretende mantener bajo un manto de reserva.

La información confidencial se deriva del derecho a la intimidad. Es confidencial aquello que se comunica en el marco de una relación que se realiza con la confianza de que su contenido se reservará; es, por tanto, una revelación secreta.

El pedido de información que está en manos de un tercero implica una intromisión gubernamental que debe evaluarse de acuerdo con la expectativa razonable de intimidad. Los sujetos requeridos tienen la obligación de salvaguardar la intimidad y reserva de aquellos con quienes contratan pues, de lo contrario, pueden ser responsables por los daños que causen al proporcionar la información. En dicho contexto, el organismo fiscal debería notificar a la persona investigada que se le está requiriendo información suya a un tercero, con lo cual se le aseguraría que un Tribunal de justicia pueda intervenir, a su pedido, en protección del derecho a su intimidad. Obviamente, dada las características de los requerimientos por la vía de regímenes de información generalizados, se descarta que el citado organismo efectúe tal notificación.

Adviértase, en este aspecto, que el concepto de intimidad se expande más allá de la esfera propia de uno mismo, comprendiendo además el control sobre la utilización de información que un tercero tenga sobre uno mismo. Por ello, no se traduce solo en la libertad de impedir la información referente a nosotros, sino también en la libertad de ejercer un derecho de control sobre esos datos, que han salido del ámbito privado para ubicarse en una base de datos pública o privada.

Nótese que el secreto, como bien jurídico tutelado, es un derecho del que goza toda persona, y que actúa en resguardo de su ámbito de privacidad. En tanto que, para el agente de información, es un deber al que está obligado, precisamente, para no afectar aquel derecho a la intimidad de quienes confían en su discreción. Ese derecho es definitivamente imprescindible para el respeto a las garantías individuales y a la libertad.

Esa es la razón por la cual entendemos que el punto en crisis que examinamos en el presente trabajo no debe evaluarse solamente desde el punto de vista del sujeto informante, sino también desde la posición que ocupan los sujetos acerca de los cuales se provee dicha información. Ello así, porque estos son los directos afectados por tales requerimientos, al ser conculcados sus propios derechos constitucionales.

Sin embargo, si para el tercero que opera con el sujeto informante el secreto a la información es una expresión del derecho fundamental que le asiste para el desarrollo de la personalidad y/o de su empresa, para el sujeto informante el secreto viene a constituirse en el derecho fundamental que le posibilita ejercer libremente su profesión y, concomitantemente, mantener la confianza del cliente. Para el informante el derecho al silencio implica la libertad de reservarse ideas, sentimientos, conocimientos y acciones.

Una extensión de la libertad de intimidad la ofrece el artículo 18° de la Constitución al reconocer la inviolabilidad del domicilio, de la correspondencia y de los papeles privados, por cuyo imperio, y en cuanto a la cuestión que nos ocupa, las informaciones contenidas en misivas, legajos, libros de comercio, etc, quedan amparados en el secreto de los papeles privados.

Los medios tendientes a extraer informaciones sin el consentimiento del requerido *son verdaderos allanamientos ilegítimos* que no deben utilizarse ni siquiera en un proceso judicial tendiente al descubrimiento de un delito. Al derecho a la intimidad, en este caso, se le suma la garantía constitucional del debido proceso para fundamentar la inconstitucionalidad de tales medios.

La restricción coercitiva al derecho a la intimidad o a la autodeterminación informativa solamente opera cuando se demuestre un interés apremiante del Estado para evitar circunstancias particulares de amenaza a la seguridad nacional o un grave peligro para el orden público, que no pueda remediarse con los medios normales previstos en la legislación, cosa que no se advierte en el caso bajo análisis, dado que el organismo fiscal tiene acordada por la legislación plenas facultades para controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, con el debido control judicial, dentro del marco garantizador de las normas de procedimiento tributario, en tanto estas normas positivas observen el debido acatamiento a los preceptos constitucionales. No debe olvidarse que el modelo en el cual se ha forjado nuestra Constitución Nacional reconoce como fundamento la libertad e independencia de la persona humana.

Con los regímenes de información, el Fisco busca obtener pruebas de evasiones o infracciones impositivas en un intento tipo "expedición de pesca" en los datos provistos por los agentes informantes, siendo este procedimiento contrario al espíritu de la garantía constitucional establecida por el artículo 18° de la Carta Magna pues, como puede verse, el requerimiento no se efectúa por el puntual e individualizado indicio de la comisión de una infracción que pueda imputarse a un determinado contribuyente, ni se da alguna otra circunstancia excepcional que legitime tal proceder, tal el caso de resistencia del contribuyente a suministrar información relacionada con el hecho imponible del impuesto que se investiga en el marco de una inspección iniciada, sino, en cambio, en base al declarado propósito de combatir la creciente evasión impositiva. Este objetivo debería ser alcanzado mediante el accionar previsto en las normas de procedimiento impositivo, respetuosas de los principios constitucionales, las que le otorgan al organismo fiscal amplios poderes, aunque limitados por los derechos y garantías reconocidos por la Constitución a los administrados. .

Una directriz que informa al Derecho Penal, disciplina muy sensible al acatamiento a los derechos individuales, la que también es de aplicación al Derecho Tributario sancionatorio, proclama que la tutela de los derechos del individuo es un valor más

importante para la sociedad que el castigo del autor del delito: el fin no justifica los medios, y no pueden violarse garantías constitucionales con el pretexto de un interés social, que sólo debe ser alcanzado a través de los medios lícitos que la propia ley prevé.

La restricción compulsiva de los derechos individuales está prevista en nuestra Constitución para situaciones excepcionales en las que se presume, en cada caso particular, la comisión de una conducta lesiva del orden social que justifique la necesidad de limitar el respectivo derecho. No está en la esencia del precepto constitucional restrictivo de garantías personales, la convalidación de iniciativas de los organismos públicos que conmuevan los derechos individuales cuando la persona afectada por tales prácticas no es sospechada de haber incurrido en alguna ilicitud, y aún en este caso, ellas deben ser ejecutadas mediante un procedimiento asegurador de los derechos individuales y con el debido control judicial.

La práctica administrativa ha sido reconocida como fuente subsidiaria del derecho, siempre que no sea contraria al ordenamiento jurídico. Los requerimientos indiscriminados de información, como práctica instalada por la Administración Tributaria en la esfera de su campo de actuación, no se ajustan a los valores jurídicos reconocidos por la Constitución, por lo cual carecen de validez jurídica y, en dicho contexto, no deberían aceptarse como fuente de derecho.

El deber de colaboración que recae en el contribuyente con relación a la Administración tributaria, no tiene el mismo alcance que el que cabe atribuirle al tercero investido del carácter de agente de información. Mientras el primero tiene frente a la Administración el deber de colaboración por sus propios actos, deber este limitado por los principios fundamentales que lo circunscriben, el agente de información, en cambio, está formalmente impulsado por el Fisco a brindar información ajena que normalmente no está relacionada con la obligación tributaria del propio agente y, al mismo tiempo, está obligado a guardar el debido respeto al derecho de los terceros a no difundir aquello que pertenece a su ámbito de reserva, de modo de no afectar el derecho a la intimidad y a la autodeterminación informativa que ostentan quienes son titulares de dicha protección constitucional.

Adviértase, sin embargo, que las informaciones atinentes a los terceros relacionados con el agente de información, responden a relaciones jurídicas en las que este es parte y cuya revelación implica no solo exhibir datos inherentes a su contraparte, los que están amparados por el manto de reserva que protege el derecho del tercero con él relacionado, sino también la manifiesta exteriorización de hechos propios con consecuencias fiscales. Es decir, la información requerida que habrá de integrar la base de datos del organismo fiscal no sólo se refiere al sujeto informado sino, además, al sujeto informante, nutriendo a la Administración tributaria de numerosos antecedentes, sin haber pasado por el tamiz de los derechos fundamentales, produciéndose, con ello, el quiebre del equilibrio entre dichos derechos y el deber de colaboración, desbordando tal accionar el límite que separa la discrecionalidad de la arbitrariedad y, con ello, la actuación del Fisco se transforma en ilegítima.

Frente a los regímenes generales de información, los terceros informados sufren la lesión al bien jurídico que la Constitución protege, es decir, la interdicción de la violación de su ámbito de reserva, y, además, tanto él como el propio agente de información se ven privados de ejercer el control de los actos de la Administración tributaria, a través del ejercicio de sus derechos fundamentales. De tal modo, se ven impedidos de neutralizar procedimientos de dudosa legitimidad. En este aspecto, debe tenerse en cuenta el derecho a no autoincriminarse del que goza el sujeto requerido, y en el cual puede

apoyarse para negarse a proporcionar aquella información que pueda comprometerlo en alguna conducta reprimida por la ley.

3.4. La obligación de registrar la huella dactilar de los contribuyentes y responsables

La Resolución General N° 2.811/2010 de la AFIP del 20/04/2010, viene a crear el "Registro Tributario" como registro integrante del "Sistema Registral" aprobado por la Resolución General N° 2570, sus modificatorias y sus complementarias. Con base en ella, a los fines de solicitar la inscripción y obtener la Clave Única de Identificación Tributaria (C.U.I.T.), el organismo fiscal, adicionalmente a las formalidades establecidas por las Resoluciones Generales N° 10, sus modificaciones y complementarias N° 2.325 y N° 2.337, respectivamente, requerirá a las personas físicas que actúen por sí o como apoderados o representantes legales de personas física o jurídicas (contribuyentes o responsables) **el registro digital de la fotografía, firma y huella dactilar, así como la exhibición del documento de identidad para ser "escaneado"** (énfasis nuestro).

El nuevo sistema registral instalado por la Resolución General N° 2.811/2010 y en particular la exigencia enfatizada al final del párrafo anterior, constituye, en nuestra opinión, un exceso de ejercicio de poder, de carácter innecesario y exorbitante a las facultades que la Ley le asigna a la AFIP, en colisión con derechos fundamentales del individuo.

La prestación de las huellas dactilares al Fisco, como requisito obligatorio, atenta contra la dignidad de los seres humanos y su intimidad y constituye un ataque a la integridad de las personas.

La obtención y retención por parte del organismo fiscal de fotografías y huellas dactilares tomadas a los contribuyentes y responsables cuando no se tiene una razón de Estado ni un derecho apremiante para ello, constituye un procedimiento ilegítimo, pues la dignidad de cada individuo incluye el derecho a no someterse a procedimientos tendientes a clasificar las características individuales físicas de la persona, sin que medie una razón inevitable que lo justifique.

La imperceptibilidad de las huellas digitales, a punto tal que muy pocas personas podrían reconocer sus propias huellas entre otras, la convierten en un atributo íntimo que requiere la decisión voluntaria del individuo de poner las mismas a disposición de otra persona o del Fisco y ellas sólo son comparables con otros atributos tales como el tipo de sangre y el ADN. No pueden compararse, en cambio, con el color de piel, los ojos, estatura y peso de la persona, pues estas son fácilmente apreciables a simple vista.

Las razones que de alguna manera podrían justificar el cercenamiento del derecho a la intimidad en este aspecto, tienen directa vinculación con la necesidad pública de contar con un Registro que acredite fehacientemente la identidad de las personas. Para el común de la gente, actos tales como la obtención del documento de identidad, constituyen hitos excepcionales que son cumplidos ante el organismo público competente y que denotan una razonabilidad intrínseca.

Precisamente, por encontrarse estos actos en directa vinculación con la intimidad de las personas, deben verificarse sólo excepcionalmente, y no corresponde que por una mera cuestión de archivo de datos, las distintas reparticiones del Estado, incluyendo a la AFIP, pretendan irrumpir indebidamente dentro de esos ámbitos de privacidad, apelando a duplicar actos de registro que ya obran en poder de otras reparticiones del Estado, a los cuales pueden acudir si fuera legalmente procedente y necesario.

Sometido el contribuyente a la recopilación y almacenamiento de la huella dactilar por parte del Fisco, su control sobre esta información no está garantizado, pues el mismo depende del uso que le dé el organismo fiscal a dicho acopio. Ello se ve potenciado por la falta de difusión de normas que garanticen los controles adecuados y el derecho a la privacidad. Adviértase el riesgo que devendría del hurto o mal uso de esta información pues, en tal caso, el contribuyente interesado podría verse afectado con el impedimento de usar su propia y única huella dactilar para otros fines privados. Se incrementa paralela e injustificadamente la posibilidad de eventuales conductas defraudatorias por la manipulación de huellas dactilares.

El derecho a la intimidad de las personas incluye el derecho a no someterse al fichaje de sus huellas dactilares y/o a cualquier otro medio de identificación que se introduzca en su integridad.

El procedimiento de fotografiar y tomar huellas digitales, en el ámbito penal, es propio de la labor investigativa de la policía, la cual opera sobre la persona detenida. La iniciativa de la AFIP viene, así, a apropiarse de un procedimiento de carácter policiaco, el que sólo debería permitirse para los acusados de delitos. Y, aún en este caso, el Estado está obligado a garantizar la privacidad de esta información personal y, en caso de absolución, no quedarse con copias de ellas.

En materia de recolección de datos personales, su legitimación viene dada por el hecho de que ellos sean adecuados, pertinentes y no excesivos con relación a los fines para los que se recaben. Una medida como la aquí examinada, constituye una restricción a un derecho fundamental y, por ello debería desterrarse por aplicación del principio de proporcionalidad de los medios con relación a los fines que pretenden alcanzarse, en tanto existen otras formas más moderadas de conseguir el mismo propósito sin limitar el derecho de la persona a mantener en su ámbito de reserva su huella dactilar. El organismo fiscal tiene múltiples maneras de proceder a individualizar a los contribuyentes sin atentar contra derechos fundamentales del individuo, lo que le permitiría alcanzar el fin perseguido de una manera menos intrusiva.

El organismo recaudador no debería someter a las personas a métodos que hurgan sus rasgos íntimos si por otra vía puede lograr el mismo propósito identificatorio. Menos aún si no pueden ofrecerse garantías específicas de que esa información no pueda ser utilizada para otros fines.

El archivo digital en poder de la AFIP es una tentación para que cualquier órgano investigativo del Estado solicite la exhibición de los datos de determinada persona para fines extraños a los estrictamente impositivos.

Aunque descartamos cualquier intención perversa del organismo fiscal al disponer el procedimiento que aquí se critica, el mismo tiene más las características propias de un fichaje policiaco que uno tendiente a identificar a los contribuyentes y, existiendo otros medios para lograr el mismo fin, debería evitarse sembrar la desconfianza en la ciudadanía y velar por el respeto a la dignidad, el derecho a la intimidad y el derecho a la integridad de la persona.

El avance tecnológico incrementa el peligro de lesión a la intimidad personal, colocando al individuo en una situación de vulnerabilidad e indefensión. Ello debería obligar a los organismos del Estado a poner mayor celo en la protección del derecho a la intimidad. Así como los ciudadanos tienen derecho a velar por sus libertades ante el poder del Estado, los poderes públicos están obligados, paralelamente, a extremar los recaudos para hacer efectivo aquel poder del que gozan los individuos a fin de preservar de potenciales agresiones injustificadas a ese ámbito privado.

3.5. El derecho a la intimidad y las personas jurídicas

Lo que cabe proteger no es sólo la intimidad personal o familiar, la que sólo cabría referirla con relación a las personas físicas, sino algo más amplio que puede afectar también a las personas jurídicas. En este último caso podríamos aludir al derecho a la *autodeterminación informativa* como una extensión del derecho a la intimidad, el que fue concebido en origen en interés de las personas individuales.

Con relación a las personas jurídicas de derecho privado, cabe reconocerles la titularidad de derechos fundamentales siempre que se trate, claro está, de derechos de naturaleza tal que puedan ser ejercitados por este tipo de personas fictas (ejemplos de derechos no ejercitables son el derecho a la intimidad familiar, a la honra de la persona y de su familia, la libertad personal, la libertad de conciencia, la protección de la salud). La plena efectividad de los derechos fundamentales implica reconocer que la titularidad de éstos no está restringida únicamente a los individuos considerados individualmente, sino que también la ostentan las organizaciones integradas por grupos de individuos que persiguen determinados fines lícitos, que necesitan resguardar determinados ámbitos de libertad que les garantice la completa vigencia del sustrato último del derecho fundamental.

Las personas jurídicas y, entre ellas las sociedades mercantiles, disfrutan de los derechos fundamentales cuya naturaleza lo permite. Las personas jurídicas pueden ser titulares del derecho al honor, a la inviolabilidad de su domicilio y a cualquier otro derecho fundamental. En lo que se refiere al derecho a la protección de datos de carácter personal hay quienes solamente lo reconocen a las personas físicas, aunque hay ciertos ordenamientos legales que han extendido también dicho derecho a las personas jurídicas (Convenio 108 del Consejo de Europa, del 28 de enero de 1981).

Se ha reparado en el hecho que entre esos derechos y el derecho a la intimidad existe una diferencia decisiva que surgiría de la propia Constitución, la que calificaría a la intimidad como personal y familiar. Con tal alcance, la intimidad haría referencia a lo más privado de la vida de los individuos, a aquello que quieren reservar para sí y para el círculo más próximo de personas con las que conviven o con las que se relacionan, excluyéndolo del conocimiento ajeno. Ello así, quedaría vedada la extensión del citado derecho a las personas jurídicas.

Con ello no se quiere decir, sin embargo, que la reserva propia de las actividades de las personas jurídicas no deba gozar de debida protección sino, tal solo, que la tutela no descansaría en el derecho fundamental a la intimidad. Tampoco significa que las personas jurídicas no deban velar en su actuación por el respeto a los derechos fundamentales, entre ellos el derecho a la intimidad, tanto de aquellos que la componen cuanto de los terceros a ellas relacionados y, en este caso, con respecto a cualquier información que posean de dichos terceros en razón de los vínculos que los unen.

El control de la información por parte de las empresas implica la tutela de intereses diversos que podrían subsumirse en el concepto de libertad de empresa, la que tanto garantiza a la persona jurídica cuanto a la persona física. De otro modo, si solo esta última fuera titular del derecho a la autodeterminación informativa se produciría una discriminación en detrimento de las empresas mercantiles con personalidad jurídica.

Las personas jurídicas, al igual que las personas físicas, disponen de una esfera de actuación reservada, la que opera como fundamento para reconocerle el derecho a una garantía que actúe de modo análogo a la intimidad y la vida privada para las personas físicas.

Por otra parte, si las personas jurídicas no estuviesen amparadas por un derecho fundamental a la protección de datos, a través del conocimiento que se obtuviere de las informaciones de las mismas podría traspasarse información sobre sus miembros y también sobre personas (físicas y jurídicas) que mantienen vínculos jurídicos y económicos con ellas.

Nos encontramos aquí frente a una cuestión en que las valoraciones que se tengan con relación al derecho a la intimidad dependen de la época en que éstas se realicen. En nuestra opinión, el mandato constitucional debe ser interpretado de acuerdo con el momento histórico en que se sitúa el punto en crisis y, por lo tanto, si las cambiantes condiciones producidas a lo largo de la práctica comercial han derivado en el reconocimiento para las personas jurídicas de un ámbito privado que le asegure su libertad de comercio, toda interpretación que desconozca tal afirmación viene a estar en pugna con el bien jurídico protegido por la Constitución interpretada con tal alcance, y es susceptible de reprobarse por inconstitucional.

Si en razón del momento histórico en que tal garantía adquirió rango constitucional, se quisiera ver en el mandato constitucional un derecho originariamente referido a las personas físicas, dejando de lado la adaptación hermenéutica del precepto al nuevo escenario socioeconómico, es del caso reconocer que la extensión del derecho a la autodeterminación informativa a las personas jurídicas, amplía y profundiza la protección otorgada originariamente a los individuos, completando el marco garantizador sobre la base de valores que las personas jurídicas deben legítimamente ostentar.

Para BIDART CAMPOS²⁸⁵ *“el avance de la concepción social de los derechos llega a captar que, si bien el hombre es el sujeto primario y fundamental de los mismos, los derechos reconocidos constitucionalmente son susceptibles asimismo de tener como sujeto titular o activo a una asociación a la que se depara la calidad de sujeto de derecho (institución, persona moral, persona jurídica, etc.). De este modo, cabe reputar que el titular de los derechos es doble: a) el hombre; b) una entidad con determinada calidad de sujeto de derecho.”*

Es del caso señalar que, como apunta el autor citado, antes de la reforma constitucional de 1994 la Constitución formal no aludía a entes colectivos cuando titularizaba derechos, salvo en el reconocimiento a los gremios (artículo 14° bis). Después de la reforma, las remisiones que hacen muchos artículos a dichos entes son susceptibles de emplearse para reconocerles determinados derechos. Ejemplo de ello son el artículo 38° (partidos políticos), artículo 42° (asociaciones de consumidores y usuarios), artículo 43° (asociaciones o entidades que posean registros o banco de datos públicos, o privados que estén destinados a proveer informes, artículo 75°, inc.17 (personería jurídica de comunidades indígenas).

3.6. El secreto profesional

Para el Diccionario de la Real Academia Española *profesional* es la persona que ejerce alguna actividad como profesión, entendiendo a su vez por *profesión* el empleo, facultad u oficio que cada uno tiene y ejerce públicamente.

El secreto profesional es un deber que afecta a los miembros de ciertas profesiones de no exhibir frente a terceros los hechos conocidos en el ejercicio de su profesión y que es establecido a través de leyes, cartas orgánicas o reglamentaciones, en razón del interés público que se pretende proteger.

²⁸⁵ Bidart Campos, “Manual de la Constitución Reformada”, T° I, p.497, EDIAR, 2005.

El secreto profesional se funda tanto en el derecho a la intimidad cuanto en el interés público en el ejercicio de una determinada profesión y en el interés individual del profesional en mantener la confianza de su cliente. El ámbito de reserva, en este caso, comprende a todos los datos conocidos por el profesional en razón del ejercicio de su profesión u oficio.

Aún cuando el secreto profesional no está expresamente reconocido por la Constitución Nacional, éste fluye naturalmente del derecho a la intimidad consagrado por el artículo 19° de la Carta Magna y del artículo 18°, en cuanto expresa que el domicilio es inviolable como también la correspondencia epistolar y los papeles privados.

Tal como señalan Baeza Albendea y otros *“si el secreto profesional opera como límite infranqueable a las potestades inquisitivas de la jurisdicción en el proceso penal, manifestación ésta la más grave y trascendente de la actividad estatal, con mucha mayor razón debe actuar ante la jurisdicción tributaria”*²⁸⁶.

No se advierte diferencia sustancial entre la virtualidad del secreto profesional que opera sobre ciertas actividades específicas, en virtud de normas especiales que regulan la institución del secreto, con relación al derecho a la intimidad que cabe reconocerle en general a cualquier persona o entidad cuya actividad no se encuentre comprendida dentro del manto de reserva establecido expresamente por alguna norma específica. Consideramos, en efecto, que la ausencia de norma legal que establezca específicamente el deber de guardar secreto es innecesaria, en razón de que el derecho a la intimidad es un bien protegido constitucionalmente y, por ello, no requiere para su efectivo ejercicio, del dictado de norma alguna de inferior rango.

Por otra parte, la circunstancia que por medio de una ley ordinaria se intentase levantar el manto de reserva, ello no convalida, por ese solo hecho, la abrogación del secreto profesional. Habrá que ponderar, en ese caso, dentro de qué marco y con qué límites se invade el derecho a la intimidad para determinar si dicha intromisión se encuentra razonablemente legitimada o, en cambio, por no darse las condiciones que la admitan en el plano jurídico, la norma que habilita la penetración pueda ser reprochada judicialmente.

Se infiere de lo expresado que, frente a una ley que otorgue al Fisco facultades de intromisión en la esfera de la intimidad de los administrados, se presenta la necesidad de evaluar su significado y alcance y, en función de ello, y fundamentalmente si el levantamiento del secreto es total, apelar al principio de proporcionalidad a fin de constatar que no existan efectivamente otros medios menos severos para alcanzar el propósito perseguido por la norma, mediante los cuales puedan armonizarse tanto el interés social cuanto el interés individual. A de tenerse en cuenta, en todo caso, que la mera sanción de una ley formal no conduce necesariamente al reconocimiento, sin más, de su legitimidad.

Si, en cambio, el levantamiento del secreto profesional se ha establecido a través de una ley formal, con tal generalidad que no surja de ella con precisión su sentido y alcance, y, por lo tanto, admita una interpretación razonable con ajuste al principio de proporcionalidad, opinamos que habrá de estarse a la conclusión que surja de tal hermenéutica, cualquiera sea su resultado, implicándose de ello que si existiesen otras alternativas menos gravosas para el administrado para alcanzar el propósito fiscal, la

²⁸⁶ Baeza Albendea, A., “Asistencia al contribuyente, secreto profesional y derecho a la intimidad en el ámbito tributario: nueva aportación”, Revista CaT (Monografías), número 82, 1988, pág. 6.

norma legal que estableciere el levantamiento del secreto, con tal interpretación, debería quedar neutralizada frente al caso concreto. En este aspecto, el conflicto de intereses entre la Administración Tributaria y los particulares afectados deberá dilucidarse en sede judicial, lo que no implica necesariamente la impugnación de la ley formal sino, en cambio, el rechazo de la aplicación que sobre la base de ella pretendiese hacer el organismo fiscal.

3.7. El secreto, como deber-derecho, emana de la Constitución y, por ello, no requiere de una ley formal que lo establezca.

Nótese que el criterio expuesto en el sentido de considerar legitimado el derecho a guardar secreto, apoya sus conclusiones en preceptos de rango constitucional y es por tal motivo que se desentiende de la existencia o ausencia de circunstanciales preceptos legales que lo regulen específicamente.

En otras palabras, nos ubicamos en un escenario en el cual este instituto no necesita, para tener virtualidad, de una ley formal que lo establezca atendiendo a la especial naturaleza de la actividad profesional que desarrollan determinados sujetos. Es el derecho al respeto a la intimidad y a la autodeterminación informativa del que goza cualquier persona, el que opera como suficiente mandato constitucional para limitar al Estado en el ejercicio de prácticas indiscriminadas, que apuntan a coleccionar pruebas de infracciones a través de intentos conocidos con la denominación de “expedición de pesca”.

Es inocua la ausencia de una prescripción legal que ordene que las facultades de recabar información sólo adquieren virtualidad en el marco de un procedimiento verificador o que establezca expresamente que determinados sujetos, en razón de su actividad, están emparados por el secreto, dado que la limitación le viene al Fisco de la garantía constitucional de reserva de las acciones privadas y la inviolabilidad de los papeles privados. Es decir, no es necesario que la ley N° 11.683, ni alguna otra norma positiva, consagre expresamente la prohibición, porque ésta ya está explícitamente sancionada en la Ley Fundamental. El secreto, fundado en el derecho a la intimidad, vincula a todos los poderes públicos y, por lo tanto, se extiende al ámbito de las relaciones administrativas y, en tal contexto, no ha de ser desconocido por aquellos por causa de inactividad legislativa.

El reconocimiento del secreto como derivación del derecho a la intimidad y del derecho a la inviolabilidad de los papeles privados no depende de una configuración infraconstitucional pues, como hemos señalado en un capítulo anterior, su eficacia como derecho fundamental, procede de su posicionamiento constitucional, de su condición de atributo de la dignidad de la persona humana y de límite al ejercicio de la soberanía del Estado.

En razón de lo expuesto, no advertimos diferencia entre los requerimientos efectuados, por ejemplo, al sistema financiero, que tiene específicamente establecido el secreto por el artículo 39° de la ley de Entidades Financieras, aunque acotado, con los dirigidos a cualquier otro sujeto no amparado por una ley que lo haya reconocido expresamente, por cuanto consideramos que debe otorgarse un mismo tratamiento a todos los supuestos de obtención de información, ya que en todos ellos se encuentra presente la posibilidad de incidir, con igual intensidad, en el ámbito del derecho a la intimidad y de autodeterminación informativa.

Nótese que el secreto no es un derecho circunscrito a los agentes de información ya que éste opera en beneficio de la persona y de la sociedad en su conjunto. Ese derecho es definitivamente imprescindible para el respeto de las garantías individuales y de la libertad.

En ciertos ordenamientos tributarios (v.gr., Alemania) tales garantías están expresamente previstas en las ordenanzas fiscales, lo que representa un avance auspicioso desde el punto de vista de una codificación tributaria tendiente a transparentar la relación fisco-contribuyente mediante reglamentaciones que delimiten claramente los derechos y obligaciones recíprocos. Sin embargo, la ausencia de tal codificación, por valiosa que esta sea para evitar conflictos interpretativos y para fijar claramente los límites al accionar de la Administración Tributaria, no obsta a que las garantías que amparan a los particulares mantengan plena virtualidad, ya que éstas forman parte del derecho constitucional y gobiernan a la relación del Estado con los particulares en todo aquello que a éstos pueda afectar, tanto en lo atinente al denominado derecho tributario sustantivo en punto al nacimiento de la obligación tributaria, cuanto con relación al derecho tributario administrativo o formal relacionado con la actuación administrativa de aplicación de los tributos y, en particular con los deberes formales a cargo de los particulares.

3.8. Los requerimientos de información individualizados

El artículo 35° de la ley N° 11.683 otorga amplios poderes a la Administración Federal de Ingresos Públicos para verificar en cualquier momento por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable, pudiendo, en el desempeño de esa función (la de fiscalización) exigir de los responsables o terceros la presentación de todos los comprobantes y justificativos que a juicio de esa Administración Federal estén vinculados al hecho imponible previsto por las leyes respectivas, e incluso citar a cualquier tercero que tenga conocimiento de las negociaciones u operaciones de los contribuyentes o responsables e inspeccionar sus libros, anotaciones, papeles y documentos que se juzguen vinculadas a los datos que contengan o deban contener las declaraciones juradas.

Por su parte, el artículo 107° de la ley 11.683 dispone que los organismos y entes estatales y privados, incluidos bancos, bolsas y mercados, tienen la obligación de suministrar a la Administración Federal de Ingresos Públicos a pedido de los jueces administrativos todas las informaciones que se les soliciten para facilitar la determinación y percepción de los gravámenes a su cargo, no pudiendo denegarse invocando lo dispuesto en las leyes, cartas orgánicas o reglamentaciones que hayan determinado la creación o rijan el funcionamiento de los referidos organismos y entes estatales o privados.

A simple vista parecería inferirse que la AFIP no estaría obligada a ajustarse a ningún recaudo para poder solicitar informes reservados a terceros, con lo cual ni siquiera le sería oponible en la práctica el secreto profesional, permitiéndosele requerir informaciones en forma indiscriminada.

No es esta sin embargo nuestra opinión al respecto. En efecto y por fuera de la consideración acerca de la ilegitimidad en que incurriría una interpretación tan amplia de las facultades del organismo fiscal en razón de la conculcación de garantías de rango

constitucional, tales como la de reserva de las acciones privadas y la inviolabilidad de los papeles privados consagradas por el artículo 18° de la Constitución Nacional, opinamos que las normas citadas deben ser interpretadas en armonía con las demás instituciones del derecho tributario y su relación con el derecho administrativo.

Las facultades conferidas al ente recaudador en punto a requerir información a terceros así como a citarlos o, inclusive, inspeccionarlos, se inscriben dentro del marco acotado por un proceso de verificación o fiscalización realizado en cabeza de cualquier presunto responsable. No podría, con base en el artículo 35°, requerírsele a cualquier tercero información indiscriminada sobre cualquier contribuyente que no esté sometido a verificación porque no es este el propósito de la norma, como se desprende de su redacción, la que en todo momento presupone *la actividad del organismo recaudador orientada a cumplir el desempeño de sus funciones de fiscalización*. Sólo la iniciación de una fiscalización concretada sobre un contribuyente o responsable le otorga al fisco las facultades establecidas por el artículo 35.

Dentro de una interpretación armónica que cabe dar a todas las normas en juego, las disposiciones del artículo 107° de la Ley N° 11683 (t.o.1998), se inscriben dentro del marco de una inspección individualizada con relación a un determinado contribuyente, en cuyo caso la información requerida debe ser realizada por un funcionario de la AFIP que califique como Juez Administrativo.

Dicho artículo debe ser interpretado en concordancia con el artículo 35°, resultando de ello que las facultades ordinarias de verificación fiscal que detentan tanto el Administrador Federal como los funcionarios subordinados, requieren para el caso de información requerida a terceros, la intervención de un funcionario de jerarquía no inferior a la de Jefe de División con facultades de Juez Administrativo.

Nótese que, en tal contexto, el artículo 107° viene a complementar al artículo 35° en el sentido que los requerimientos emanados de una inspección en curso deben estar suscriptos por un juez administrativo.

El artículo 35° de la ley N° 11.683 faculta a la AFIP a que, en el desempeño de la función de fiscalización, pueda citar a cualquier tercero que, a su juicio, tenga conocimiento de las negociaciones u operaciones del presunto contribuyente o responsable inspeccionado, para contestar verbalmente o por escrito, según estime conveniente, todas las preguntas que se les hagan sobre las circunstancias y operaciones que, en su opinión ("a su juicio", dice la norma), estén vinculadas al hecho imponible previsto por las leyes respectivas.

El amplio alcance con el que ha sido redactada la norma citada parecería dar a entender que el organismo fiscal prácticamente no tiene limitaciones en materia de requerimientos a terceros desde el punto de vista de la naturaleza de las mismas, cuando a su juicio, dichos pedidos se efectúen en base a conjeturas de que las circunstancias y operaciones por las cuales solicita información estén vinculadas al presunto hecho imponible que pudiese dar lugar al nacimiento de obligaciones tributarias a cargo del inspeccionado.

No es así, sin embargo, pues desde el punto de vista del carácter de la información solicitada por la inspección a terceros ajenos a la relación jurídica tributaria que une al Fisco con el contribuyente inspeccionado, la misma debe ser de tal entidad que resulte evidente su vinculación con las obligaciones tributarias de este último y, por ello, se constituya en un aporte necesario para determinar la existencia de consecuencias jurídicas dentro del marco del procedimiento de verificación. Asumir lo contrario implica

consentir las reiteradas “expediciones de caza y pesca” a que nos tiene acostumbrados el organismo recaudador y convalidar la violación al principio de confidencialidad.

Pero, además, cuando el aporte de la información pueda derivar para el tercero requerido en el riesgo de resultar inculcado por algún delito o infracción tributaria, le asiste el derecho de rehusarla, por aplicación del principio de que nadie está obligado a declarar contra sí mismo. Es en razón de ello que los requerimientos deberían advertir expresamente al tercero que la información proporcionada puede ser usada en su contra, pudiendo ejercer el derecho de abstención.

4. El deber de informar. El interés individual frente al interés social

4.1. Introducción

La cuestión relacionada con las potestades tributarias del Fisco y, en particular, la concerniente a los requerimientos de información a terceros, ha sido motivo de enojosos trabajos de investigación a nivel internacional. Las opiniones de los doctrinarios están divididas. Por un lado hay quienes se pronuncian a favor de concederle a la Administración tributaria facultades irrestrictas basados en que tales requerimientos califican dentro de las prestaciones situadas dentro de la actividad cognoscitiva de aquella, dado que son necesarias para el adecuado ejercicio de su facultad de contralor. Están aquellos otros que, en cambio, no aceptan que el Fisco se atribuya tal potestad por entender que, con ello, se estarían lesionando severamente derechos individuales. La misma jurisprudencia ha adoptado criterios vacilantes al respecto. En otras palabras, la polémica se centra en determinar si la relación jurídica tributaria que vincula al contribuyente con el Estado en razón del nacimiento de la obligación tributaria por haberse verificado el hecho imponible, implica que la prestación requerida a los terceros mediante mecanismos de información irrestrictos deben incluirse en la categoría genérica del deber de colaboración que pesa sobre dichos terceros, o, en cambio, no corresponde tal inclusión.

En las última décadas, a la colectación de datos con trascendencia tributaria que la Administración efectúa a través de su gestión controladora sobre el contribuyente llevada a cabo mediante inspecciones rituales de campo, que ha sido el procedimiento habitual y tradicional de aplicación de los tributos, se le ha añadido, en el nuevo procedimiento de gestión, la aportación de datos que recae no sólo sobre los sujetos que han realizado el hecho imponible del tributo sino, además, y de manera creciente, sobre aquellas personas que, ajenas a la relación jurídica tributaria, disponen de información con trascendencia tributaria respecto de terceros.

Por esta vía, la Administración Tributaria busca adquirir el conocimiento sobre la *verdad material* del hecho investigado, que es uno de los principios liminares en la actuación del organismo fiscal. Esa verdad material, en tanto el sistema tributario respeta el principio de justicia tributaria, es la que posibilita que todos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos con ajuste a la verdadera capacidad contributiva, identificada esta última con los principios de igualdad y justicia, de rango constitucional, que informan el ordenamiento tributario, y a los cuales este debe someterse.

El fundamento con que se pretende justificar a los deberes de información tributaria de terceros es la necesidad de salvaguardar el interés colectivo.

En nuestra opinión, la adecuada evaluación del régimen jurídico de los deberes de información impone la conveniencia de establecer los límites a dicho deber, teniendo en

cuenta la necesidad de conciliar la libertad individual y el interés común, a partir del delicado equilibrio con que cabe ponderar a ambos valores, sobre la base del entramado de intereses contrapuestos.

4.2. Conflicto de intereses

A pesar de la reiterada retórica acerca de que el bien común debe primar sobre el bien particular, con ello no quiere decirse que puedan avasallarse sin cortapisa alguna los derechos particulares con fundamento en el denominado “deber de colaboración” que pesa sobre los administrados, pues tal deber debe someterse al límite que diferencia la actuación discrecional de la Administración con relación al desempeño arbitrario y, por lo tanto ilegítimo.

Desde el punto de vista del objetivo al que se dirigen los regímenes informativos, es decir, la necesidad de contar con información que facilite el ejercicio de sus facultades de contralor, el interés general de evitar la evasión impositiva entra en colisión con el derecho individual a la intimidad o el derecho a la autodeterminación informativa.

Adviértase que la pauta directriz de nuestra Constitución es privilegiar a las garantías individuales y, entre ellas, el respeto a la intimidad de las personas y solamente frente a circunstancias excepcionales podrá la autoridad, mediando una ley, proceder a su quebrantamiento, y hasta cierto punto. Es decir, la regla es el respeto a la intimidad, la excepción es su restricción.

En efecto, las restricciones a los derechos individuales previstas en la misma Constitución, han sido concebidas para regir excepcionalmente frente a situaciones en que siempre exista la sospecha de la comisión de un hecho ilícito lesivo de bienes jurídicos ajenos por parte de una persona que, a juicio de la autoridad judicial, amerite traspasar el valladar de la garantía individual.

Los valores relacionados con la persona humana, que constituyen sus derechos, son superiores a los que se refieren a la estructura del poder. A la parte dogmática de la Constitución se le reconoce supremacía sobre la parte orgánica de ésta y esta aseveración ha sido ratificada por la jurisprudencia de nuestra Corte Suprema de Justicia, en cuanto ha sostenido que en caso de conflicto entre valores jurídicos contrapuestos no se duda acerca de la preferencia a favor del que tiene mayor jerarquía. En este aspecto los derechos del hombre tienen mayor jerarquía respecto del poder. A mayor abundamiento, ha sostenido la jurisprudencia de nuestros tribunales que para preservar los derechos reconocidos por la Constitución es menester que la interpretación de las leyes se haga de la manera más acorde con los principios y garantías constitucionales. Asimismo, ha dicho que los jueces deben interpretar las leyes de modo que concuerden con dichos principios y garantías, teniendo que preferir la interpretación que mejor concilie con ellos.

En un Estado constitucional de derecho los derechos humanos están situados en una situación preferente con relación al poder, pues el poder público está al servicio de la dignidad y de los derechos de la persona humana ya que ésta es el objetivo y finalidad de la actuación estatal y dichos derechos son parte integrante del bien común al que debe dirigirse la actuación estatal. Aún cuando estén situadas en un mismo plano, por tener la parte dogmática de la Constitución un rango superior a las normas de poder, en razón de que aquella define y orienta la actuación del poder público, toda vez que un derecho fundamental se encuentre en conflicto con una norma de poder, éste debe resolverse a favor de la norma protectora del derecho esencial.

No obstante ello, la igual jerarquía normativa de las cláusulas constitucionales, a pesar de la preferencia a favor de los principios y garantías, lo que le da a estos últimos una impronta superior y más eminente, ha conducido a que la Corte Suprema haya dicho que los derechos fundados en cualquiera de las disposiciones constitucionales deban armonizarse con los demás que consagran los otros preceptos constitucionales, ya sea que versen sobre los derechos individuales o sobre atribuciones estatales.

La restricción de un derecho fundamental basado en la necesidad de satisfacer un interés público, debe justificarse en una interpretación que atienda al principio de unidad y coherencia de la Constitución Nacional, de manera de encontrar el punto de equilibrio compatible tanto con el interés público cuanto con el interés individual. Dicho punto de equilibrio viene dado por la exigencia de que la limitación al derecho individual, sólo es posible si la intromisión que la provoca es absolutamente necesaria para satisfacer el interés común, por no existir otros medios menos graves y lesivos para el particular afectado.

No dudamos de que la existencia del sistema tributario hace imprescindible la actividad de inspección y comprobatoria y que ello deviene en el derecho de la Administración Pública a exigir los datos relativos a la situación económica del contribuyente. También sabemos que ese derecho tiene un firme apoyo constitucional en el artículo 4° de la Carta Magna según el cual "El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado ... de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General ...", apoyado en el principio de igualdad, identificado con la capacidad contributiva (artículo 16°) y en la no confiscatoriedad (artículo 17°).

Reconocemos también la virtualidad del deber jurídico de colaborar con la Administración en el desarrollo de su actividad de contralor, el que no solo recae sobre los contribuyentes directamente afectados, sino además sobre quienes puedan prestar una ayuda relevante a la misión de alcanzar la equidad impositiva.

Pero aquí es donde se presenta el punto de conflicto entre el deber de colaboración, y la inclusión de la información requerida en la zona de la intimidad protegida constitucionalmente.

Cierto es que no existen derechos ilimitados y que todo derecho tiene límites justificados por la necesidad de proteger o preservar otros derechos o bienes también constitucionalmente protegidos y que, en nuestro caso, están representados por las contribuciones que el Estado debe recaudar para hacer frente al sostenimiento de los gastos públicos.

Sin embargo, la circunstancia que los derechos fundamentales no sean absolutos no implica su anulación total cuando no medien circunstancias objetivas excepcionales (conducta antijurídica) y, además, no existan otros medios legales respetuosos de la tradición republicana de gobierno que puedan ser empleados para alcanzar igual propósito, dentro de un marco garantizador que limite pero no anule totalmente aquellos derechos.

El derecho a la intimidad, como todos los demás derechos fundamentales, tiene un contenido esencial que debe ser respetado pues, de lo contrario, su reconocimiento sería meramente formal.

No se discute la legitimidad de la Hacienda Pública en punto a tomar conocimiento de la situación de los contribuyentes y responsables de obligaciones tributarias. Lo que objetamos es el procedimiento al que apela para alcanzar dicho propósito. Ello así, en

razón de que el organismo recaudador tiene las herramientas jurídicas necesarias para alcanzar dicho objetivo sin que, para ello, deba acudir a procedimientos incompatibles con el ordenamiento jurídico y, por lo tanto, irrespetuosos de la letra y el espíritu de la Constitución Nacional.

Frente a la potestad administrativa fundada en el deber de contribuir que dimana de la propia Constitución, se yerguen los derechos fundamentales de los ciudadanos que también tienen rango constitucional. Es obvio que un poder absoluto e indiscriminado en el ejercicio de la potestad investigadora implicaría reconocer la supremacía del interés colectivo frente a los derechos fundamentales de los administrados, hasta el punto extremo de consentir su anulación lisa y llana. Los derechos fundamentales no son absolutos pero tampoco inexistentes. Su limitación está legitimada frente a circunstancias excepcionales, las cuales deben evaluarse con criterio restrictivo y conforme al principio de proporcionalidad. El punto en crisis debería resolverse adoptando una postura más moderada que reconozca la inexistencia de tal supremacía, pues no cabe despreocuparse de la situación jurídica de los ciudadanos.

La gestión investigadora orientada a la justa recaudación y, con ello, al interés público, debe tener en cuenta la situación jurídica individual de los particulares y el elenco de derechos y garantías que dimanan de la Constitución, transitando el *iter* administrativo a través de un delicado equilibrio para que ésta esté legitimada. La Administración Tributaria debe ejercer su cometido con fundamento en los dictados de la Carta Magna en cuanto a su potestad recaudadora pero, al mismo tiempo, debe respetar, por así exigirlo el postulado de justicia, el resto del ordenamiento constitucional y en particular los principios, derechos y garantías que protegen a los ciudadanos de los excesos de los poderes públicos.

En dicho contexto debe conciliarse la efectividad de los valores constitucionales de justicia tributaria a través de la actuación eficaz de la inspección tributaria, con las garantías constitucionales de los ciudadanos, procurando que la actuación investigadora perturbe en la menor medida posible la vida de los administrados, en el marco de un moderno Estado de Derecho.

4.3. La solidaridad es un deber general que compromete a los ciudadanos y a los poderes públicos

Atendiendo a la necesidad de que la Administración Tributaria esté al tanto de la situación de cada contribuyente respecto de la correcta determinación de su obligación fiscal, es indispensable el desarrollo de una actividad encaminada a dicho conocimiento. De un tiempo a esta parte se ha impuesto un nuevo procedimiento de gestión administrativa, consistente en coleccionar información con trascendencia tributaria no solamente de los sujetos que han realizado el hecho imponible del tributo (contribuyentes) sino, además, y de manera creciente, de aquellas personas que, siendo ajenas a la relación jurídica tributaria nacida de la realización del hecho imponible, están en condiciones de aportar información con trascendencia tributaria respecto de terceros.

Se ha dicho, no sin razón, que la transformación de la realidad sobre la que se proyecta la Constitución conduce a que su texto experimente la necesidad de cambio a fin de ajustarse a la estructura social cambiante de la comunidad, con el fin de evitar interpretaciones fuera de tiempo. En este aspecto, la actualización permanente de la Constitución cabe hacerse a partir de su interpretación. La evolución económica y socio-

política da paso a la interpretación evolutiva del contenido del texto constitucional como algo natural y necesario.

Una corriente de opinión entre los teóricos del derecho tributario, apoyados en esta premisa, han justificado las iniciativas tendientes a incluir entre los deberes de colaboración a los regímenes generales de información, basados en la importancia de la colaboración de terceros en los procedimientos de aplicación de los tributos. Ello así, teniendo en cuenta que el deber de contribuir, para esta doctrina, no tendría en el momento actual una exclusiva finalidad recaudatoria, pues dado que el sistema tributario tiene asignado un papel fundamental para la consecución de los fines de justicia e igualdad, a que finalmente se dirige el ordenamiento constitucional, tales fines no se realizarían efectivamente sin una equitativa asignación de los ingresos al gasto público. En otras palabras, la consecución de tales valores descansaría necesariamente en la efectividad práctica de los criterios de justicia consagrados en la Constitución y plasmados en el ordenamiento tributario. Esta aseveración presupone, además, el diseño de un sistema tributario justo.

Luego, si se persigue la realización efectiva del interés fiscal como última finalidad del deber de contribuir, en tanto se trata de un interés relevante en cuanto a la consecución de los fines de política económica y social asignados al ordenamiento constitucional, dicho interés aparece como exponente de un interés colectivo o social que lleva a configurar el deber de contribuir como principio básico de solidaridad²⁸⁷.

En dicho marco, se sostiene que si bien en una primera etapa el deber de contribuir estaba asociado casi exclusivamente con la prestación material derivada de la realización del hecho imponible, en la actualidad la efectiva realización del “interés fiscal” se diversifica en prestaciones distintas de la originada en la obligación tributaria *strictu sensu*, extendiéndose a la generalidad de la sociedad mediante las prestaciones que a ella se le imponen (entre ellas someterse a regímenes generales de información), posibilitando así la efectiva aplicación del ordenamiento tributario de conformidad con los superiores valores constitucionales de libertad e igualdad.

Nos encontramos aquí ante a un escenario en el cual el peso de la solidaridad reposa en los ciudadanos, quienes deben resignar espacios cada vez más amplios de libertad e intimidad, como contrapartida de su deber de colaboración, para que dicha solidaridad tenga efectiva realización.

Quienes admiten la posibilidad de incidir a través del ejercicio de la potestad de obtención de información en el ámbito de los derechos constitucionalmente protegidos y, especialmente sobre el inherente a la órbita del derecho a la intimidad, se sitúan en una posición desde la cual le otorgan al interés público preeminencia absoluta sobre el interés privado, influenciados, tal vez, por la evolución evidenciada en la concepción del Estado, al cual se lo ve actualmente interviniendo en el marco del compromiso que la Constitución impone, no solo en el diseño del sistema tributario sino, además, en el destino que la recaudación produce, teniendo en cuenta los valores éticos y de justicia socioeconómica. El interés fiscal, en tal caso, se exhibe como exponente de un interés social que conduce a configurar el deber de contribuir como principio básico de solidaridad, y para cuyo logro parecería que sólo los administrados deben aportar.

²⁸⁷ Sánchez López, María Esther, “Los deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional”, CEPC, Madrid, 2001, p. 38

Cuando se habla de la necesidad de armonizar los derechos y libertades de los administrados con el interés público representado por el deber de contribuir y colaborar con la Hacienda Pública, suele partirse de la única base de que aquellos derechos, por no ser absolutos, deben ceder ante el interés público. Es decir, se enfoca el problema, a nuestro juicio, parcialmente, pues se lo hace desde el punto de vista de los derechos que los ciudadanos están obligados a ceder en beneficio de la solidaridad y el bien común, sin proyectar el análisis a la porción de potestad que el propio Estado debe resignar con igual propósito.

Por otra parte, cuando se acepta que el principio de proporcionalidad es un criterio que permite juzgar la legitimidad de la intromisión en el ámbito del derecho fundamental, suele hacerse desde la posición exclusiva de la necesidad y facultad de la Administración de obtener el conocimiento de datos con trascendencia tributaria. Es decir, existe consenso en que, por aplicación de dicho principio, el Fisco está solamente limitado a requerir información acerca de todo aquello relacionado con el hecho imponible del tributo que el organismo fiscal tiene el derecho y el deber de controlar. No se proyecta, en cambio, la aplicación del principio de proporcionalidad hacia otras cuestiones inherentes a la actuación de la Administración Tributaria con relación a las cuales también, por aplicación del mismo principio, pueda llegarse a afirmar la virtualidad de ciertos límites al ejercicio de esa potestad.

Se omite, así, que la potestad del Estado tampoco es absoluta y, que por aplicación del mismo principio, la invasión a un bien jurídico y la restricción de la libertad individual está acotada por la regla que privilegia el uso del medio más moderado, a fin de evitar al administrado inconvenientes excesivos en relación con los fines a los que se aspira. Dicho en otras palabras, se olvida que existiendo varios medios para alcanzar el propósito perseguido debe usarse el que menos consecuencias desfavorables ocasione al administrado. En este aspecto, pretendemos demostrar que el Estado no está privado de ejercitar el adecuado control de la evasión mediante procedimientos respetuosos de las garantías constitucionales, realizando su tarea utilizando eficazmente los recursos necesarios a nivel técnico y humano. Ello implica un mayor costo de la gestión tributaria del Fisco que la comunidad habrá de consentir y soportar, con vista, precisamente, en el interés social que se persigue, y, fundamentalmente, porque con ello también se protegen los derechos fundamentales. El ejercicio eficaz y eficiente del procedimiento reglado actualmente por la legislación tributaria, que ha sido diseñado teniendo en cuenta los derechos y garantías de los administrados, es la vía más moderada e idónea que habrá de permitir alcanzar el objetivo de descubrir la verdad material, sin afectar en exceso tales garantías.

Creemos que no se ha reparado, tampoco, en que entre los *deberes* de los poderes públicos se destaca aquél que los obliga a la realización y cumplimiento del derecho de solidaridad. El Estado Social y Democrático de Derecho debe asumir el cumplimiento de los deberes generales. La solidaridad, en tal contexto, es un deber general cuyo obligado principal son los poderes públicos y los ciudadanos y cuyo beneficiario es siempre la comunidad.

Nos hallamos, pues, ante una solidaridad positiva que ordena a los poderes públicos a realizar acciones positivas tendientes a promover las condiciones para que la libertad y la igualdad sean reales y efectivas.

El Estado es el que tiene a su cargo la aplicación de las normas tributarias y el que debe velar por el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales que pesan sobre los

contribuyentes, utilizando los instrumentos de procedimiento administrativo provistos por la legislación, la cual debe ser respetuosa de los derechos fundamentales, aplicando los recursos materiales y humanos necesarios, cuidando de no invadir ámbitos de libertad e intimidad reconocidos constitucionalmente. Ése es el aporte que el Estado está obligado a realizar para que la solidaridad mentada alcance plenitud. Los particulares, por su parte, deben contribuir a través de su aporte dinerario cuando hayan realizado el hecho generador de la obligación tributaria y ayudar al Fisco honrando sus deberes de colaboración en todo lo atinente a esa obligación tributaria, en un contexto equilibrado en donde sus derechos no estén sometidos a un arbitrario despojo y, por lo tanto, no se vean obligados a asumir deberes que son propios de los poderes públicos por mandato constitucional.

El Estado no sólo está obligado a respetar los derechos humanos sino que tiene, además, la obligación positiva de promoverlos contribuyendo, así, a su efectivo goce, pues el poder público está al servicio de la persona y de sus derechos y estos constituyen un componente esencial del orden público de la Nación. El Estado es responsable de garantizar el bien común ejerciendo sus potestades respetando, asegurando y promoviendo los derechos fundamentales.

Cuando el Estado lesiona un bien jurídico individual para proteger otro bien jurídico amenazado, como puede ser en este caso el interés social, nos encontramos frente a un supuesto de similares características al estudiado en Derecho Penal, es decir, el estado de necesidad como causa justificante que le da a la conducta la condición de lícita. Pero, como veremos seguidamente, la justificante está limitada a que se den ciertas circunstancias, que, de acuerdo con nuestra opinión, no se cumplen en el caso que estamos examinando.

En el campo penal, la conducta del autor del hecho tipificada como antijurídica, a pesar de lesionar un bien jurídico de la víctima, no constituye delito ni hecho antijurídico, cuando es neutralizada por una norma especial que autoriza al autor a realizar el hecho típico cuando se dan determinadas circunstancias. En tal caso la conducta está amparada por las llamadas causas de justificación, las que el Código Penal describe en los incisos 3º, 4º, 6º y 7º del artículo 34º.

La disposición permisiva (norma especial) al prevalecer sobre el tipo penal (norma general) lo desplaza, privando a la conducta de su antijuridicidad. Las causas de justificación le dan a la conducta la calidad de lícita pues ésta se conforma al precepto jurídico, ya que el sujeto ejerce un derecho que la ley le acuerda. La solución aportada por la técnica jurídica, pues, no importa la consecuencia que la conducta ilícita (receptada por el tipo delictivo) se convierta en lícita (por la existencia de la norma especial permisiva), sino en cambio, que el obrar es lícito desde su comienzo.

De las causas de justificación enunciadas por el Código Penal tomamos la prevista en el inciso 3º del artículo 34º que se refiere al obrar bajo estado de necesidad, entendiéndose que así actúa quien causare un mal por evitar otro mayor inminente a que ha sido extraño.

Para que pueda invocarse el estado de necesidad se requiere que el bien jurídico agredido sea menos valioso que el que se procura defender. En otras palabras, que el mal que se procura evitar sea más grave que el que se ocasiona.

Uno de los problemas más difíciles de resolver en los casos en que se plantea el estado de necesidad se presenta, precisamente, en el momento de determinar cuál de los dos males es mayor, si el evitado o el causado.

Frente a la problemática tributaria, anticipamos nuestra opinión en el sentido que la comparación de los bienes jurídicos particulares protegidos, con los públicos, no debe hacerse con el preconcepto de que estos últimos son más valiosos que los primeros, para cuya afirmación basta recordar los principios consagrados por nuestra Constitución Nacional, de hondo contenido liberal en lo político.

Para que la justificante actúe se requiere, además, *que el acto realizado para evitar el mal mayor sea necesario, es decir, el agente no debe tener a su disposición otro medio para evitarlo que cause un daño menor.*

El Derecho Penal ha regulado su materia sobre la base del reconocimiento pleno de los derechos fundamentales inherentes a la persona humana, por cuyo imperio el procesamiento de los individuos respecto de los cuales se sospecha que han cometido un delito se ve influenciado por principios jurídicos tendientes a salvaguardar tales derechos fundamentales. Esta tendencia se ha ido profundizando durante los dos últimos siglos.

Una disciplina tan sensible a la tutela del bien jurídico protegido por los derechos y garantías individuales (Derecho Penal) y que ha ido forjando su materia a través de tan largo tiempo perfeccionando los instrumentos procesales, arroja luz sobre el tema motivo de estudio (regímenes de información tributaria), cuestión ésta que, además de estar instalada en el campo de una disciplina más joven, como es el Derecho Tributario, denota aún menor antigüedad en cuanto al conflicto entre intereses públicos y privados que campea en el ámbito de los deberes de colaboración, de reciente aparición.

Adviértase que en materia penal la invocación de la justificante actúa siempre que la conducta sea necesaria, es decir, cuando el autor no tenga a su disposición otro medio para evitar el "mal mayor" que cause un menor daño.

En el campo tributario y más concretamente en cuanto a los regímenes de información generales y a los requerimientos sectoriales e individualizados que, según hemos visto, lesionan, entre otros, el bien jurídico protegido por el derecho a la intimidad individual, si la conducta del Estado se fundase en el interés social que pretende salvaguardar, en tanto se admitiese que los bienes públicos son más valiosos que los privados, cosa que no compartimos, encontramos igualmente que el Fisco tiene a su disposición otro medio menos lesivo para el administrado con el cual evitar el daño a la Hacienda Pública. Este medio no es otro que desplegar eficientemente la actividad de contralor que, como deber impuesto por la Constitución, debería permitirle asegurarse del correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.

El Estado, en cambio, opta por transferir a los ciudadanos las tareas que a él le corresponden y a las que está obligado, erosionando con ello la base del sistema programático de derechos y garantías.

El punto de equilibrio tan proclamado por la doctrina implica, en verdad, el reconocimiento de que a él ha de llegarse a través de una dinámica interpretativa en la que se ponderen las necesidades de los intereses en disputa, sin preconceptos que contaminen la hermenéutica jurídica. No puede pensarse el "equilibrio" sin la existencia de confrontación

entre dos valores. Y no hay confrontación cuando uno de esos valores prevalece de tal modo que anula totalmente al otro. En este caso hay sometimiento.

No cabe invocar el bien común como argumento para eliminar un derecho humano reconocido constitucionalmente. El bien común o el orden público es el conjunto de "condiciones que aseguran el funcionamiento armónico y normal de las instituciones sobre la base de un sistema coherente de valores y principios" (Corte Interamericana de Derechos Humanos, OC5-85, la Colegiación obligatoria de periodistas, párrafo 64), y, sobre la base de ello, la intervención de un derecho fundamental debe tener en consideración "el equilibrio entre los distintos intereses en juego y las necesidades de preservar el objeto y fin de la convención Americana de Derechos Humanos" (CIDH, OC5-1986, párrafo 67), y no puede afectar el núcleo esencial del derecho asegurado y protegido.

Frente a la finalidad de "afianzar la justicia" que la Constitución Nacional consagra, se yergue el principio de "libertad", también de rango constitucional. Los procedimientos realizados por el Fisco que afectan a los contribuyentes, responsables o terceros, están reglamentados tradicionalmente por un estricto régimen jurídico en el que coexisten facultades y deberes del organismo fiscal, junto con obligaciones, deberes y derechos de los particulares, debiendo transitar por la senda del delicado equilibrio entre el interés social y el respeto a las garantías individuales.

La actividad de la Administración Pública se desenvuelve con sujeción al ordenamiento jurídico, es pues una actividad *sublegal*, tanto cuando la realice en ejercicio de una facultad reglada, cuanto cuando la efectúe dentro del marco de sus facultades discrecionales. Pero siempre existen "límites" a dicha actividad, los cuales han sido establecidos a favor del interés privado de los administrados o bien en interés público. La actuación de la Administración se rige, pues, por el principio de legalidad.

Por la vía de los regímenes generales de información se soslayan lisa y llanamente los límites que actúan como valladar entre el poder público y los administrados, derivándose de ello la patológica consecuencia de diferenciar la actuación investigadora del Fisco mediante la realización de inspecciones individualizadas, de la efectuada a través de la obtención de datos en forma masiva. En efecto, mientras la primera está sometida a los límites impuestos por las normas de procedimiento tributario, estructuradas de acuerdo con los principios fundamentales que amparan a los particulares, la segunda, en cambio, parece inmune a tales principios.

Si ambos medios se emplean para alcanzar el mismo propósito, no se advierte el motivo por el cual se le exija a uno de ellos el debido respeto a los principios fundamentales y al otro, en cambio, se le consienta indemnidad absoluta para actuar impunemente sin sumisión a dichos principios.

En verdad, la situación actual nos revela que con relación al tema que nos ocupa, los valores reconocidos por la Constitución han sido vaciados de contenido en el escenario de las conductas colectivas. Se ha desvanecido el sustrato jurídico de la validez a través de un procedimiento arbitrario e ilegítimo y, dado que es inválido el derecho que emerge en oposición a la Constitución, la que subsiste y mantiene, por ello, su capacidad de recuperar vigencia como derecho positivo, se impone la necesidad de restaurar la vigencia del desplazado mandato forjado en ella, mediante el control de constitucionalidad, el que habrá de reponer la vigencia sociológica y la validez de la constitución formal en la parte que ha quedado desplazada.

4.4. La tutela de los derechos individuales es inseparable del interés de la colectividad

Deben mantenerse intactas las manifestaciones de libertad individual y desarrollarse, a partir de ella, el elemento social, creando los conductos necesarios y más eficaces para que tanto el interés individual como el interés social se desarrollen sin solución de continuidad. El interés individual es el elemento fundador del organismo social, sobre el cual se levanta el edificio de la sociedad. Si no constituye el interés principal, por estar sujeto a la conveniencia del interés social, tampoco está divorciado de este último. Deben coexistir pacíficamente.

La Constitución política debe garantizar, de la manera más amplia y completa posible, la libertad individual, para evitar que, so pretexto del interés común, se limiten los derechos al extremo de anularlos, atribuyéndose el Estado la facultad exclusiva de dirigir la iniciativa individual y la actividad social, esclavizando al hombre y a la sociedad bajo su voluntad omnipotente.

No debe verse al derecho como legitimante del poder del Estado sin cortapisa alguna y, para no caer en el despropósito que tal reconocimiento acarrearía, no es dable concederle al Estado la condición de garante del ejercicio indiscriminado, caprichoso y absoluto del poder estatal.

El derecho y la moral, como elementos fundamentales del orden, son el sustento del respeto a la libertad y a la propiedad de todos los miembros del cuerpo social. Es en este contexto que el Estado debe velar por hacer efectiva la aplicación de la ley Suprema de modo de contribuir a que las relaciones de los miembros de la sociedad entre sí y de estos con el propio Estado, se manifiesten equilibradamente, con el objetivo de desterrar la anarquía, que es la tiranía desordenada de muchos, o el despotismo, que es la tiranía de uno solo.

El derecho, como constituyente del Estado, determina sus funciones regulando, además, los procedimientos a través de los cuales se desenvuelven sus funciones. Todos los actos del Estado deben estar jurídicamente regulados y dicha regulación está encaminada a limitar el poder público y a garantizar al individuo y su propiedad de las iniciativas de los órganos públicos.

En la protección constitucional del interés individual, el fundamento de la tutela radica en la existencia de un interés social de carácter individual. Desde este punto de vista, la relación del interés colectivo con el interés individual es una relación de subordinación. Pero, por otra parte, con la protección del interés colectivo también se tutela el interés individual. Adviértase que los intereses de carácter general no sólo deben verse como valor limitativo de los intereses individuales sino, además, como premisa que potencia el correcto y pleno ejercicio de los derechos subjetivos constitucionalmente garantizados.

En la práctica, muchas veces con la anuencia de gran parte de los especialistas, la tutela del interés general se efectúa mediante la imposición de límites extremos al ejercicio de los derechos individuales con base en el deber de contribuir. Ello así, porque el Estado de Derecho, que primero fue liberal y luego liberal-democrático, tanto en el plano histórico cuanto jurídico-constitucional, ha mantenido el rictus autoritario que ha derivado en la degradación de la tutela constitucional de los derechos individuales en beneficio de la

defensa del interés social. El punto crítico o de conflicto ha sido valorado en forma desigual, en los hechos y muchas veces también en el enfoque doctrinario.

El Estado, actualmente, además de conservar su función de garantía de los derechos individuales es también un Estado intervencionista, que actúa al ritmo del proceso histórico caracterizado por un aumento de los intereses colectivos protegidos constitucionalmente.

Téngase presente que la tutela de los derechos fundamentales del individuo es, generalmente, inseparable del interés de la colectividad. En efecto, el derecho y garantía individual es tanto un derecho fundamental del hombre cuanto un bien colectivo. Del mismo modo, al deber de contribuir al gasto público, considerado como bien social, también se lo puede ver como el derecho de gozar de las ventajas de la recaudación tributaria a nivel individual, a través de la aplicación que de dichos recursos realice el Estado.

En un régimen republicano y especialmente cuando se trata del derecho a la intimidad, la satisfacción de la necesidad pública está dada, precisamente, por el respeto estricto del interés privado de cada ciudadano.

El reconocimiento de los derechos individuales constituye un valor socialmente apreciable pues, finalmente, la destinataria de la tutela jurídica de dichos derechos es la comunidad, y con ella las propias personas que la integran. Anular un derecho humano individual solo por priorizar al bien común, se vuelve en contra de los propios ciudadanos, al verse afectados con la supresión de aquél.

Cuando existe confrontación entre el interés público y el interés individual, la interpretación de la Constitución que nos rige no debe efectuarse de tal modo que queden frente a frente los derechos y deberes por ella enumerados, para que se destruyan recíprocamente. Antes bien, ha de procurarse su armonía dentro del espíritu que les dio vida; cada una de sus partes ha de entenderse a la luz de las disposiciones de todas las demás, de tal modo de respetar la unidad sistemática de la Ley Suprema (Fallos: 312:496 y sus citas).

Conjugados armoniosamente aspectos propios de la esfera de la intimidad de las personas, protegidos por los arts. 19° y 18°, con otros que la trascienden y acaban por interesar a toda la comunidad, obvio objeto de protección del orden normativo, es dable presuponer que ambos conciernen a la subsistencia de la propia sociedad.

Cabe puntualizar, también, que el art. 5° de la ley N° 25.520, de inteligencia nacional, dispone que "las comunicaciones telefónicas, postales, de telégrafo o facsímil o cualquier otro sistema de envío de objetos o transmisión de imágenes, voces o paquetes de datos, así como cualquier otro tipo de información, archivos, registros y/o documentos privados o de entrada o lectura no autorizada o no accesible al público, son inviolables en todo el ámbito de la República Argentina, excepto cuando mediare orden o dispensa judicial en sentido contrario".

Las disposiciones que anteceden demuestran que se ha construido un sistema en el cual la privacidad o intimidad está garantizada de acuerdo con las previsiones constitucionales (artículos 18° y 19° de la Constitución Nacional), pues únicamente podrán ser exhibidas a requerimiento judicial o, en su caso, del Ministerio Público.

Teniendo en cuenta la relevancia jurídica de los preceptos constitucionales garantizadores de los derechos individuales, recortados por aquellos otros, también de rango constitucional, que los limitan hasta cierto punto pero no más, y que los derechos fundamentales que informan el proceso penal son los mismos que nutren al procedimiento administrativo, podemos afirmar que tales derechos, al limitar la soberanía estatal, constituyen un valladar que se opone siempre a los requerimientos de información generalizados, cualquiera sea la consecuencia que su colectación produzca. En otras palabras, los derechos fundamentales no solo adquieren virtualidad frente a potenciales consecuencias penales, sino que también actúan frente a las denominadas consecuencias civiles. En razón de ello, y por fuera de la implicación que la obtención de información en forma irregular tenga para el sujeto afectado, el Estado debe actuar siempre respetando aquellos derechos, evitando invadir el contenido esencial de éstos que, como expresión de la dignidad humana, ha sido llevada al plano del ordenamiento constitucional.

En los últimos tiempos, en materia de deberes de colaboración tributaria, la tutela de los intereses colectivos se ha considerado solamente como límite de los intereses individuales, sin que, paralelamente, se haya intentado especificar ese límite a fin de delimitarlo de modo tal que no resulte completamente anulado el derecho individual. En el presente trabajo, intentamos fijar ese límite aplicando el principio de proporcionalidad al señalar que, *en materia de información tributaria, el punto de equilibrio ha de lograrse a través de la actuación del organismo fiscal dentro del marco de una inspección individual iniciada, la que legitima la búsqueda de información con trascendencia tributaria, al permitirle al administrado la articulación de todos los mecanismos de defensa de sus derechos individuales, que actúen como contrapeso de su deber de colaboración.*

La correcta visualización del tema en el momento actual debería ser aquella que reemplace la tendencia a la limitación paulatina de los derechos fundamentales, hasta anularlos, por otra que se dirija al recíproco reforzamiento de los intereses en juego, a través de la protección equilibrada de los intereses individuales y colectivos. Debe desterrarse tanto una concepción anarco-individualista de protección extrema de los intereses individuales, cuanto la otra de carácter autoritario de defensa exagerada de los intereses colectivos. En este sentido, habrá siempre “abuso de derecho” cuando se esté en presencia de una situación jurídica con menoscabo de la tutela jurídica de alguna de las categorías de valores en juego, pues en tal caso, se habría roto el justo equilibrio.

5. El deber de informar. Armonía entre el interés social y el interés individual. El principio de proporcionalidad

5.1. El principio de proporcionalidad.

En el ámbito de los deberes de información la actuación de la Administración Tributaria se ha guiado por el argumento del interés fiscal y únicamente desde la perspectiva del deber de contribuir a cargo de los administrados, soslayando el punto de vista que lo tiene al particular como titular de derechos fundamentales.

Enfatizamos, sin embargo, que los intereses colectivos están en el mismo plano de igualdad con relación a los intereses individuales, sin que ello implique desconocer que tal equilibrio deba quebrantarse ante situaciones en las que existan fundados indicios de conductas fraudulentas o delictivas que afecten los derechos de la colectividad los que, en tal caso, habrán de sobreponerse a ciertos intereses individuales. O frente a la facultad

investigativa del Fisco, en tanto medie una inspección en curso. Pero ello siempre que se den tales circunstancias y siempre dentro del marco garantizador que ofrece el procedimiento administrativo respetuoso de los derechos fundamentales.

En este aspecto, el principio de proporcionalidad viene a constituirse en un límite al ejercicio desmedido de la función administrativa. Este principio no solo actúa como principio integrador de las lagunas existentes en la legislación respecto de los deberes de información sino, principalmente, como principio interpretativo de las normas vigentes. Es el vehículo que asegura la razonabilidad de la actuación de la Administración Tributaria conforme a Derecho y un valladar a la arbitrariedad en el ejercicio de la potestad administrativa.²⁸⁸

El principio de proporcionalidad dimana de la propia esencia del Estado de Derecho y de la idea de Derecho y es concebido como de fundamental importancia para la adecuada relación medio-fin entre el interés estatal y las libertades individuales. Coadyuvan aquí dos principios, a saber, el de *necesidad*, según el cual al existir varios medios posibles adecuados para alcanzar el fin perseguido, deberá utilizarse aquel que ocasione las menores consecuencias desfavorables para el particular, y el de *proporcionalidad*, es decir, debe existir una adecuación entre la utilización de un determinado medio y el fin con que aquél pretende alcanzarse. A la suma de ambos principios se la conoce también con la denominación genérica de “*interdicción de la excesividad*”.

Pero además, teniendo en cuenta que el contenido esencial de los derechos fundamentales es una expresión de la dignidad humana llevada al plano del ordenamiento jurídico, cabe reconocer la inviolabilidad de dicho contenido esencial, el cual no puede desnaturalizarse al extremo de que dichos derechos se desconozcan totalmente. Por lo tanto, el límite a la limitación de tales derechos viene dado por el núcleo o médula de éstos, cuyo contenido esencial es necesario preservar para que los intereses jurídicamente protegibles puedan ser efectivamente protegidos. En otras palabras, siempre debe quedar un resto sustancial del derecho, que sea indisponible por cualquier ley restrictiva, para que quede asegurada su vigencia constitucional y no quede despojado de la necesaria protección.

En materia de imposición de deberes de información a cargo de terceros ajenos a la relación jurídica tributaria *strictu sensu*, éstos sólo se encuentran legitimados cuando sean realmente necesarios para cumplir los fines a los que debe dirigirse la actuación controladora del organismo fiscal, pero, en nuestra opinión, siempre dentro del marco de una inspección individualizada sobre el contribuyente sobre el cual se requiere la información. Ello así, el establecimiento de dichas cargas por razones de mera comodidad administrativa o peor aún, por una simple pretensión de omnipotencia fiscal que no guarde relación con los principios superiores reconocidos por la Carta Fundamental, deviene en un comportamiento arbitrario y, por lo tanto reprochable a través del control de razonabilidad.

Es ilustrativa la opinión de BIDART CAMPOS acerca del control judicial de la razonabilidad. Según este autor dicho control *debe analizar si entre diversos medios igualmente posibles para alcanzar un fin, se optó por el más o menos restrictivo para los derechos individuales afectados, y que, realizada esa confrontación, debe considerar irrazonable la selección de un medio más severo en lugar de otro más benigno que*

²⁸⁸ Sánchez López, María Esther, “Los deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional”, C.E.P.C. Madrid, 2001, pág.139

*también sería conducente al fin perseguido. Para dar por satisfecha la razonabilidad hacen falta dos cosas: a) proporción en el medio elegido para promover un fin válido; b) que no haya una alternativa menos restrictiva para el derecho que se limita*²⁸⁹.

Es inherente al Estado de derecho el principio según el cual la invasión a un bien jurídico y la limitación de la libertad tiene el límite de lo que resulte necesario para la protección de otro bien o de un interés de mayor valor. En virtud de ello, existiendo varios medios posibles debe elegirse el más moderado de modo que el medio empleado y los inconvenientes que de él resulten para el interesado no pueden ser excesivos en relación con los fines justificados a que se aspira y, además, que con tal medio no se anule el derecho fundamental afectado al punto de que resulte indisponible para su titular.

Así como el sistema tributario justo debe fundamentarse en los principios de generalidad, igualdad, capacidad contributiva, y en el resto de los principios que integran la base constitucional de los tributos, dicho sistema tendrá que respetar, además, los demás derechos y garantías que protegen la situación jurídica de los ciudadanos contra los excesos de los poderes públicos y ello comprende a la actuación administrativa y, en particular a la inspección, como instrumento de seguridad destinado a verificar el correcto cumplimiento de las normas fiscales.

El despliegue de instrumentos coercitivos, por la circunstancia de afectar derechos personales, sólo debe operar dentro de los límites establecidos por leyes procesales respetuosas de las garantías consagradas por la Constitución. En este aspecto, las normas procesales y, en mayor medida, la gestión administrativa llevada a cabo por los organismos fiscales en materia tributaria, que en origen receptaron con bastante justeza la letra y el espíritu de la Carta Fundamental, se han ido contaminando con prácticas de dudosa constitucionalidad.

5.2. Únicamente el inicio de la fiscalización de rito legitima el requerimiento de información

Cabe destacar que el poder de policía del Estado en materia tributaria, siempre ha contado con herramientas coercitivas, las cuales, correctamente aplicadas, permitirían alcanzar el objetivo tendiente a que los particulares ajusten su accionar a las exigencias, sin que sea necesario acudir a normas o procedimientos irregulares que no se compatibilizan con los principios y garantías que amparan a los administrados. Las normas legales siempre otorgaron a la Administración Tributaria facultades suficientes para ejercer su capacidad fiscalizadora tendiente a combatir eficazmente la evasión

El artículo 35° de la Ley N° 11.683 otorga amplios poderes a la Administración Federal de Ingresos Públicos para verificar en cualquier momento por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable, pudiendo, en el desempeño de esa función (la de fiscalización) exigir de los responsables o terceros la presentación de todos los comprobantes y justificativos que a juicio de esa Administración Federal estén vinculados al hecho imponible previsto por las leyes respectivas, e incluso citar a cualquier tercero que tenga conocimiento de las negociaciones u operaciones de los contribuyentes o responsables e inspeccionar sus libros, anotaciones, papeles y documentos que se

²⁸⁹ Bidart Campos G.J., “Manual de la Constitución Reformada”, T° I, p. 517.

juzguen vinculadas a los datos que contengan o deban contener las declaraciones juradas.

Por su parte, el artículo 107° de la Ley N° 11.683 dispone que los organismos y entes estatales y privados, incluidos bancos, Bolsas y mercados, tienen la obligación de suministrar a la Administración Federal de Ingresos Públicos a pedido de los jueces administrativos todas las informaciones que se les soliciten para facilitar la determinación y percepción de los gravámenes a su cargo, no pudiendo denegarse invocando lo dispuesto en las leyes, cartas orgánicas o reglamentaciones que hayan determinado la creación o rijan el funcionamiento de los referidos organismos y entes estatales o privados.

El precepto de este artículo no debería interpretarse con un alcance tal que implicase la ausencia de valladar alguno al pedido de información emanado de juez administrativo, pues, en tal caso, la norma con tal significación sería contraria al mandato constitucional que tutela el derecho a la intimidad (artículo 19°) y el que establece la inviolabilidad del domicilio y los papeles privados (artículo 18°).

Hemos visto que el secreto no requiere de una ley especial que lo establezca, dado que dicho deber-derecho está consagrado en la Constitución Nacional. Por otra parte, también hemos señalado que ninguna ley emanada del Congreso, ni aún del Poder Constituyente, puede imponer una limitación genérica al derecho a la intimidad. Mucho menos, cuando dicha limitación proviene de una norma de inferior rango como es el caso de un Decreto o una Resolución General. Además, la generalidad y amplitud que denotan los Regímenes de información, revelan la ausencia de elementos de juicio concretos e individualizados que permitan sospechar la existencia de circunstancias excepcionales que justifiquen la razonabilidad del levantamiento del secreto.

Nótese que el artículo 18° de la Constitución Nacional, que reconoce la inviolabilidad del domicilio, la correspondencia epistolar y los papeles privados, sólo admite la posibilidad de su invasión cuando haya mediado una ley que determine en qué casos y con qué justificativos podrá procederse a su quebrantamiento. Ello implica la necesaria consecuencia que deben existir causas excepcionales e individualizadas que justifiquen el levantamiento del valladar constitucional, lo que no se daría en la especie, ya que el pedido de información generalizado, por su naturaleza, no se hace por una puntual e individualizada circunstancia vinculada a un determinado sujeto.

Los derechos fundamentales, sin ser absolutos, deben ser respetados en cuanto a su contenido esencial y no pueden quedar totalmente anulados aún invocando como justificante el interés público y aunque medie una ley que así lo disponga. El propio poder constituyente está imposibilitado de operar un retroceso en dichos derechos, pues ellos son definitivos e inalterables y sólo pueden ser motivo de desarrollo positivo a través de su crecimiento.

A ello cabe agregar, como agravante, que los regímenes de información son establecidos por la autoridad administrativa, en uso de facultades delegadas, a través de normas de inferior rango, conculcando el principio de legalidad.

En este aspecto, por las razones que hemos desarrollado a lo largo de la presente obra, no cabe adoptar una posición preconcebida en el sentido que el deber de colaboración que pesa sobre los administrados pueda eclipsar totalmente a los derechos fundamentales y, en especial, a la intimidad individual, pues ello implicaría reconocerle a

la Administración Tributaria un poder absoluto con mengua de los derechos que legítimamente ostentan los administrados, lo que estaría en contradicción con la formal republicana de gobierno adoptada por la Argentina, según la Constitución que nos rige.

Dado que el Derecho Público implica el sometimiento a un sistema equilibrado, que tenga en cuenta tanto el interés público cuanto el interés privado, y por el hecho de que los actos de la Administración inciden siempre sobre la esfera jurídica del particular, se impone una actuación dirigida a conseguir el punto de equilibrio entre ambos intereses, sin perder de vista a los derechos individuales reconocidos por la Constitución.

En dicho contexto, si no se quiere llegar al extremo de atribuirle al artículo 107° connotaciones de ilegitimidad, se impone darle a éste un alcance tal que su precepto concuerde con el resto de las prescripciones que con él se hallasen relacionadas.

Adviértase, en efecto que, tanto el artículo 35° cuanto el artículo 107°, deben ser interpretados en armonía con las demás instituciones del derecho tributario y su relación con el derecho administrativo y, fundamentalmente, con los valores constitucionales afectados

Por ello, las facultades conferidas al ente recaudador en punto a requerir información a terceros así como a citarlos o, incluso, inspeccionarlos, deberían inscribirse dentro del marco acotado por un proceso de verificación o fiscalización realizado en cabeza de cualquier presunto responsable. No podría, con fundamento en dicho artículo, requerírsele a cualquier tercero información indiscriminada sobre cualquier contribuyente que no esté sometido a verificación porque no es este el propósito de la norma, como se desprende de su redacción, la que en todo momento presupone *la actividad del organismo recaudador orientada a cumplir el desempeño de sus funciones de fiscalización*. Sólo la *iniciación de una fiscalización concretada sobre un contribuyente o responsable le otorga al fisco las facultades establecidas por el artículo 35°*.

Dentro de una interpretación armónica que cabe dar a todas las normas en juego, las disposiciones del artículo 107° de la Ley N° 11.683 (t.o.1998), se inscriben dentro del marco de una inspección individualizada con relación a un determinado contribuyente, en cuyo caso la información requerida debe ser realizada por un funcionario de la AFIP que califique como Juez Administrativo.

Desde el punto de vista del carácter de la información solicitada por la inspección a terceros ajenos a la relación jurídica tributaria que une al Fisco con el contribuyente inspeccionado, ésta debe ser de tal entidad que resulte evidente su vinculación con las obligaciones tributarias de este último y, por ello, se constituya en un aporte necesario para determinar la existencia de consecuencias jurídicas dentro del marco del procedimiento de verificación. Lo contrario implicaría convalidar la violación al principio de confidencialidad y al de legalidad y, además, el principio de proporcionalidad en el ejercicio de las potestades administrativas, el que debe presidir en todo momento la actividad de la Administración Tributaria.

La aplicación de este principio al ámbito de los deberes de información tributaria implica rechazar todas las actuaciones que no encuentran fundamento objetivo en la satisfacción del interés perseguido por el procedimiento en que se encuadra esa actuación. El principio de proporcionalidad tiene plena virtualidad en el campo del Derecho Administrativo, y, en tanto principio general del derecho, le da sentido a sus normas y preside su interpretación.

Pero, además, cuando el aporte de la información pueda derivar para el informante en el riesgo de resultar incriminado por algún delito o infracción tributaria, le asiste el derecho de rehusarla, por aplicación del principio de que nadie está obligado a declarar contra sí mismo. Es en razón de ello que los requerimientos deberían advertir expresamente al informante que la información proporcionada puede ser usada en su contra, pudiendo ejercer el derecho de abstención.

La recta interpretación que creemos haber hecho de las normas positivas contenidas en la Ley N° 11.683 nos permite concluir que éstas se ajustan al mandato constitucional y, así interpretadas, deberían ser aplicadas con tal alcance por la Administración tributaria.

Los requerimientos de información dirigidos a terceros ajenos a la relación jurídica tributaria entablada entre el fisco y los particulares, se justifican no sólo en razón de la vinculación existente entre dicho tercero y el contribuyente a raíz de una relación jurídica preexistente en el campo del derecho privado sino, además, **en la existencia de una actuación administrativa de fiscalización efectuada por el organismo fiscal sobre el contribuyente o responsable sobre el cual se solicita información** y sólo después de haber resultado fallida la solicitud de información al propio interesado. No existe en la ley N° 11.683 ni en ninguna otra, un precepto normativo que se pronuncie expresamente en contra de tal aseveración, ni podría existir tal mandato sin violentar los principios fundamentales.

Por el contrario, la hermenéutica orientada a definir el fundamento de tales requerimientos conduce a acotar las facultades del ente administrador a los casos en que se verifique efectivamente la condición de la inspección previa. Insistimos, pues, en el concepto de que las disposiciones del artículo 107° de la Ley N° 11683 (t.o.1998), se inscriben dentro del marco de una inspección iniciada.

No se trata de investigar genéricamente e indiscriminadamente, a la caza de una omisión tributaria, sino de la constatación de un dato concreto y relevante fiscalmente, siempre en el marco de legitimidad que confiere un expediente administrativo concreto y al solo fin de la investigación que sea estrictamente necesaria.

Dicho de otro modo, abocada a la tarea de solicitar datos, informes o antecedentes con trascendencia fiscal, la Administración tributaria debe partir de un mínimo de indicios o sospechas de la existencia de hechos imponible presuntamente no declarados que justifiquen la solicitud, pues lo contrario implicaría tildar de arbitrario el procedimiento. No basta con una relevancia fiscal meramente hipotética o genérica. Es preciso que los datos estén relacionados con una investigación efectivamente efectuada a un tercero.

En los regímenes generales de información dicha condición es de imposible cumplimiento, pues éstos no presuponen la existencia de fiscalizaciones al total de los sujetos que deban ser informados. Además, al momento del requerimiento es muy probable que no se haya concretado el dato mismo y, sin él no podría juzgarse la relevancia tributaria que el dato supone, lo que obviamente debe hacerse en el momento del requerimiento.

5.3. La justa dimensión del principio de proporcionalidad

En reiteradas ocasiones el Fisco apela al dictado de leyes formales sancionadas por el Congreso o, más grave aún, al dictado de normas de inferior rango, con el fin de obtener

mayores facultades con las cuales operar en el marco de sus deberes de fiscalización. Desafortunadamente, en muchos casos tales iniciativas colisionan ilegítimamente con los derechos y garantías que la Constitución Nacional ha establecido en favor de los administrados. Con el agregado que buena parte de dichas iniciativas no son más que atajos por donde el Fisco pretende transitar sin tapujos, aún teniendo la vía natural que le provee la propia legislación que pretende reformar, la cual, en armonía con las garantías que amparan a los administrados, posibilitan alcanzar igual propósito sin mengua de estas últimas. Claro que para ello debería realizar su función cabalmente, tal y como prevén o deberían prever las leyes de procedimiento impositivo, aplicando los recursos humanos necesarios y las técnicas de investigación universalmente reconocidas.

A los datos provistos por los propios contribuyentes debería agregarse la tarea que deberían llevar a cabo unidades altamente especializadas para la investigación y detección de ilícitos tributarios. Estos órganos de inteligencia fiscal deberían operar en estrecha relación con otros órganos especializados en el combate al crimen, con la finalidad de desarrollar nuevas herramientas que sirvan de apoyo a la inspección y, al mismo tiempo, le permitan al Fisco reunir las pruebas necesarias para perseguir penalmente a los infractores. La información así obtenida habrá de alimentar la gestión de riesgos, especialmente aquellos de mayor trascendencia e impacto. El conocimiento de inteligencia, así, viene a ofrecer un auxilio fundamental y más legítimo, **cuando se realiza con el debido respeto a los derechos fundamentales.**

En el plano de los regímenes generales de información así como en el de los requerimientos sectoriales e individualizados, desde el punto de vista del sujeto obligado a informar, se advierte la ausencia de regulación positiva que discipline el procedimiento tributario a través de un sistema de límites y garantías, sustentada en los principios jurídicos que amparan a los particulares, que actúe de contrapeso de las facultades concedidas a la Administración Tributaria, compensándolas y neutralizándolas, procurando el equilibrio en la relación del Estado con los administrados.

Ello no obstante, y a pesar de la utilidad manifiesta de una regulación legal de las cuestiones formales o de procedimiento del tributo que ponga énfasis en la posición jurídica del particular, los principios fundamentales informan toda la actuación de los poderes públicos y, en razón de ello, la ausencia de regulación específica acerca de los derechos que amparan al particular no impide la plena vigencia de aquellos principios. En otras palabras, si la respuesta adecuada desde el punto de vista de las garantías individuales no es posible obtenerla directamente de las normas que establecen los regímenes de información, la solución debe buscarse en la labor de construcción de los límites materiales del Derecho Tributario Formal, la que puede y debe realizarse a través de una tarea de interpretación de la normativa tributaria a la luz de texto constitucional, que considere la posición jurídica del administrado afectado por la obligación a informar y del particular respecto del cual se requiere información.

No se trata de limitar, sin más, los poderes de la Administración frente al riesgo de abusos y arbitrariedades, ni tampoco de anular los derechos y garantías de los particulares con el argumento de combatir la evasión. El límite a los derechos individuales debe observar un justo equilibrio en el que se compadezca la imposición de esos límites con la adecuada garantía de los derechos y libertades que pretenden restringirse. **En este aspecto, a ese justo equilibrio debe llegarse a partir de la aplicación del principio de proporcionalidad de los medios con relación a los fines que pretenden alcanzarse y que se entronca con el principio de interdicción de la excesividad. Hemos señalado en párrafos anteriores que el Fisco tiene a su alcance los instrumentos jurídicos**

que le permiten desempeñar adecuadamente sus funciones de contralor, los que han sido establecidos con un alcance amplio. En dicho marco debería contar con los recursos necesarios para aplicarlos al desarrollo de su función de contralor, lo que constituye una cuestión meramente operativa, y que haría innecesaria la imposición de deberes desmedidos en cabeza de terceros y, por lo tanto, el tránsito por senderos de dudosa constitucionalidad.

La posición preeminente que ocupan los derechos fundamentales en nuestra Constitución, conduce a interpretar en forma restrictiva las facultades de actuación de la Administración en lo que concierne a la limitación de tales derechos. El pedido de información a terceros se encuentra instalado en la fase de actuación de la Administración tributaria (Derecho Tributario Administrativo), la que responde a la finalidad de aplicar la ley creadora del impuesto. En esta fase se desvanece la idea de Poder por cuanto la sanción de una ley formal creadora del impuesto produce el efecto de atraer la obligación tributaria al campo del ordenamiento jurídico en el cual no prevalece el poder de imperio del Estado.

En dicho contexto, existiendo medios alternativos para alcanzar un mismo resultado (principio de proporcionalidad) toda ingerencia en el ámbito de privacidad a través de procedimientos más severos y restrictivos de la libertad individual, colisiona ilegítimamente con el derecho de reserva consagrado por el artículo 19° de la Constitución Nacional, reparo éste que se potencia por la circunstancia de que el tercero requerido no es el obligado a pagar el impuesto, lo que conduce a la necesidad de efectuar una mayor ponderación entre medios y fines. En la práctica, la ausencia de normas legales específicas que regulen el procedimiento de obtención de información, da lugar a una gran discrecionalidad administrativa que, en muchos casos, es arbitraria y, por lo tanto, ilegítima.

La actividad administrativa en materia tributaria es la vía que posibilita asegurar que la Administración pueda dar cabal cumplimiento al mandato constitucional de recaudar las contribuciones que impone la legislatura, pero dicho procedimiento debe transitar necesariamente por carriles legítimos impregnados del principio de razonabilidad.

Téngase en cuenta que no solo los gobiernos esperan de la Administración Tributaria la mayor eficiencia recaudatoria para financiar las inversiones y gastos públicos. También la sociedad le exige al Estado eficiencia y eficacia en la gestión administrativa, para eliminar los elementos negativos que distorsionan las reglas del mercado y la equidad tributaria, originados en la evasión fiscal. Pero ello debería lograrse a través de procedimientos que no lesionen principios fundamentales.

La Administración Tributaria debe generar los procedimientos y sistemas internos de gestión de manera de garantizar el adecuado control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, evitando prácticas abusivas en el uso de sus facultades

Hemos visto que la doctrina especializada que admite la legitimidad de los regímenes generales de información, le asigna relevancia al principio de proporcionalidad, pero circunscrito al campo del tipo de información requerida, en cuyo caso la prédica se dirige a la necesidad de que los datos solicitados tengan necesariamente trascendencia tributaria, es decir, estén relacionados con el hecho imponible del impuesto que el organismo fiscal está interesado en controlar.

Por nuestra parte, en cambio, y más allá de compartir la aplicación de dicho principio con tal alcance, le asignamos al mismo una virtualidad superior en esta cuestión. En efecto, como ya hemos señalado, nos parece que, teniendo el Fisco a su disposición

herramientas jurídicas de procedimiento compatibles con el adecuado cumplimiento de sus funciones de contralor y, además, respetuosas de los derechos que amparan a los administrados, la utilización de vías irritantes de estos derechos, que generalmente se emplean por razones de economía operativa, tropiezan con el valladar del *standard* de proporcionalidad con que debe desempeñarse la Administración pública.

Insistimos en el concepto que no podría el organismo fiscal solicitar a cualquier tercero información indiscriminada sobre personas que no estén sometidas a verificación, porque la norma legal que le concede la atribución de recabar información de terceros debe entenderse en el sentido que debe haber mediado, con carácter previo, *la actividad concreta e individualizada del organismo recaudador orientada a cumplir el desempeño de sus funciones de fiscalización sobre el contribuyente o responsable investigado.*

A mayor abundamiento, hemos visto que la información relevante desde el punto de vista fiscal que el Fisco están facultado a solicitar es aquel dato que, además de tener trascendencia fiscal, sea la consecuencia de indicios o sospechas de hechos imposables presuntamente no declarados y, dicha condición solo puede cumplirse habiendo mediado una investigación que se traduzca en un expediente concreto, cuestión esta de imposible cumplimiento en los requerimientos efectuados mediante regímenes generales de información.

Nótese que la cuestión relacionada con el derecho a la privacidad consagrado por el artículo 19° de nuestra Constitución Nacional se relaciona íntimamente, en este caso, con el derecho a la autodeterminación informativa, y con el principio de inviolabilidad de domicilio, de la correspondencia epistolar y de los papeles privados previstos en la Carta Fundamental en el artículo 18°. La limitación de estos derechos requiere la sanción de una ley formal que determine en qué casos y con qué justificativos es procedente su restricción, pero siempre respetando el contenido esencial del bien jurídico protegido por los derechos y garantías de los administrados. La autorización conferida al organismo fiscal destinada a recabar información de terceros solo puede operar dentro del marco acotado de una inspección ya iniciada, por cuya razón los regímenes generales de información adolecen de falta de legitimidad.

El secreto, según vimos, no se apoya en el dictado de una ley específica que lo establezca sino en el mandato constitucional que consagra el derecho a la intimidad. El deber de guardar secreto, pues, proviene directamente del artículo 19° de la Constitución Nacional y a través de su acatamiento se protege el bien jurídico de aquél derecho.

Adviértase que el derecho a la intimidad más que constituir el fundamento *stricto sensu* del secreto profesional, se configura, en verdad, como uno de los intereses protegidos por dicho instituto, y por lo tanto, dada su consagración como derecho fundamental de rango constitucional, debe prevalecer, en lo esencial, frente a la ausencia de ley formal que lo establezca o al levantamiento del secreto o su acotamiento en cualquier área del ordenamiento jurídico.

Dicha concepción se sitúa en el punto de equilibrio entre el interés público y el privado, por cuyo imperio el conocimiento de operaciones que vinculen al sujeto informante con terceros a efectos fiscales, no puede entenderse en el sentido de darle preeminencia, sin más, al interés público, sino como instrumento al servicio de los intereses de la colectividad, lo que conduce a la necesaria garantía del interés privado, y, concretamente, a la garantía del derecho a la intimidad y de autodeterminación informativa, ya que estos se encuentran en la base misma del secreto profesional, a través de las reservas necesarias.

En los últimos tiempos se observa la tendencia a ir haciendo desaparecer paulatinamente el secreto profesional a causa de la prevención de la evasión fiscal y del lavado de dinero

y ello conduce a la correlativa desaparición de los derechos fundamentales de la persona a la intimidad, a la presunción de inocencia, a no declarar contra sí mismo y a la tutela judicial efectiva. Sin la institución del secreto, protector de tales garantías, no puede existir el Estado de Derecho.

Dado que la mera enunciación de estos derechos en el texto constitucional no siempre ha sido suficiente para alcanzar el propósito de que en la práctica se alcance su aplicación plena, cabe esperar que, frente a la insistencia del Fisco en su actitud de reclamar la provisión de los datos solicitados por conducto de regímenes generales de información, sea la Justicia la que se pronuncie finalmente, con la finalidad de dotar a dichos derechos de las garantías adecuadas mediante la articulación del mecanismo jurisdiccional para una protección efectiva.

La AFIP, como órgano inserto dentro del ámbito de actuación del Poder Ejecutivo, debe circunscribir su función a una actuación administrativa conducente a que las leyes tributarias se cumplan, fiscalizando e investigando con el propósito de conocer la verdad de los hechos y tal función discrecional no puede rebasar los límites de la racionalidad, estando subordinada a los principios que prohíben la arbitrariedad. Está vedado, pues, el abuso de derecho en el ejercicio de esas funciones quedando, por ello, las conductas anómalas de la Administración neutralizadas por la protección que ofrecen las garantías constitucionales que operan a favor de los particulares.

La coacción que la AFIP está facultada a desplegar sobre los particulares está expresamente reglamentada en la Ley N° 11.683, y esta ley, juntamente con el Código Procesal Penal, fija sus límites, permitiendo el empleo de los medios con los cuales es posible alcanzar el objetivo de descubrir la verdad pero, al mismo tiempo, limita las medidas coercitivas para que las garantías constitucionales que amparan valores inherentes a la persona humana, no resulten desproporcionadamente lesionadas.

El bien común no es otra cosa que la conciliación del interés individual con la solidaridad. La democracia es en lo formal el ideal que debe regular las esferas de conflicto, a saber: libertad e igualdad, individualismo, fraternidad. La afirmación de un poder con el único fin de proclamar el progreso y el interés común, como fundamento de la eliminación de otro poder, impacta sobre la sociedad, disgregándola, transformando y desnaturalizando la esencia misma de la democracia.

CAPITULO XX

EL DEBER DE COLABORACIÓN TRIBUTARIA

EL PRINCIPIO DE QUE NADIE PUEDE SER OBLIGADO A DECLARAR CONTRA SÍ MISMO

1. Incoercibilidad del imputado como órgano de prueba

Como corolario del derecho de defensa se desprende el principio por el cual nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo, por cuyo imperio el imputado se convierte en un sujeto incoercible dentro del campo del derecho procesal penal. En mérito a lo expuesto éste tiene la facultad de abstenerse de declarar sin que el silencio pueda interpretarse como elemento de prueba en su contra (artículo 296°, Código Procesal Penal) y en caso de que lo hiciera su declaración debe ser voluntaria y libre, sin que pueda mediar ningún tipo de coacción o coerción.

De no observarse estas reglas, la declaración del imputado será nula, pudiendo, en cambio, utilizarse en su beneficio en tanto su manifestación favorezca su situación procesal.

El derecho a no declarar contra sí mismo, reconocido expresamente por el artículo 18° de la Constitución Nacional, está ligado al principio de inocencia, implícitamente aceptado por la Carta Fundamental y expresamente en la Convención Americana de Derechos Humanos y en el Pacto de Derechos Civiles y Políticos, incorporados a nuestra Constitución por la reforma del año 1994 y se fundamenta en el respeto a la libertad y dignidad humana.

Con el advenimiento del pensamiento liberal en el proceso penal del siglo XIX, se impuso el concepto de que el imputado debía ser reconocido como un sujeto procesal dotado de derechos autónomos en el proceso^[1], y que podía hacer valer sus facultades, derechos y garantías constitucionales y legales desde el momento mismo en que se le atribuía participación en un hecho punible.

Con dicho posicionamiento quedaba superada la vieja concepción inquisitiva que veía al imputado como fuente de información para averiguar la verdad material, lo que dio lugar a excesos en contra de aquél, mediante el empleo de prácticas abusivas que incluían a la tortura, como medio para llegar a la confesión. La evolución operada en este aspecto obedece, sin dudas, a la convicción de que obligar a una persona a responder bajo juramento si es culpable o inocente, venía a constituirse en una violación de sus libertades individuales, lo que dio lugar a la aparición de la garantía de la no autoincriminación.

El derecho a la no incriminación proviene del respeto a la dignidad de la persona humana y, en palabras de San Martín Castro²⁹⁰ la no incriminación constituye un Derecho humano, que permite que el imputado no pueda ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable. El inculpado, protegido por la cláusula de no autoincriminación, conserva la facultad de no responder, sin que pueda emplearse ningún medio coactivo ni intimidatorio contra éste y sin que quepa extraer ningún elemento positivo de prueba de su silencio.

Por su parte, Binder²⁹¹ señala que la declaración del imputado no puede considerarse como fuente de prueba en sentido incriminatorio sino como expresión del derecho a defenderse. En otras palabras, el irrestricto respeto por el sistema garantista, implica que la declaración del imputado no pueda utilizarse en su contra. Sus propios dichos deben ser valorados de acuerdo a su posición adversarial, como un medio de defensa, cuestión distinta es que el imputado haciendo uso de su mejor derecho decida confesar su culpabilidad.

Tanto la declaración cuanto el guardar silencio son expresiones del derecho de defensa y, ambas, son igualmente legítimas. La inviolabilidad del derecho de defensa deriva en la incoercibilidad del imputado, por cuyo imperio nadie puede ser obligado o inducido a declarar contra sí mismo.

De ello se deduce que los requerimientos efectuados por el Fisco bajo la amenaza de la aplicación de sanciones por falta de respuesta, constituye una expresión de presión coercitiva que deslegitima el procedimiento administrativo con finalidad represiva, y que puede ser invocada para invalidar el uso de la información colectada cuando ésta pretenda ser utilizada como prueba de cargo en un procedimiento sancionador.

Frente a la obligación del administrado de prestar colaboración para que el organismo fiscal pueda ejercer sus atribuciones de comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes y responsables, se opone la exigencia constitucional que ordena que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo. Nos encontramos pues ante una situación en la que se puede enfrentar el interés público, representado en este caso por el cumplimiento de las obligaciones tributarias, que justifica los deberes de colaboración con la Administración tributaria, con la garantía individual de inmunidad de la declaración del artículo 18° de la Constitución Nacional.

El estado de inocencia, la inviolabilidad del domicilio y de los papeles privados, la incoercibilidad del imputado como órgano de prueba, constituyen principios constitucionales que apuntan a salvaguardar derechos fundamentales que influyen decisivamente en la valoración de la legitimidad del acto administrativo tendiente a la incriminación de los contribuyentes o responsables por incumplimiento de las obligaciones fiscales.

Pero, además, el derecho a no declarar contra sí mismo entronca con con una de las manifestaciones del derecho a la presunción de inocencia, es decir, la que sitúa la carga de la prueba en cabeza del acusador, en mérito a la cual no se puede hacer recaer en el imputado la obligación de aportar elementos de prueba que supongan una autoincriminación.

²⁹⁰ San Martín Castro, César, "Derecho Procesal Penal", Vol. II, Grijley, Lima, p. 614.

²⁹¹ Binder, Alberto, "Introducción al Derecho Procesal Penal", Ad hoc. Buenos Aires, 1993, p.310

Con motivo de la reforma constitucional del año 1994, por imperio del artículo 75° inciso 22, tienen jerarquía constitucional una serie de tratados internacionales entre los cuales se cuenta la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) que, en su artículo 8°, consagra el derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable.

El derecho a no autoinculparse es un principio que rige tanto en un proceso administrativo cuanto judicial, en razón de lo cual su virtualidad no queda limitada a los procedimientos penales, sino que también se aplica en los procedimientos administrativos que concluyan con la imposición de sanciones y comprende el derecho a negarse a aportar cualquier información, oral o escrita, impidiendo que la información obtenida mediante coacción sea utilizada en un procedimiento sancionador posterior. En este aspecto, en un Estado de Derecho, el propio Estado está obligado a asumir el rol de garante de este derecho mediante su tutela efectiva, impidiendo que el administrado se autoinculpe sin haber sido debidamente prevenido de los derechos que lo asisten y, dentro de ellos, el de no declarar contra si mismo.

2. El principio de inmunidad de la declaración frente a las consecuencias civiles y a las penales. Diferencia según sea la consecuencia.

La virtualidad del principio de inmunidad de la declaración debe ser estudiado atendiendo al tipo de consecuencia que afecte al sujeto que pretenda invocarlo. En tal sentido cabe diferenciar entre dos situaciones posibles: la primera consiste en la valoración de legitimidad respecto de las medidas cautelares promovidas con motivo de inspecciones llevadas a cabo por el organismo fiscal, con el objeto de investigar la situación de los contribuyentes dentro del marco de las facultades de verificación que le otorga a la AFIP-DGI la ley N° 11.683, con el propósito de garantizar la recaudación fiscal a partir de la constatación del correcto cumplimiento que los contribuyentes y responsables dan a sus obligaciones fiscales. La segunda se vincula con la legitimidad de esas mismas medidas cautelares y el fruto de ellas como medios de prueba con fines sancionatorios.

La diferencia radica en el distinto grado de afectación que las medidas de coerción pueden ocasionar al particular y, en función de esa diferente naturaleza de las consecuencias jurídicas, la elección de las correctas prácticas coercitivas aplicadas. En la primera de las situaciones mencionadas tal afectación está delimitada por el deber de contribuir con el impuesto y hasta el límite de lo debido. En este caso la posible consecuencia para el contribuyente está dada por la obligación de pagar el impuesto debido y los correspondientes intereses y accesorios legales en caso de que con motivo de la inspección se hubiere detectado la omisión de impuestos; estaríamos aquí frente a la denominada consecuencia civil por el incumplimiento. En cambio, en la segunda de las hipótesis, la afectación en cabeza del contribuyente va más allá de las consecuencias civiles pues se extienden a las sanciones que pudieren corresponderle, es decir, a las consecuencias penales, por eventuales incumplimientos.

Para quienes estamos enrolados en la teoría penalista, la naturaleza del ilícito tributario tiene raigambre penal y todo intento legislativo por establecer excepciones a los postulados que nutren al derecho penal, lesiona valores superiores inherentes a la naturaleza humana.

A pesar de ciertas vacilaciones, podemos afirmar que se ha afianzado en nuestro país el criterio según el cual las infracciones y sanciones tributarias integran el denominado

derecho penal especial y les son aplicables las disposiciones generales del Código Penal en todo aquello que no haya sido expresamente derogado por el régimen especial. Adviértase que, de todos modos, este apartamiento de los principios generales no puede importar, en ningún caso, la violación de una garantía de rango constitucional.

Es, precisamente, dentro del marco de las consecuencias penales en donde deben extremarse los recaudos en la aplicación de los medios coercitivos. Si, por un lado, el incumplimiento de las obligaciones tributarias acarrea al infractor la obligación de resarcir el daño a fin de reparar a la víctima (Estado), compensándolo por la lesión sufrida (consecuencia civil), por el otro, en cuanto la conducta antijurídica implique de algún modo una lesión a normas de convivencia comunitaria, el quebrantamiento del orden social ocasionado por la falta de pago es motivo de sanción lesionando bienes jurídicos del infractor (consecuencia penal). Esta consecuencia penal no se aplica por el mero incumplimiento de la obligación tributaria, sino porque ello implica un menosprecio al deber de solidaridad y una agresión indirecta al bienestar socioeconómico de la comunidad en su conjunto.

El ataque a los bienes jurídicos del infractor, tanto en lo atinente a su patrimonio cuanto a su libertad personal, afecta derechos garantizados constitucionalmente, por cuyo motivo los procedimientos tendientes a incriminarlo deben encontrar respaldo en la propia Constitución Nacional y en las leyes procesales, reglamentarias de aquella que, si bien autorizan restricciones a esos derechos fundamentales, tienen el valor de establecer los límites precisos e insuperables en que la coerción personal podrá ser ejercida legítimamente.

Todo proceso penal debe ser tramitado con arreglo a una ley preexistente, de acuerdo con lo prescripto por el artículo 18° de la Constitución en cuanto expresa que nadie puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, y esa ley es la que faculta y limita al mismo tiempo al Estado en el ejercicio de la coacción procesal, debiendo esa autorización legal ser respetuosa de las libertades individuales aseguradas por la Constitución. En base a ello, un proceso penal tramitado con infracción de garantías constitucionales se encuentra en pugna con el principio de *juicio previo fundado en ley anterior* consagrado por el citado artículo 18°.

Por lo expuesto, cuando las pretensiones del organismo fiscal rebasan el campo de las consecuencias civiles para penetrar en el de las penas, nos encontramos con un nuevo escenario integrado con las normas del derecho penal y procesal penal, por cuyo imperio adquieren relevancia jurídica los preceptos constitucionales garantizadores de los derechos individuales, recortados por aquellos otros, también de rango constitucional, que los limitan hasta cierto punto pero no más.

La inspección tributaria, como procedimiento administrativo, debe llevarse a cabo dentro del marco garantizador de los derechos individuales establecidos por las normas de procedimiento que reglamentan la actuación del organismo fiscal, gobernadas por los principios superiores de rango constitucional. El fin del procedimiento administrativo es no sólo asegurar la satisfacción del interés general sino, además, servir de garantía de los derechos de los particulares. Sobre tal base, el procedimiento de inspección tributaria debe adecuarse al fin para el cual se implementa, no pudiendo convalidarse que bajo el ropaje de una investigación tributaria de rito se soslaye su connotación penal, cuando existiere, lo que ocurriría si se pretendiese utilizar con posterioridad en el proceso sancionador los datos obtenidos bajo la coerción del deber de declarar.

En función de lo expuesto, *las inspecciones iniciadas con el exclusivo objeto de practicar las facultades de verificación propias del ente administrativo, cuando no se hicieren a partir de una base razonable de sospecha acerca de la comisión de algún delito o infracción tributaria por parte del contribuyente, sin que se hubiesen observado procedimientos respetuosos de principios garantizadores de los derechos consagrados por la Constitución Nacional y por la ley procesal, resultarían ineficaces para incriminar al infractor, aún cuando en el transcurso de aquellas se obtuviesen elementos de prueba que pudieren comprometerlo en algún ilícito.*

Desde tal punto de vista, las manifestaciones efectuadas por el contribuyente o responsable por escrito como respuesta a requerimientos formales del organismo fiscal y los elementos materiales o informaciones aportados por aquellos en el curso de una inspección de rutina orientados a mostrar la situación en que se hallan con relación a sus obligaciones fiscales, sin que haya mediado por parte del ente administrativo alguna advertencia a los inspeccionados acerca de la razonable sospecha sobre la existencia de alguna infracción y de su derecho a no declarar contra sí mismo, sólo tienen virtualidad jurídica a los fines del reclamo de la obligación tributaria y sus accesorios, de corresponder, más no podrían utilizarse como medio de prueba a los fines penales, por estar teñido de inconstitucionalidad el modo de conseguirlos.

El tributarista español Ramón Falcón y Tella²⁹², parafraseando a C. Palao (Revista de Contabilidad y Tributación, CEF, núm 171, junio 1997, pág. 34) señala que “como en la inspección es donde el riesgo de autoinculparse existirá normalmente en la práctica, ... si no se ha advertido del derecho a no declarar, ello haría inutilizables, tanto en el procedimiento sancionador como en el proceso por delito fiscal, las pruebas conseguidas, al haber sido obtenidas en virtud de un deber del contribuyente coactivamente exigible y, por tanto, con violación del derecho fundamental a no declarar contra sí mismo”.

Esta doctrina fue ampliamente receptada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos recaída en la causa “Saunders c/ Reino Unido”, del 17/12/96 en la que, como recuerda el primero de los autores citados, se examina si el hecho de haberse utilizado en un proceso penal las declaraciones exigidas coercitivamente en un procedimiento de inspección de carácter administrativo –llevada a cabo por el Departamento británico de Comercio e Industria- es compatible con el derecho a un juicio justo consagrado en el art. 6.1 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales del 4 de noviembre de 1950, el que es compatible con el consagrado por nuestra Constitución Nacional. El citado Tribunal se pronuncia en el sentido de que “las exigencias generales de justicia contenidas en el artículo 6º, incluyendo el derecho a no declararse culpable, se aplican en todos los procesos penales en relación con todos los delitos sin distinción, desde el más simple al más complejo. No cabe invocar el interés público para justificar el uso de declaraciones obtenidas coactivamente en una investigación no judicial para incriminar al acusado durante el proceso penal”. Agregando el Tribunal que es necesario advertir que de acuerdo con la legislación en vigor, la declaración obtenida bajo medios coactivos por la Oficina de Represión de Fraudes no puede ser alegada como prueba en el posterior juicio de la persona interesada y el hecho de que dichas declaraciones fuesen realizadas antes de ser acusado no impide que su uso en las actuaciones penales constituya una violación del derecho.

²⁹² FALCÓN y TELLA, RAMÓN, “La imposibilidad de utilizar datos obtenidos por la inspección tributaria a efectos penales o sancionadores: la sentencia Saunders, de 17/12/1996”, Comunicación técnica presentada en las XIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Lisboa, 1998, p. 487 y ss.

Ramón Falcón y Tella sustenta categóricamente, en base a dicha jurisprudencia, la opinión de que los datos y antecedentes obtenidos en un procedimiento tributario en el cual existe la obligación legal de declarar, no pueden ser utilizados a efectos penales y sancionatorios, y esto así, incluso aunque se hubiesen obtenido antes de que se produzca la denuncia penal o se inicie formalmente un procedimiento administrativo sancionador, quedando subordinado el interés público al derecho a no declarar.

Spisso ha incursionado en el tema entre los autores nacionales²⁹³ sosteniendo que, por tratarse de un principio de aplicación en el campo penal, el de inmunidad de la declaración no podría oponerse en un procedimiento de determinación tributaria en el cual el aporte de documentación e información por parte del contribuyente es utilizado por el organismo fiscal con el objeto de verificar el adecuado cumplimiento que aquél ha dado a sus obligaciones fiscales. Con tal alcance, la obtención de tal información no conculca el derecho prescripto por el artículo 18° citado.

En cambio, en opinión de dicho autor, alineándose en la misma doctrina, cuando los aportes realizados por el contribuyente pretendan ser empleados por el Estado como elementos de prueba en el sumario administrativo tendiente a la aplicación de sanciones pecuniarias por omisión o defraudación dentro del marco de la ley N° 11.683, o bien, con el objeto de la aplicación de sanciones previstas en la ley penal tributaria, nos hallaríamos ante una iniciativa que vulnera el derecho constitucional de no autoincriminarse. Ello así, apoyado en abundante jurisprudencia de la Corte Suprema de la Nación que ha sentado la regla según la cual una prueba obtenida en violación de garantías constitucionales no debe ser usada en contra del titular de esa garantía.

Ello no priva al organismo fiscal de la posibilidad de llegar igualmente a una condena, si la infracción del responsable pudiera llegar a acreditarse por otros elementos probatorios legítimamente obtenidos.

3. Reflexiones finales

Si, por un lado, no existen derechos absolutos, como lo tiene reconocido nuestro más alto Tribunal de Justicia, por el otro, la discrecionalidad administrativa está limitada constitucionalmente en su ejercicio, por el valladar impuesto por los derechos y garantías de rango constitucional a favor de los administrados.

Las facultades que le acuerda a la AFIP la Ley N° 11.683 cuya contrapartida viene dada por los deberes de sujeción a los cuales están sometidos los contribuyentes y responsables, están enmarcadas en una realidad jurídica integrada por un conjunto de derechos y obligaciones irrestricto subordinado a los preceptos constitucionales.

La AFIP, como órgano del Poder Ejecutivo, debe circunscribir su función a un acto meramente administrativo conducente a que las leyes se cumplan, fiscalizando e investigando con el propósito de conocer la verdad de los hechos y tal función discrecional no puede rebasar los límites de la racionalidad, estando subordinada a los principios que prohíben la arbitrariedad. Queda vedado, pues, el abuso de derecho en el ejercicio de esas funciones quedando, por ello, las conductas anómalas de la Administración neutralizadas por la protección que ofrecen las garantías constitucionales que operan a favor de los particulares.

²⁹³ SPISSO, RODOLFO R., “Derecho Constitucional Tributario”, p.623 y ss.

La tutela de los derechos del individuo es un valor más importante para la sociedad que el castigo del autor del delito: el fin no justifica los medios, y no pueden violarse garantías constitucionales con el pretexto de un interés social, que sólo debe ser alcanzado a través de los medios lícitos que la propia ley prevé.

La coacción que la AFIP está facultada a desplegar sobre los particulares está expresamente reglamentada en la Ley Nº 11.683, y esta ley, juntamente con el Código Procesal Penal, fija sus límites, permitiendo el empleo de medios con los cuales se pueda alcanzar el objetivo de descubrir la verdad pero, al mismo tiempo, limita las medidas coercitivas para que las garantías constitucionales que amparan valores inherentes a la persona humana, no resulten desproporcionadamente lesionadas.

La presión síquica o física no es un medio legítimo para descubrir la verdad. Ni siquiera los jueces están facultados a emplearla, pues frente a ella se levanta como escollo infranqueable el art. 18 de la Constitución Nacional, que vela por la seguridad de las personas, estableciendo principios fundamentales que todos, sin excepción, deben respetar.

En línea con lo expresado, Díaz²⁹⁴ en ocasión de las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, año 2000, afirmó que “en su dimensión objetiva, los derechos fundamentales, que informan todo el ordenamiento jurídico, se constituyen en componentes estructurales básicos del mismo en razón que son la expresión jurídica de un sistema de valores que por decisión del constituyente informan el conjunto de la organización jurídica y política. La significación que estos derechos adquieren dentro del orden constitucional imponen al poder público, y en especial a la Administración Tributaria el deber de garantizar su efectiva vigencia en forma cierta y no elusiva”.

Coincidimos con Díaz en descalificar a la intervención tributaria cuando opera como injerencia en la propiedad privada del administrado bajo forma abusiva, al sostener que no es posible ni tolerable que el accionar administrativo viole la “limitación del exceso”, creando por dicho accionar, una pretensión tributaria desmedida. Añade, en posición que compartimos, que el contribuyente no está obligado a aportar datos que no contienen trascendencia tributaria y que son propios del ámbito de su intimidad, estándole vedado a la Administración exigirle al contribuyente declaraciones bajo la forma de juramento ya que la respuesta del inspeccionado importa el reconocimiento de un hecho, lo que podría transformarse en una afirmación confesoria, con la consecuente violación de la garantía constitucional de la incoercibilidad del imputado como órgano de prueba del art. 18. Como una derivación del principio de la presunción de inocencia adquiere virtualidad el de no autoincriminarse como valladar frente a la coerción ejercida por la inspección.

La presunción de inocencia no actúa como garantía sólo en materia penal, ya que la misma tiene virtualidad respecto a todo aquello en que la Administración es parte y se vean comprometidos intereses particulares. Tal garantía, pues, irradia su influencia también sobre los procedimientos administrativos en tanto y en cuanto de ellos pudieran derivarse incriminaciones por la comisión de ilícitos.

La actividad del organismo fiscal durante la inspección es desarrollada fuera del proceso penal, pero ello no agravia el hecho de que el procedimiento reglado por la ley 11.683, por

²⁹⁴ DÍAZ, V.O., “Límites de los procedimientos y facultades de inspección via de la codificación tributaria”, XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Bahía, Brasil, 2000.

cuyo imperio pueden obtenerse evidencias de infracciones punibles, esté gobernado por las garantías de superior rango consagradas por la Constitución Nacional, a las cuales todo procedimiento estatal debe someterse cuando están en juego los valores superiores inherentes a la persona humana. Las atribuciones conferidas por la ley a los funcionarios públicos en punto a la determinación preventiva de los ilícitos dolosos de índole tributario, deben ejercitarse, siempre y cualquiera sea la instancia en la que se haga uso de ellas, bajo el sometimiento a los límites de legalidad procesal.

Ha de ser el Poder Judicial quien a través del control jurisdiccional deberá dar la debida solución jurídica a las cuestiones planteadas por conductas ilegítimas de los funcionarios administrativos. Cualquiera sea la etapa del proceso en que la prueba se haya colectado, si el modo de obtenerla ha sido ilícito, devendrá como no producida, debiendo así disponerlo la justicia por no haberse acatado el principio del debido proceso de ley.

Finalmente, advertimos que las reflexiones efectuadas en este Capítulo, al que hemos situado en esta parte de la obra por entender que atañe a las limitaciones constitucionales al deber de colaboración tributaria, adquieren especial relevancia en ocasión en que el organismo fiscal requiera al administrado información propia o de terceros, pues aún en este último caso dicha información puede colocar al sujeto requerido en situación de tener que invocar el derecho a no declarar contra sí mismo, en razón de la naturaleza de los datos solicitados.

En virtud de ello, las consideraciones expuestas deben ser tenidas en cuenta y darse por reproducidas toda vez que en esta obra se aluda a situaciones en las que el administrado, con motivo de requerimientos del Fisco, se encuentre frente al riesgo de resultar imputado en una infracción o un delito y, especialmente, cuando se de lectura a los Capítulos XXIII (Las inspecciones de la AFIP dentro del marco de la Ley N° 11.683 y de la Ley Penal Tributaria) y XXIV (Nueva estrategia de fiscalización. Inteligencia Fiscal).

CAPÍTULO XXI

DEBER DE COLABORACIÓN TRIBUTARIA

SUJECCIÓN AL ESPÍRITU CONSTITUCIONAL

1. La actitud del Estado frente a la resistencia fiscal

Una constante en las iniciativas oficiales ha sido elevar las penas por delitos tributarios, en el convencimiento de que con una represión más severa habrá de persuadirse a los contribuyentes para que cumplan correctamente con sus obligaciones fiscales.

Con tal estrategia se procura influir sobre el proceso interno psíquico del administrado, de manera que “voluntariamente” decida no incurrir en conductas infraccionales o delictivas, por temor a la sanción. Sin embargo, con tal estrategia, difícilmente se cambie la conciencia del contribuyente frente a su deber de contribuir, pues si su sentimiento es de repulsa respecto del tributo, éste subsistirá, a pesar de que por temor a la pena, cumpla circunstancialmente con su obligación.

El estado de latente repulsa conlleva la existencia de un perjuicio para el erario público, ya que la predisposición negativa del sujeto suele derivar en un relajamiento del temor a incumplir y al mismo tiempo, en la elaboración de métodos más sofisticados de evasión en procura de la impunidad.

Se trata, en cambio, de diseñar y aplicar una estrategia disuasiva que se oriente a lograr que los responsables de las obligaciones tributarias actúen espontáneamente, es decir, mediando una decisión de la voluntad del sujeto, para él irresistible, emergente de impulsos o factores internos, para lo cual la estrategia usual que apela a la impulsión o inhibición “de fuera”, que decide la voluntad del sujeto, es sólo un aspecto de la cuestión.

La elevación del grado de estimación del bien jurídico protegido por el derecho sancionador, representado por los recursos tributarios y, por ende, el acrecentamiento de la conciencia fiscal de la sociedad, depende de múltiples factores, la mayoría de los cuales están relacionados con la actitud del Estado frente al problema. En este sentido, la correcta administración de los recursos públicos, la implementación de un equitativo sistema tributario, la eliminación de franquicias que conspiran contra el principio de igualdad, la abstención de sancionar blanqueos y moratorias, y un eficiente mecanismo de contralor que transite por senderos de legitimidad, favorecerán la creación de un sentimiento que eleve la valoración de la comunidad hacia los recursos tributarios.

Es a partir de la mayor estima que la sociedad tenga hacia los recursos tributarios, como instrumento coadyuvante al bienestar general, que la legislación estará en condiciones de reprimir con mayor dureza los incumplimientos fiscales, pues el menosprecio al bien jurídico amparado lesionará los intereses colectivos en un grado tal, que ocasionará el reproche de la sociedad en forma proporcional al daño causado.

La experiencia internacional en el campo penal, revela que la elevación de las penas pocas veces se constituye en un elemento disuasorio de la comisión de delitos, llegando a señalarse en algunos estudios sociológicos que ello podría inclusive inducir a tal comisión,

en razón del “prestigio” que en determinados círculos adquiere quien, cometiendo un delito severamente castigado, logra burlar la acción de la justicia.

Las normas jurídicas regulan las acciones humanas y sancionan aquellas que no se compadecen con los valores que, a juicio de los legisladores, deben imperar basados en el consenso social. Sin embargo, el derecho formal no practica una estrategia concientizadora a través de la adhesión voluntaria de los sujetos por el “íntimo convencimiento”, quedando ésta reservada al campo de las decisiones políticas, aun cuando éstas no se plasmen en normas positivas reguladoras.

Son conocidas las causas imputables al Fisco que los doctrinarios desde mucho tiempo atrás han puntualizado como origen de la resistencia fiscal y su principal consecuencia: la evasión. Entre ellas suelen citarse: a) la acumulación de normas superpuestas nacidas de las necesidades financieras del Estado, omitiéndose un manejo orgánico que debe realizarse a través de adecuadas previsiones efectuadas en mérito a las concretas posibilidades económicas de los contribuyentes; b) la excesiva dimensión de la presión tributaria suele estimular al contribuyente a ocultar la materia imponible, induciéndolo a la evasión; c) un ordenamiento tributario complejo, desordenado e inorgánico es determinante de la dificultad de conocerlo cabalmente, desembocando en ocasiones, en la comisión de infracciones; d) las frecuentes amnistías a través de blanqueos y moratorias cuya consecuencia inevitable es la creación en la sociedad de un sentimiento proclive a la evasión, alentado por el propio Estado al premiar al infractor con una menor incidencia fiscal, causando un daño moral y económico al contribuyente cumplidor; e) la proliferación de exenciones tributarias indiscriminadas conspira contra el principio de igualdad en la tributación, alentando también la resistencia fiscal; f) no menos importante como factor coadyuvante a la resistencia a pagar impuestos es el mal uso que pueda hacer el Estado de los recursos fiscales.

Es necesario, además de erradicar las causas mencionadas, crear una conciencia tributaria en la sociedad proclive al cumplimiento de las obligaciones tributarias. La solución de la cuestión relativa al enfrentamiento entre el Estado y los particulares, pasa principalmente por la adopción de una adecuada estrategia pedagógica, que impulse la voluntad de las personas a actuar positivamente, colaborando con el sostenimiento de las necesidades comunes mediante el debido aporte tributario. Tal estrategia debe dirigirse, pues, a elevar el sentido de responsabilidad de los contribuyentes.

El estado no debe limitar su acción al plano puramente intimidatorio o meramente informativo. Debe lograr la reacción positiva procurando la motivación de los individuos mediante el estímulo de una inteligente enseñanza que, al provocar una respuesta interior de aquellos, conduzca a la voluntaria acción ulterior.

La implementación de un sistema tributario justo y una adecuada estrategia de fiscalización, unidas a una inteligente acción pedagógica, deberían conducir a la elevación de la conciencia fiscal con la consiguiente disminución de la resistencia. Debe construirse una relación honesta entre el Estado y los particulares, en virtud de la cual los desvíos que se produzcan con motivo de arbitrarias decisiones unilaterales, tenderán a ser corregidos por la genuina y lícita iniciativa de la contraparte. En tal caso, tanto el Fisco como los administrados, apoyados respectivamente en irrefutables valores jurídicos, estarán en condiciones de poner en funcionamiento los mecanismos correctivos a través de los cuales se alcance el armónico nivel de relación en beneficio del interés social. Ello así, los particulares tendrán derecho a repudiar las normas y procedimientos arbitrarios y el Estado, por su parte, estará plenamente legitimado para reprimir con el máximo rigor las inobservancias a las disposiciones tributarias.

La buena conducta constitucional es aquella que se encuentra consustanciada con la conciencia colectiva del pueblo y con la Constitución que nos rige en la actualidad desde el año 1853, con algunas reformas que no afectaron los derechos y garantías de los ciudadanos, en tanto y en cuanto esa conciencia colectiva enarbola la bandera republicana de gobierno y defiende las ideas de garantizar la libertad, la propiedad privada y la honra de los ciudadanos.

El proceso que se viene incubando desde hace ya décadas en la conciencia social por impulso de iniciativas arbitrarias adoptadas por la Administración Tributaria, va difuminando los valores instalados en la Constitución, hasta el punto de convertir a ciertos valores en letra muerta, con menoscabo de los principios republicanos inspirados en la idea del control y equilibrio del poder.

Se impone, pues, el ejercicio del control jurisdiccional de manera que sea el Poder Judicial quien establezca los límites a dichos requerimientos, con fundamento en la aplicación plena del principio de proporcionalidad y fije el justo punto de equilibrio en la relación Fisco – Administrados en esta materia.

No se debe perder la sensibilidad respecto de las violaciones de los derechos de las personas para no caer en la degradación de la juridicidad y del Derecho como protector de los particulares, para lo cual es menester insistir en el mantenimiento de los principios garantizadores básicos que caracterizan a la forma republicana de gobierno adoptada por nuestra Constitución Nacional, pues su desconocimiento constituye una afrenta a la vigencia del estado de derecho.

2. Reflexiones finales acerca del deber de colaboración tributaria

La actividad financiera del Estado fue adquiriendo diferentes matices a través del tiempo. Sin embargo, siempre los impuestos han tenido una participación decisiva como instrumento necesario para satisfacer las necesidades públicas. El advenimiento del Estado de Derecho y las ideas predominantes en el momento histórico en que tiene lugar la Revolución Francesa, tuvieron una influencia determinante en la construcción de la teoría de las Finanzas Públicas, la cual se ha ido desarrollando a lo largo de prácticamente los dos últimos siglos.

Obviamente, su evolución como ciencia ha seguido los pasos de la actividad económica y, más concretamente, del pensamiento económico prevaleciente durante dicho lapso. Puede afirmarse, en este aspecto, que el hito fundamental que le da la impronta que actualmente tiene esta disciplina, ha sido el advenimiento del Estado intervencionista y su participación en la economía a nivel macroeconómico, la que no ha dejado de crecer en un proceso sin solución de continuidad.

A ello se suma la circunstancia que se ha ido perfilando hasta instalarse definitivamente, la idea de solidaridad y bien común, como objetivo a alcanzar por el Estado, adaptando los valores superiores reconocidos por la Constitución e instalando al constitucionalismo social como pilar básico de la sociedad. En dicho contexto, el Estado debe dirigir su gestión a maximizar la recaudación tributaria en beneficio del interés social. Al mismo tiempo, y como una derivación de dicho objetivo, se advierte la necesidad de que los administrados colaboren activamente con la Administración Tributaria tanto mediante la gestión recaudadora cuanto a través de la exhibición generalizada de los vínculos jurídicos-económicos que nazcan en el entramado de las relaciones interindividuales, con

el objeto de transparentarlos en beneficio de una mayor eficacia de la gestión investigadora.

En la actualidad los regímenes de información generalizados así como los requerimientos de información sectorial e individualizados tienen una importancia decisiva en las tareas de inteligencia fiscal desarrolladas en el ámbito de actuación interna de la Administración Tributaria. A ello se le suma la información que esta recibe proveniente de los regímenes de retención y percepción, ya que los agentes que actúan por cuenta del Estado están obligados a suministrar al Fisco los datos inherentes a las retenciones y percepciones practicadas.

Reconocemos la relevancia del recurso tributario como instrumento dirigido a la satisfacción de necesidades sociales y la necesidad de combatir la evasión tributaria que, como mal endémico, se ha instalado en la sociedad. Obviamente, no convalidamos las prácticas evasivas.

Desde nuestra ubicación como estudioso del Derecho Tributario y sobre la base de la relación interdisciplinaria que cabe admitir entre esta rama del derecho y las restantes que disciplinan otras tantas ramas autónomas, pero conectadas entre sí con fundamento en la universalidad y unidad del derecho, procuramos realizar una hermenéutica dirigida a formarnos convicción acerca de la legitimidad de las normas que imponen coercitivamente el deber de colaboración en cabeza de los administrados. Nos guía un fin científico, exento de preconcepciones o favoritismos en pro de uno u otro de los intereses en pugna.

3. Los regímenes de retención

Efectuado el estudio desde el punto de vista de los regímenes de retención y de percepción, advertimos que las leyes tributarias generales —en el ámbito nacional, la Ley N° 11.683 y en el provincial, los Códigos Fiscales— se ocupan, entre otros aspectos, de regular quiénes pueden ser responsables por cuenta propia y de terceros. Con relación a éstos últimos, disponen que, a pesar de haberse configurado el hecho imponible respecto del destinatario legal (contribuyente), la obligación de pagar el gravamen recae sobre otro sujeto en razón de *su especial vinculación con la relación jurídica tributaria*, previéndose dos posibilidades: la primera se conoce como sustitución tributaria, según la cual el contribuyente sustituido queda excluido de la relación jurídica tributaria, no obstante soportar el peso económico por retención o resarcimiento. La segunda se relaciona con los regímenes de retención y percepción, en los cuales la ley no excluye de la relación tributaria al contribuyente, pero coloca a su lado a un tercero (tan ajeno al hecho imponible como el sustituto) en calidad de sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, coexistencia que se rige por el régimen de solidaridad tributaria. Pero, siempre, el común denominador que se advierte en los casos de responsables por deuda tributaria ajena, es la circunstancia de que los terceros a quien se le asigna el encargo tienen una vinculación directa con la relación que une al contribuyente con el Fisco, ya sea porque son administradores de los bienes de los contribuyentes en virtud de un mandato legal o convencional, o bien porque participan por sus funciones públicas o por su oficio o profesión, en la formalización de operaciones o situaciones gravadas.

En este contexto, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y las provincias han dictado normas mediante las cuales se designa en carácter de agentes de recaudación a las entidades financieras, para que actúen en tal condición respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos local, sobre créditos en cuentas bancarias, pertenecientes a titulares radicados en dichas provincias y aun cuando las cuentas hayan sido abiertas en otra

jurisdicción en la cual actúen dichas entidades financieras a través de sucursales, filiales o su propia Casa Matriz. En algunos regímenes se requiere tener una sucursal o sede en la jurisdicción de la que se trate, mientras que en otros sólo que sea contribuyente en esa jurisdicción, cualquiera sea el asiento territorial de éste.

Las entidades financieras designadas para “retener” el impuesto local sobre los ingresos brutos, no tienen relación alguna con el hecho imponible alcanzado con este gravamen. En efecto, los créditos en cuentas bancarias, a lo sumo, pueden ser el reflejo de los ingresos generados por la actividad del titular de la cuenta en su relación jurídica y comercial con terceros y nunca con la entidad financiera que administra dicha cuenta. Por ello, en función de lo dicho en páginas anteriores, ni la Ciudad de Buenos Aires ni provincias deberían instituir como agente de retención o percepción a quienes no guardan relación alguna con el hecho imponible previsto en el impuesto.

Otro caso de interés se presenta con relación a los regímenes de percepción del impuesto sobre ingresos brutos aplicables sobre importaciones. En efecto, en el contexto de un Convenio suscripto entre la Administración Federal de Ingresos Públicos y los Fiscos de las Provincias de Buenos Aires y San Luis éstos han dictado la Disposición Normativa Serie “B” N° 80/02, publicada en el B.O. del 24/1/03 y la Resolución General 1/03, publicada en el B.O. del 22/1/03, respectivamente. Mediante dichas normas se establecen sendos regímenes de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos aplicable sobre operaciones de importación definitiva de mercaderías, efectuadas por los sujetos que, respecto del mencionado tributo, revistan la calidad de contribuyentes.

En ambos casos, se instituye en carácter de Agente de Percepción a la Dirección General de Aduanas, quien deberá actuar como tal en oportunidad en que se verifique la importación de las referidas mercaderías.

La AFIP, por su parte, avala operativamente a dichos regímenes a través de la Resolución General N° 1408, publicada en el B.O. del 7/1/03, al disponer que en vista de los compromisos asumidos por ésta en acuerdos suscriptos con jurisdicciones provinciales y que, por dichos acuerdos, aquel organismo debe practicar la percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por las operaciones de importación definitiva, cuando éstas sean efectuadas por importadores con domicilio fiscal en la jurisdicción provincial de que se trate y que revistan en la categoría de contribuyentes directos, en las destinaciones de importación correspondientes se efectuará una percepción a cuenta de dicho impuesto de hasta el UNO POR CIENTO (1 %) de la base imponible para el cálculo del Impuesto al Valor Agregado.

Con relación a este caso, ha de tomarse en cuenta que con respecto al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el hecho imponible es la actividad desplegada por el contribuyente la cual estará sometida al gravamen siempre que ésta se haya realizado efectivamente dentro del ejercicio fiscal, aplicándose el tributo sobre los ingresos generados por la misma. Solamente la obtención de ingresos gravados puede dar fundamento a la pretensión recaudatoria del Fisco y, en punto al momento en que puede ejercer dicha pretensión, por fuera de las fechas generales para el pago, éste no puede ser otro, si de retención o percepción en la fuente se trata, que aquél en que el retentista o percpcionista dispone de la suma dineraria respectiva. Los ingresos generados por la actividad gravada son la base imponible del gravamen, de modo tal que si no se hubieren producido, aun bajo la forma de su devengamiento como pide la ley fiscal, el impuesto carecería de base económica sobre la cual aplicarlo. Por lo tanto, no se advierte en el caso, sobre la base de qué argumento el Fisco pretende recaudar vía percepción el

Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el momento de la importación, si en tal ocasión la mercadería aun no le ha generado al contribuyente ingresos que puedan formar parte de la base imponible.

La avidez recaudatoria ha llevado a los diferentes Fiscos con poder de imperio en materia tributaria a transitar caminos que se han apartado de la senda trazada por la Constitución y, con fundamento en ella, de los principios desarrollados por la teoría de la tributación. En muchos casos, la alambicada manera con que se busca alcanzar el propósito recaudatorio deviene en el quebrantamiento de derechos individuales, tanto respecto de los contribuyentes incididos por los regímenes establecidos, cuanto con relación a los particulares designados para actuar como agentes responsables por deuda ajena.

4. Los regímenes de información y los requerimientos sectoriales e individualizados

Enfocado el análisis teórico desde el punto de vista de los regímenes de información y de los requerimientos sectoriales e individualizados, advertimos que éstos se hallan situados en el campo de actuación de la Administración tributaria tendiente a controlar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes, para lo cual una base de datos bien provista adquiere suma importancia. En estos casos, los agentes de información asumen una función básicamente diferente de la que le compete a los retentistas y percepciónistas, pues ésta consiste exclusivamente en proveer al Fisco información relacionada con terceros, aunque ello implique, además, suministrar información propia por la relación jurídica que los unen a este último.

Es decir, la relación del agente de información con el Fisco es formal, mientras que la que vincula a este último con el agente de retención y de percepción adquiere el carácter de obligación "ex lege", en virtud de la cual estos asumen una responsabilidad solidaria conjuntamente con el contribuyente por el impuesto no ingresado.

Los regímenes de información están en pugna con el principio de legalidad que rige la imposición de cargas públicas, pues han sido establecidos mediante Resolución General emanada del organismo fiscal, en lugar de haber sido instituidos por una ley sancionada por el Congreso. Con más razón lo están los requerimientos sectoriales e individualizados pues, en tales casos, no existe siquiera Resolución emanada del titular del organismo fiscal.

Lesionan también el derecho de defensa del afectado y su derecho a la intimidad, en tanto, al no tener el control sobre los actos de los informantes, aquél se ve privado de impedir que la información confiada a un tercero, amparada por el manto de reserva, pase a formar parte de la base de datos del organismo fiscal.

Se soslaya, concomitantemente, el derecho a la inviolabilidad del domicilio y de los papeles privados que, en cambio, constituyen un valladar en las inspecciones de campo.

Las objeciones señaladas en los dos últimos párrafos subsistirían igualmente en el caso que dichos regímenes de información se estableciesen mediante la sanción de una ley del Congreso, pues siempre resultaría invadido el contenido esencial del derecho fundamental.

Los derechos fundamentales inherentes a la persona humana nutren no sólo al proceso penal, sino también a los procedimientos administrativos aún cuando no deriven de ellos

consecuencias penales, ya que actúan como límites a la soberanía del Estado y nacen del principio de la soberanía de pueblo y de la forma republicana de gobierno.

El modo alternativo de fiscalización adoptado por la Administración Tributaria utiliza los regímenes de información generalizados e indiscriminados y los requerimientos sectoriales e individualizados como pilar básico de gestión. Dichos procedimientos son de muy dudosa legitimidad, teniendo en cuenta que a través de ellos el organismo fiscal obtiene información sin pasar por el tamiz de las garantías reconocidas, expresamente o implícitamente, a favor de los particulares por la Constitución Nacional, reguladas por las leyes de procedimiento administrativo y penal.

Instalados, pues, en el campo del procedimiento administrativo en donde por un lado participa el Estado y por el otro los administrados, no advertimos diferencia ontológica entre el procedimiento legitimador que debe seguirse para sancionar al agente que incurre en un delito reprimido por el Código Penal, con relación al que corresponde aplicar para sancionar al evasor tributario, pues tanto en un caso como en el otro, las pruebas obtenidas no pueden ser usadas como prueba de cargo para sancionar al infractor, si es ilegítima la manera de obtenerlas. En este sentido, actualmente está plenamente reconocido por la doctrina y la jurisprudencia de nuestros Tribunales, que el Derecho Tributario Penal se rige por los principios garantizadores que informan al Derecho Penal, tendientes a salvaguardar derechos individuales fundamentales.

Es como si, con base en la tutela de la seguridad pública y en vista del crecimiento de la actividad delictiva, se admitiese que la fuerza pública invadiese el domicilio particular de todos los ciudadanos de la República, sin orden judicial previa, a fin de constatar la posible existencia de elementos que evidencien la comisión de algún delito, incluso en grado de tentativa. Luce evidente que con un tal proceder, se desmoronaría toda la estructura jurídica de la parte dogmática de la Constitución.

Por el contrario, parecería que un procedimiento con fundamento tributario que omite la tutela de los derechos individuales, que conduce a idéntica consecuencia que en la hipótesis que se acaba de exponer, no ha sido motivo de suficiente reproche. Es como si el valor asignado por la comunidad a la seguridad, como bien jurídico protegido por el Derecho Penal criminal, tuviese mucha menor importancia que la recaudación tributaria, como bien jurídico a tutelar.

Sin embargo, no parece ser ésta la visión que, en realidad, la sociedad tiene de ambos valores. En efecto, es muy probable que en la conciencia social, prevalezca la noción de atribuirle mayor significación a la seguridad que a la propia recaudación tributaria, a pesar de la importancia que ésta tiene para contribuir al bienestar general. Prueba de ello es la diferente reacción que se advierte en la comunidad frente a la evasión por un lado y a los delitos comunes, por el otro. Se tiene la impresión que existe una mayor sensibilidad y reproche hacia estos últimos.

Si, como es cierto, el ordenamiento jurídico es necesariamente el reflejo de la vida social, dicho ordenamiento no puede prescindir de la realidad social. El derecho es esencialmente receptivo y tiene la virtualidad de imprimirle la forma (impronta formal) a una sustancia representada por la actividad práctica del hombre. La forma no puede apartarse de la sustancia a través de preceptos que renieguen de la realidad.

El legislador no puede permanecer agnóstico, es decir, apartado del ambiente en que vive y actúa y, ello así, por cuanto desarrolla una función política y, en tal condición, no podría, sin traicionar su cometido, legislar contra la conciencia social²⁹⁵.

En consecuencia, los mandatos de una norma legal que no se compadezca con esa conciencia social, negando la realidad, y que conculcan derechos constitucionales individuales, están vacíos de contenido y carecen de legitimación.

Desde el punto de vista del remedio judicial a emplear para darle certeza a la defensa de los derechos individuales, los damnificados deberían impulsar el ejercicio del control de constitucionalidad a cargo del Poder Judicial, frente a la existencia misma de dichos regímenes, en vez de esperar a verse involucrados en un procedimiento que derive en consecuencias sancionatorias o penales, por aplicación de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998) o por la Ley N° 24.769, para, recién entonces, ejercer el derecho de repudiar el procedimiento administrativo irregular.

Aún cuando no se verificasen consecuencias penales, no es menos importante la defensa del bien tutelado por el derecho fundamental afectado, ya que su protección por parte del administrado debería conducir a su afianzamiento, para mantener intacta la base jurídica material del ordenamiento constitucional.

En efecto, dada su naturaleza, alcance y contenido, se advierte tan claramente en los regímenes generales de información y en los requerimientos sectoriales e individualizados la ilegitimidad de que adolecen, que se impone la necesidad de limitarlos mediante un pronunciamiento judicial que fije un criterio general en el sentido que tales regímenes no constituyen un instrumento apto, no sólo para perseguir penalmente al presunto infractor, sino también para realizar el procedimiento administrativo de contralor, el cual debe transitar por un camino respetuoso de los derechos fundamentales.

En nuestra indagación, nos ubicamos en una posición desde la cual observamos que al principio de proporcionalidad que rige al derecho y en particular al Derecho Administrativo, la Ciencia del Derecho le asigna un alcance más amplio que aquel que le reconoce el consenso doctrinario tributario que limita la información aportada a aquella que tiene trascendencia tributaria.

En efecto, para que quede satisfecha la razonabilidad se requieren dos cosas, a saber: a) proporción en el medio elegido para promover un fin válido y b) que no haya una alternativa menos restrictiva para el derecho que se limita. Pero siempre evitando socavar el núcleo esencial de tal derecho.

El escenario intelectual que se ha instalado al examinarse el nexo entre la Administración Tributaria y los administrados, desde el punto de vista de la crisis generada por el contacto producido entre el deber de colaboración y los derechos individuales, parece haber omitido toda indagación acerca de si la Administración está efectivamente en condiciones de alcanzar el propósito de realizar el adecuado control de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes y responsables, a través de otra vía menos restrictiva de aquellos derechos. O, tal vez, se ha asumido que el organismo fiscal no tiene a su disposición otra manera de lograr igual propósito.

²⁹⁵ Messineo Francesco, "Manual de Derecho Civil y Comercial", EJE, Bs.As., T° I, p.24., 1954.

Al hilo de nuestra convicción, creemos que ese otro medio idóneo y menos irritante del ámbito de intimidad de los administrados es posible construirlo. La edificación de dicho medio debe estar a cargo de la propia Administración Tributaria, quien debe implementar un sistema de inteligencia tal, que le permita realizar las tareas de investigación de modo de asegurarse un efectivo control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, dentro del marco garantizador que provee la Constitución, actualizando sus procedimientos y dotándose de los recursos materiales y humanos suficientes. De hecho, hace años han sido tomadas iniciativas en tal sentido, pero éstas descansan en grado sumo en la información obtenida de los regímenes generales de información indiscriminados, los cuales deberían reemplazarse por otros medios de colectación de datos que no impliquen lesión al derecho a la intimidad, y que, por ello, no puedan ser objeto de la crítica fundada en la ilegitimidad de que adolecen esos datos por haber sido obtenidos con mengua de aquel derecho. En este aspecto, el cotejo cruzado de las informaciones exhibidas en las declaraciones juradas aportadas por los contribuyentes y responsables es un procedimiento idóneo al cual debería apelarse, entre otros que pueden emplearse en el marco de las inspecciones especiales o inteligencia fiscal que hemos examinado en un capítulo de esta obra, pero siempre respetando los derechos individuales.

El bien jurídico tutelado por el derecho a la intimidad es el secreto y ese derecho opera en custodia del ámbito de privacidad del que goza toda persona. Deben extremarse los recaudos, pues, para que el sujeto denunciado no se encuentre sometido a un régimen arbitrario, que le impida ejercer el derecho de defensa frente a intromisiones exorbitantes del Fisco. Pero además, teniendo en cuenta que para el agente de información que actúa como denunciante, el secreto es un deber al que está obligado para no lesionar la intimidad de quien confía en su reserva, no se lo debe colocar coactivamente frente al conflicto de tener que dirimir entre el deber de colaboración que se le impone o, en cambio, el deber de respetar la intimidad del denunciado. En dicho contexto, la elección a favor de este último contaría con el apoyo de los argumentos que hemos exhibido y que se traducen en el reproche a la norma que impone el deber de informar indiscriminadamente. Consideramos, sin embargo, que el buen orden jurídico impone la necesidad de que actúe la Justicia, con apego al principio de control de constitucionalidad, a fin de que, en caso que esta compartiese las razones aquí invocadas y resolviese a favor de la ilegitimidad de la norma creadora de dicho deber, quede restaurada la vigencia sociológica y la validez de la constitución formal, en la parte que ha quedado desplazada, con la consecuencia que sería inválido el derecho que nació en oposición a la Constitución.

El Estado Social y Democrático de Derecho está comprometido con el deber de solidaridad tanto como lo están los ciudadanos y, desde el punto de vista de su función recaudadora su aporte para que ésta alcance plenitud es, precisamente, realizar su tarea controladora eficazmente, mediante instrumentos respetuosos de los derechos fundamentales, aplicando para ello los recursos necesarios, velando por la libertad e intimidad de los administrados.

El derecho individual es tanto un derecho fundamental del hombre cuanto un bien colectivo, de modo que es inseparable la tutela de los derechos del individuo del interés de la colectividad. En dicho contexto, la satisfacción de la necesidad pública está dada por el estricto respeto del interés privado de cada ciudadano.

La confrontación entre ambos intereses no debe verse como un enfrentamiento que implique su recíproca destrucción. Debe resolverse, en cambio, armoniosamente, de acuerdo con el espíritu constitucional, de modo de respetar la unidad sistemática de la

Constitución. Se trata, pues, de reforzar los intereses en juego a través de la protección equilibrada de los intereses individuales y colectivos, en vez de apelar a la eliminación paulatina de los derechos fundamentales, hasta anularlos.

En un régimen republicano, la protección de ambos intereses atañe a la subsistencia de la sociedad.

Ante el dilema planteado y los valores en juego, es siempre preferible un mayor gasto público en la administración de los tributos que la restricción de los derechos fundamentales hasta el punto de anularlos.

CAPITULO XXII

LA DETERMINACION TRIBUTARIA

1. Introducción

La determinación tributaria es el acto por el cual se llega a establecer la existencia de una deuda tributaria, se individualiza al obligado a pagarla y se fija el importe de la misma.

El acto de determinación puede estar a cargo del obligado o de la administración, o de ambos concurrentemente, por cuyo imperio a estos tres sistemas más difundidos se los reconoce como:

- a) autoliquidación
- b) determinación de oficio o Administrativa
- c) determinación mixta.

En orden al nacimiento de la obligación tributaria corresponde delimitar, seguidamente, los efectos derivados del acto de liquidación del tributo, a fin de resolver si el mismo es un acto constitutivo que, por ello, da lugar al nacimiento del hecho generador de la obligación tributaria o, en cambio, meramente declarativo de la obligación tributaria y por lo tanto se limita a declarar la existencia y magnitud de una obligación ya nacida.

Giannini²⁹⁶ aporta el marco introductorio adecuado al estudio de este tema al señalar que la ley, al asociar el nacimiento y la cuantía de la deuda impositiva a las circunstancias en que se produzca una determinada situación de hecho, no puede enunciar más que de un modo abstracto los presupuestos del tributo y los criterios para su determinación, por lo tanto - prosigue- para establecer, en concreto, si una deuda impositiva ha surgido, y cuál es su importe, es necesario comprobar, cada vez, si los expresados presupuestos han tenido lugar, fijar su precisa naturaleza y entidad y valorar los restantes elementos preestablecidos para determinar la medida de la obligación tributaria. La liquidación del impuesto, en sentido amplio, consiste, precisamente, en el acto o en la serie de actos necesarios para la comprobación y la valoración de los diversos elementos constitutivos de la deuda impositiva, con la consiguiente aplicación del tipo de gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente.

Como acertadamente manifiesta Sainz de Bujanda²⁹⁷, para responder al interrogante acerca de cuál es la función jurídica que desempeña el acto de liquidación en el nacimiento de la obligación tributaria, la solución que se acoja debe estar en armonía con la posición científica que se haya adoptado en punto a la naturaleza jurídica de la obligación tributaria, afirmando luego, que admitido que el nacimiento de la misma se produce por la conjunción de dos factores genéticos -la norma jurídica y el presupuesto de hecho- es ineludible adscribirse a la posición que atribuye al acto liquidatorio una doble

²⁹⁶ GIANNINI, "Instituciones de Derecho Tributario", ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1957.

²⁹⁷ SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO, "Hacienda y Derecho", Madrid, 1966, Vol IV, p.40 y ss.

función declarativa: a) de reconocimiento de la existencia a cargo de un determinado sujeto, de la obligación antedicha, y b) de fijación de la cuantía del expresado débito.

Resumiendo, la liquidación del gravamen es un acto necesario para determinar cuantitativamente la deuda del contribuyente, pero constituye sólo un acto meramente declarativo pues la obligación tributaria exteriorizada en ella surgió con anterioridad en el momento en que se realizó el hecho jurídico previsto en la norma legal.

El acto constitutivo de la obligación, pues, viene dado por el conjunto integrado por la norma legal y el presupuesto fáctico.

Con palabras del autor citado, así como en el plano abstracto es la norma la que tiene función constitutiva de la obligación tributaria, en el plano concreto, en cambio, la función y el valor constitutivos de la obligación concreta corresponden a un hecho material que se convierte o transforma, por un fenómeno bien conocido, en hecho jurídico: la existencia de un determinado presupuesto que se encuentre en una determinada relación con el sujeto²⁹⁸.

El reconocimiento y la cualificación del presupuesto en el plano concreto que se verifica a través de la liquidación tributaria tiene un carácter meramente instrumental respecto a la imposición, por lo que puede reputarse a dicha liquidación de accesoria respecto de la potestad principal, esencial o sustancial de imposición que viene representada por la realización del presupuesto de hecho.

En tal contexto, es, la realización del presupuesto de hecho concreto el elemento constitutivo de la obligación tributaria y no la liquidación, siendo válida esta afirmación aun en aquellos casos en que la norma jurídica confíe la misión de comprobar el nacimiento de la obligación al organismo fiscal mediante la liquidación, en vez de encomendar tal tarea al propio sujeto obligado.

En tales casos, afirma el profesor español, la eficacia de la obligación tributaria, ya constituida, queda condicionada precisamente a la realización de un acto formal de la expresada naturaleza, esto es, de reconocimiento y de calificación del presupuesto por parte de la autoridad fiscal.

Jarach²⁹⁹, al describir a la actividad que desarrolla la administración mediante la cual se reconoce la existencia del presupuesto de hecho de la relación jurídica tributaria y se determina el tributo correspondiente, expresa que la misma no es sino actividad de aplicación del derecho tributario material, es más actividad de juicio, actividad lógica, que actividad de voluntad, añadiendo que muy a menudo, y en medida siempre creciente en los derechos positivos de muchos países, las normas sustantivas hallan aplicación sin intervención ninguna de las autoridades administrativas; la aplicación de las normas del derecho tributario material es hecha por los obligados, quienes reconocen la existencia respecto a ellos mismos de un hecho imponible, determinan la magnitud de la obligación nacida del hecho y la cumplen con el pago de la suma correspondiente. Es lo que se verifica en los impuestos de papel sellado o timbre o sellos en la casi totalidad de los casos y de los países, y, por ejemplo en los Estados Unidos y en la Argentina, hasta en el impuesto a la renta, que comúnmente está definido en los derechos tributarios europeos como un típico impuesto de "determinación", es decir, un impuesto en el cual la actividad administrativa es un momento fundamental para la realización de la relación tributaria. No cabe duda, prosigue el maestro argentino, en estos casos de aplicación espontánea del derecho tributario material por parte de los obligados, que la actividad de la administración fiscal, la cual recibe el pago y ejerce un contralor sobre la conformidad a la ley de la

²⁹⁸ Op.cit. en nota anterior, p.131.

²⁹⁹ JARACH, DINO, "El hecho imponible", Ed. Abeledo-Perrot, Bs.As.,1971, p.30 y ss.

aplicación hecha por el obligado, es distinta y secundaria respecto al derecho sustantivo, el cual se concibe por sí mismo y no como simple determinación de los límites dentro de los cuales debe actuar la administración para la finalidad concreta de hallar dinero para el Estado.

Para Jarach³⁰⁰ la declaración tiene la eficacia de exteriorización del cumplimiento de la obligación tributaria y de elemento informativo y colaboración con la autoridad administrativa para la verificación del exacto cumplimiento y, en su caso, como base para la determinación.

Para el citado tributarista, no es exacto que el ordenamiento positivo confíe al contribuyente o a algún sujeto particular la tarea de determinar la obligación, siendo exacto, en cambio, que lo obliga a exteriorizar y documentar el conocimiento y la voluntad de extinguir la obligación tributaria, de conformidad con los hechos que el propio obligado reconoce e identifica con el hecho imponible legal y la voluntad de cumplir con la obligación correspondiente, concluyendo que la declaración obliga al contribuyente al pago del impuesto resultante, no porque constituya un acto de determinación, sino porque la ley establece la obligación de exteriorizar el cumplimiento de la obligación en su proceso de conocimiento y de voluntad de extinguirla, que la autoridad tiene el deber y la facultad de verificar y rectificar tanto para aumentarla como para disminuirla.

A tal punto la determinación no es un momento imprescindible de la vida de la obligación tributaria que ésta puede nacer y extinguirse sin que el deber de efectuar la declaración haya sido cumplido.

2. Autoliquidación

El de la determinación por el sujeto pasivo es el método más difundido en el sistema tributario argentino y el que ha convertido a la declaración jurada en el pilar sobre el que se apoya la formalidad recaudatoria. Es también el procedimiento adoptado, en general, por la mayoría de los países latinoamericanos y más recientemente, por países europeos.

La autoliquidación simplifica el procedimiento a la Administración tributaria ya que su gestión queda limitada a la comprobación de la exactitud de la liquidación practicada por el responsable.

La declaración jurada está integrada, en este caso, no sólo con los datos exteriorizantes del hecho imponible, sino, además, por el importe del impuesto debido obtenido mediante la aplicación de la alícuota impositiva a la base imponible.

Para la doctrina española³⁰¹, la autoliquidación no es un acto administrativo pues no emana de un sujeto público. Tampoco es un acto jurídico que tenga efectos vinculantes como, en cambio, lo tiene el pago del tributo.

Con la autoliquidación el sujeto pasivo hace una mera aplicación de la norma tributaria, teniendo ella efectos declarativos sobre la existencia del hecho imponible.

Sin pronunciamiento administrativo -cualquiera sea la forma en que se manifieste, ya sea expreso o tácito- no hay un acto que produzca los efectos jurídicos propios de una determinación. De allí que, o la Administración acepta, como legalmente pertinente la suma que el contribuyente declare, constituyendo esa aceptación, y no la mera

³⁰⁰ JARACH, DINO, "Ensayos sobre administración política y derecho tributario", Ed. Macchi, Bs.As., 1968, p. 35 y ss.

³⁰¹ RUIZ GARCÍA, JOSÉ RAMÓN, "La liquidación en el ordenamiento tributario", Ed. Civitas, Madrid, 1987, p. 289.

declaración, el verdadero acto liquidatorio, o la Administración rectifica la suma declarada y produce con ese fin un acto liquidatorio.

Así como se rechaza la tesis de que la recepción por parte de la Administración de la declaración-liquidación constituye un acto de determinación, también se descalifica como tal a las comprobaciones efectuadas a efectos puramente internos sobre las declaraciones recibidas de los sujetos pasivos y que concluyen con la opinión de que las mismas son correctas, ya que se trata de meros actos internos que se producen en el seno de la Administración que los dicta sin relevancia externa.

A pesar de que la autoliquidación no tiene efectos constitutivos y de la opinión de la doctrina española en el sentido de que la misma carece de efectos jurídicos vinculantes, tal acto adquiere especial trascendencia ya que, como acertadamente escriben Giuliani Fonrouge y Navarrine³⁰², compromete la responsabilidad del contribuyente o del responsable en su caso y que tiene el carácter de permanencia, salvo errores de cálculo, que son los únicos que el interesado puede salvar con posterioridad a su presentación.

Buena parte de la doctrina extranjera y nacional, en punto a la naturaleza jurídica de la declaración, se inclina por asimilarla a una “confesión”, por lo que su efecto es hacer prueba contra el sujeto pasivo.

Tal confesión recae sobre la existencia o inexistencia del hecho imponible y su magnitud, teniendo efectos declarativos sobre la existencia de la obligación tributaria material.

El artículo 11° de la Ley N° 11.683 determina que la declaración jurada deberá ser presentada por los responsables del pago de los tributos, es decir los contribuyentes, responsables solidarios y sustitutos, haciendo extensiva esa obligación a los terceros que de cualquier modo intervengan en las operaciones o transacciones gravadas.

El artículo 13° de la ley citada establece que la declaración jurada está sujeta a verificación administrativa y hace responsable al declarante por el gravamen que en ella se base o resulte, no pudiendo reducirse ese monto por declaraciones posteriores, salvo los casos de errores de cálculo.

El artículo 101° de la mencionada ley consagra el secreto de las declaraciones juradas, así como de las manifestaciones e informes que los responsables o terceros presenten a la Administración Federal de Ingresos Públicos, disponiendo además que dichas informaciones no serán admitidas como pruebas en causas judiciales, debiendo los jueces rechazarlas de oficio, salvo en las cuestiones de familia o en los procesos criminales por delitos comunes cuando aquellas se hallen directamente relacionadas con los hechos que se investiguen, o cuando lo solicite el interesado en los juicios en que sea parte contraria el fisco nacional, provincial o municipal y en cuanto la información no revele datos referentes a terceros.

Las excepciones al secreto vienen explicitadas en el mismo artículo, para los siguientes supuestos:

a) Para el supuesto que, por desconocerse el domicilio del responsable, sea necesario recurrir a la notificación por edictos.

b) Para los Organismos recaudadores nacionales, provinciales o municipales siempre que las informaciones respectivas estén directamente vinculadas con la aplicación, percepción y fiscalización de los gravámenes de sus respectivas jurisdicciones.

³⁰² GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. y NAVARRINE, SUSANA C., “Procedimiento Tributario”, Ed. Depalma, Bs.As., 1992,p.121.

c) Para personas o empresas o entidades a quienes la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS encomiende la realización de tareas administrativas, relevamientos de estadísticas, computación, procesamiento de información, confección de padrones y otras para el cumplimiento de sus fines. En estos casos regirán las disposiciones de los TRES (3) primeros párrafos del presente artículo, y en el supuesto que las personas o entes referidos precedentemente o terceros divulguen, reproduzcan o utilicen la información suministrada u obtenida con motivo o en ocasión de la tarea encomendada por el Organismo, serán pasibles de la pena prevista por el artículo 157 del Código Penal.

d) Para los casos de remisión de información al exterior en el marco de los Acuerdos de Cooperación Internacional celebrados por la Administración Federal de Ingresos Públicos con otras Administraciones Tributarias del exterior, a condición de que la respectiva Administración del exterior se comprometa a:

1. Tratar a la información suministrada como secreta, en iguales condiciones que la información obtenida sobre la base de su legislación interna;

2. Entregar la información suministrada solamente a personal o autoridades (incluso a tribunales y órganos administrativos), encargados de la gestión o recaudación de los tributos, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a los tributos o, la resolución de los recursos con relación a los mismos; y

3. Utilizar las informaciones suministradas solamente para los fines indicados en los apartados anteriores, pudiendo revelar estas informaciones en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales. *(Inciso d) incorporado por art. 1º, punto XXV de la Ley N° 25.795 B.O. 17/11/2003.*

e) Para la autoridad competente de los convenios para evitar la doble imposición celebrados por la República Argentina, cuando actúe en el marco de un procedimiento de acuerdo mutuo regulado en el Título IV de esta ley. *(Inciso e) incorporado por art. 221 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)*

f) Respecto de los balances y estados contables de naturaleza comercial presentados por los contribuyentes o responsables, atento a su carácter público. *(Inciso f) incorporado por art. 221 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017.*

Como consecuencia de su carácter confesorio, si bien la declaración no tiene efectos constitutivos respecto de la obligación material, la misma configura el reconocimiento expreso de su existencia, teniendo así, carácter de acto jurídico con efecto vinculante, discrepando por ello, con aquella doctrina que sostiene la inexistencia de efectos jurídicos propios en la autoliquidación.

Nos adherimos a la reflexión efectuada por Villegas³⁰³ cuando dice que la obligación tributaria sólo logrará realidad y a veces también liquidez, cuando mediante la determinación se llegue al importe tributario concreto que el fisco debe cobrar al sujeto pasivo, pues, si bien al producirse el hecho imponible nace la pretensión del Estado al cobro, sólo con la determinación surgirá un crédito concreto contra una persona por suma exigible y a veces líquida.

El deber formal de presentar las declaraciones juradas, como señala Jarach³⁰⁴, tiene naturaleza de un acto debido en virtud de disposiciones legales, y es, en opinión del mismo autor, un acto que manifiesta el saber y la voluntad de cumplir una obligación, sin eficacia definitoria de la obligación sustancial, consistiendo su finalidad en colaborar con la administración haciéndole saber el conocimiento y la voluntad del obligado de extinguir una determinada obligación³⁰⁵.

En opinión del autor citado el acto de determinación tributaria es exclusivo de la autoridad administrativa por el cual se reafirma en un caso concreto la voluntad abstracta de la ley, reconociendo la existencia de un hecho imponible en sus diferentes aspectos, o sea, elementos objetivos, atribución subjetiva, vinculación con el poder fiscal, aspectos temporal y cuantitativo y finalmente, pronunciamiento de la autoridad competente que intima el pago de la obligación tributaria que nace en virtud de la ley y por las circunstancias fácticas indicadas³⁰⁶.

Martín y Rodríguez Usé³⁰⁷ participan de esta opinión basados en la disposición del artículo 13° de la Ley N° 11.683, según el cual la declaración jurada está sujeta a verificación administrativa y, sin perjuicio del tributo que en definitiva liquide o determine la Dirección General Impositiva.

A este respecto ha sostenido Giuliani Fonrouge³⁰⁸ que no hay razón jurídica valedera para decir que el acto de determinación deba emanar únicamente de la administración, tanto más en el derecho argentino.

Adviértase, en efecto, que el propio artículo 11° de la Ley N° 11.683 establece expresamente que la determinación de los tributos se efectuará sobre la base de declaraciones juradas presentadas por los responsables, en tanto que el artículo 16° prevé el procedimiento de determinación “de oficio” (calificación que, a todas luces indica que existe otro tipo de determinación) sólo para el caso de falta de presentación de declaraciones juradas o de impugnación de las mismas.

La declaración jurada viene a ser, en el plano formal, una determinación del impuesto efectuada por el sujeto obligado, sustituyendo la determinación a cargo de la administración pública.

Sin embargo, el verdadero acto liquidatorio tiene virtualidad jurídica cuando la Administración tributaria acepta o rectifica el impuesto declarado por el contribuyente o responsable, durante el plazo de no prescripción. Por fuera del carácter confesorio de la declaración del contribuyente, el método de la autoliquidación tiene el efecto de permitirle al Estado recaudar en concepto de pago a cuenta la obligación tributaria de la cual es

³⁰³ VILLEGAS, HÉCTOR B., “Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario”, Ed. Depalma, Bs.As., 1992, p.334.

³⁰⁴ JARACH, DINO, “Curso Superior de Derecho Tributario”, Ed. Cima, Bs.As., 1967, p. 396.

³⁰⁵ Op.cit. en nota anterior, p.402.

³⁰⁶ Op.cit. en nota anterior, p.436.

³⁰⁷ MARTÍN, JOSÉ MARÍA y RODRÍGUEZ USE, GUILLERMO F., “Derecho Tributario General”, Ed. Depalma, Bs.As., 1986, p. 253.

³⁰⁸ GIULIANI FONROUGE, CARLOS M., “Derecho Financiero”, Ed. Depalma, Bs.As., 1987, p. 528 y ss.

acreedor, pero sin prejuzgar acerca del monto de dicha obligación, respecto de la cual no se pronuncia al momento de la recepción de la declaración efectuada por el contribuyente.

Nótese que para que la deuda tributaria sea exigible en ejecución forzosa, es menester el acto de determinación de oficio que conduzca al dictado de una resolución fundada determinativa del tributo, con lo cual queda expedita la vía de la ejecución fiscal, sirviendo de suficiente título a tal efecto la boleta de deuda expedida por la AFIP. Esa determinación de oficio es el acto administrativo que habrá de conducir finalmente a una liquidación de la deuda que, recién entonces, será pasible de ejecución fiscal en apremio. La excepción a lo expuesto se presenta cuando se computan en la declaración jurada contra el impuesto determinado, conceptos o importes improcedentes, tales como retenciones, pagos a cuenta, acreditaciones de saldos a favor propios o de terceros o el saldo a favor de la AFIP se cancele o se difiera impropriadamente, en cuyo caso no procederá para su impugnación el procedimiento de determinación de oficio, bastando para ello la simple intimación de pago de los conceptos reclamados o de la diferencia que generen en el resultado de dicha declaración jurada. Esta excepción, criticable porque priva al contribuyente de ejercitar el derecho a defenderse lesionando la garantía del debido proceso, desemboca en la práctica en la aplicación del instituto del *solve et repete*, dado que lo obliga a pagar la suma reclamada para evitar la ejecución para, recién luego, poder intentar la repetición de la misma. Ello no conmueve el criterio que aquí se expone en el sentido que, en cualquier caso, la declaración del contribuyente no es un acto administrativo sino una mera declaración que requiere un posterior y auténtico acto administrativo de comprobación para que adquieran firmeza a efectos impugnatorios.

Anticipos a cuenta

Los anticipos a cuenta son moneda corriente en materia tributaria y se aplican en general tanto en la órbita nacional cuanto en la provincial y municipal. Observamos en este instituto jurídico ciertas particularidades que ameritan, en nuestra opinión, algunos comentarios.

Para ello nos preguntamos si el Estado se encuentra legitimado para cobrar del contribuyente sumas de dinero en concepto de impuestos sin que la obligación tributaria haya nacido aún. Para responder a este interrogante debemos recordar que la obligación tributaria nace cuando se configura el hecho imponible, aún cuando su exigibilidad ocurre en el momento que determinen las normas fiscales.

El criterio dominante tanto en la doctrina como en la jurisprudencia es aquél que distingue a los impuestos en instantáneos y periódicos, admitiendo que para estos últimos el tiempo es uno de los elementos constitutivos del hecho imponible, de modo tal que el ciclo de configuración del presupuesto de hecho que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria comienza al inicio del ejercicio fiscal y termina al final de dicho ejercicio. Es por ello que se acepta la aplicación retroactiva de las leyes fiscales respecto de los gravámenes periódicos o de ejercicio con la limitación respecto de que la retroactividad no se extienda más allá del ejercicio dentro del cual la ley es sancionada.

Sin embargo, a pesar de estar unánimemente reconocido que sin la existencia de hecho imponible no existe obligación tributaria, se admite pacíficamente el pago de anticipos a cuenta de los tributos. Ello es así, a pesar de que al momento en que se torna exigible el anticipo conforme a las normas que lo regulan, no ha nacido aún obligación que legitime

al Fisco a reclamarle al contribuyente suma alguna de dinero por dicho concepto, por cuanto el hecho imponible no ha cerrado su ciclo de configuración.

Dado que está consolidado el criterio de que la causa del impuesto es la capacidad contributiva del contribuyente, si tenemos en cuenta que tal capacidad se exterioriza al momento de realizarse el hecho fáctico o hecho imponible, el cual, en el caso de los impuestos periódicos, termina de configurarse al cierre del ejercicio fiscal, se deduce de ello que la implantación de un régimen de anticipos a cuenta presupone la existencia de una capacidad contributiva "presunta".

En determinados impuestos el Fisco presume la capacidad contributiva del contribuyente tomando como parámetro un hecho conocido, anterior al momento en que el anticipo es exigible, tal el caso del Impuesto a las Ganancias en el ámbito de los impuestos nacionales que recauda la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), en donde el hecho conocido en materia de anticipos es el monto de la obligación tributaria del ejercicio inmediato anterior a aquél en que tales adelantos constituyen pagos a cuenta de la obligación correspondiente al ejercicio por el cual se pagan.

Entramos, pues, en el campo de las presunciones y entonces debemos recordar que la presunción es aquella que llega a hechos desconocidos mediante el razonamiento, partiendo de hechos conocidos.

En la presunción se observa una relación de causalidad entre un hecho conocido y un hecho desconocido, de manera que ella sea precisa, asertiva y concordante a fin de que la conclusión a la que arribe respecto del hecho presumido sea lógica y razonable.

En el ámbito nacional, el artículo 21 de la Ley N° 11.683 faculta a la AFIP a exigir, hasta el vencimiento del plazo general o hasta la fecha de presentación de la declaración jurada por parte del contribuyente, el que fuera posterior, el ingreso de importes a cuenta del tributo que se deba abonar por el período fiscal por el cual se liquidan los anticipos y a dictar las normas complementarias que considere necesarias respecto del régimen de anticipos y en especial las bases de cálculo, cómputo e índices aplicables, plazos y fechas de vencimiento, actualización y requisitos a cubrir por los contribuyentes.

Nos encontramos, pues, con una presunción de tipo legal, aunque la ley delega en dicho organismo la determinación del hecho conocido que ha de ser la base sobre la cual habrá de fijarse el monto del anticipo.

Dentro del campo de las presunciones legales las hay de dos tipos: presunciones relativas o *juris tantum* y absolutas o *jure et de jure*. Las primeras admiten prueba en contrario que puede dirigirse tanto al indicio del cual se parte en la presunción cuanto a la presunción en sí misma. Las presunciones absolutas, en cambio, no admiten prueba en contrario, debiéndose interpretar que la prohibición de probar en contrario está referida a impedir desvirtuar la existencia del hecho a que conduce la deducción lógica que parte del hecho conocido, aunque no impide demostrar que no existe el dato conocido, es decir, el hecho tomado como antecedente.

No podría admitirse la implantación de un régimen de anticipos a cuenta de impuestos si no se le permitiese al contribuyente probar en contrario tanto la existencia del hecho conocido (monto de la obligación tributaria del ejercicio anterior) cuanto la existencia del

hecho a que conduce la presunción, es decir, la existencia de capacidad contributiva real y actual al momento en que resulte exigible el anticipo, la que está representada por el valor económico sobre el cual se calcula dicho anticipo. El derecho a desvirtuar la presunción legal con base en la falta total o parcial de capacidad contributiva, puede darse cuando durante el período fiscal al cual corresponde atribuir el pago a cuenta se produzca una disminución de la actividad económica que derive en una disminución correlativa de la obligación tributaria en dicho ejercicio.

Por lo tanto debemos concluir que esta clase de anticipos de impuestos, en los que la base de cálculo es un dato tomado de un ejercicio anterior a la fecha de exigibilidad de aquellos, entran en el terreno de las presunciones relativas, es decir, de aquellas que permiten ser desvirtuadas mediante prueba en contrario, a fin de respetar el derecho del contribuyente a ser oído y el de ofrecer y producir prueba en contrario.

En el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires, un caso paradigmático es el régimen implementado para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

El impuesto sobre los ingresos brutos, grava el ejercicio habitual de actividades realizadas a título oneroso (artículo 148 CF). Es un impuesto periódico de ejercicio fiscal anual (año calendario, artículo 197 CF), cuya base de imposición esta dada por los ingresos brutos devengados en el ejercicio de la actividad gravada (artículo 171 CF).

Asimismo se prevé la posibilidad del pago de anticipos cuya forma y modo pueden ser establecidos por la autoridad de aplicación.

El impuesto se liquida e ingresa de la siguiente forma (artículo 199 CF):

- a) Doce (12) anticipos mensuales liquidados sobre la base de los ingresos devengados en los meses respectivos.
- b) Una liquidación final sobre la base de la totalidad de los ingresos devengados en el período fiscal.

Dado que el artículo 57º del Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires faculta al Ministerio de Hacienda porteño para exigir el ingreso de anticipos a cuenta de los tributos, en principio nos encontramos con una presunción de tipo legal, aunque aquél delega implícitamente en dicho organismo la determinación del hecho conocido que ha de tomarse como base para establecer el monto del anticipo.

Los anticipos son pagos a cuenta de la obligación tributaria principal, pero son obligaciones fiscales de cumplimiento independiente y con individualidad distinta del impuesto final que se determine (CSJN, Fallos 285:177; 302:504; 303:1496; 303:1500; 306:1970; 308:919; 316:3019; 318:646; 319:1245, entre otros).

La circunstancia que sean obligaciones que deben diferenciarse en forma clara y precisa del impuesto (CN. Fed. Cont. Adm., Sala I, "Carbocomet S.A.I.C.I", sentencia del 27.10.83), no impide su conexidad o vinculación con la obligación principal u obligación tributaria propiamente dicha, de modo tal que los anticipos mensuales adelantan el pago del impuesto definitivo.

Va de suyo que el anticipo, por su inseparable vinculación con la obligación tributaria final, sólo queda legitimado si esta obligación existe efectivamente o cuando el impuesto adeudado fuere mayor que las sumas de dinero que deban anticiparse.

Las obligaciones nacidas del pago de anticipos de un impuesto están sometidas a las mismas limitaciones jurídicas que rigen para las obligaciones tributarias principales, entre ellas el respeto al principio de capacidad contributiva, entendida esta como causa de dichas obligaciones.

En lo que atañe al Impuesto sobre los Ingresos Brutos vigente en la Ciudad de Buenos Aires, el mecanismo de liquidación del gravamen, según hemos visto, consiste en el pago de doce (12) anticipos mensuales liquidados sobre la base de los ingresos devengados en los meses respectivos (énfasis nuestro), y en una liquidación final sobre la base de la totalidad de los ingresos devengados en el período fiscal.

En este caso, la base de cálculo de cada anticipo es actual, es decir, su determinación no es presunta pues se calcula en función del ingreso que constituye base imponible para el impuesto y, por lo tanto, el monto del anticipo se compadece con el impuesto que el contribuyente debe tributar finalmente sobre el mes por el cual el anticipo se determina.

En dicho contexto, sin embargo, deben tenerse en cuenta las retenciones y percepciones practicadas a los contribuyentes en el marco de los regímenes de recaudación establecidos por el organismo fiscal porteño bajo la forma técnicamente conocida como regímenes de “retención” o “percepción”, las cuales también constituyen verdaderos pagos a cuenta del impuesto definitivo. Estos pagos a cuenta deben restarse del monto que resulte de aplicar la alícuota tributaria sobre los ingresos del mes respecto del cual se calcula el anticipo mensual pues, de otro modo, el contribuyente pagaría anticipadamente más que lo que le correspondería en función de los ingresos reales del mes, conculcándose el principio de capacidad contributiva.

En la ciudad de Buenos Aires, a través de la Resolución N° 816, el Ministerio de Hacienda del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires resuelve la adhesión al régimen de recaudación unificado que para los contribuyentes del Convenio Multilateral (“SIRCRES”) se acordara en el marco de los Organismos del Convenio Multilateral, estableciendo en su artículo 11° que cuando las recaudaciones sufridas originen saldos a favor del contribuyente, su imputación podrá ser trasladada a la liquidación de los anticipos siguientes, aún excediendo el respectivo período fiscal. Dicha operatoria deberá ser autorizada por la Dirección General de Rentas de acuerdo con lo establecido en el artículo 61 del Código Fiscal (énfasis nuestro).

Recordamos que el artículo 61° del Código Fiscal porteño establece que *la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos puede compensar de oficio o a pedido de los contribuyentes sus saldos acreedores, cualquiera sea la forma o procedimientos por los que se establezcan, con las deudas que registren por el mismo tributo, teniendo en cuenta la imputación conceptual que aquellos han efectuado respecto de dichos saldos, comenzando la cancelación por el período fiscal más antiguo.*

Como puede verse, para efectuar la compensación es necesaria la verificación fiscal sobre la existencia de los saldos a favor de los contribuyentes y se requiere la autorización expresa de la Dirección General.

Por otra parte, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 6º de la Resolución (SHyF) 430/01, a partir del 01/05/2001 caducaron todos los certificados de no retención – provisorios o definitivos, totales o parciales- otorgados por la Dirección General de Rentas. A partir de dicha fecha no se han establecido mecanismos de exclusión de los regímenes de retención y/o percepción establecidos por la Autoridad de Aplicación, por cuyo motivo los contribuyentes que tengan saldos a favor permanentes pueden sufrir un perjuicio financiero y/o económico al quedar expuestos a un régimen recaudatorio restrictivo sometido a la autorización previa del Fisco, en cuanto a evitar el pago a cuenta vía retención o percepción de obligaciones tributarias futuras y soslayar el pago de cualquier anticipo en forma total o parcial por no poder deducir en su liquidación, en tal caso, dichas retenciones o percepciones, debido a demoras en que pudiere incurrir la Administración Tributaria en autorizar la compensación.

En dicho contexto, con el objeto de que no resulten afectados derechos constitucionales del administrado, debería permitirse que sea el propio contribuyente quien practique automáticamente la compensación, asumiendo sobre ello su responsabilidad personal en caso que el organismo fiscal, a través del procedimiento de investigación y contralor correspondiente, detecte que la mencionada compensación no corresponde ser efectuada, total o parcialmente.

Tal como se practica el régimen de anticipos a cuenta en el ámbito porteño, la determinación de los mismos la efectúan los propios contribuyentes con base en las normas reglamentarias que establecen las pautas a aplicar al respecto. Es decir, las normas reglamentarias le confieren a aquellos la responsabilidad de liquidar los anticipos, de la misma manera que lo hacen con relación a la liquidación definitiva del impuesto. Es decir, se encomienda al propio contribuyente la ejecución del procedimiento de valoración de los anticipos.

Dado que debido a retenciones y percepciones sufridas con anterioridad a la fecha de exigibilidad de los anticipos, el contribuyente ha anticipado el pago de una parte de la obligación final y teniendo en cuenta que no existe obligación sin causa que la legitime, si no se le permite deducir a aquél del monto determinado en concepto de anticipo mensual el importe de las sumas que fueron objeto de retención o percepción, su carga tributaria al momento de pagar cada uno de los anticipos excedería la medida de la obligación tributaria que legítimamente le corresponde abonar, con afectación del principio de capacidad contributiva, percibiendo el Fisco una recaudación sin causa justificante.

El control acerca de la correcta liquidación del anticipo debería ser hecho *ex post* por el organismo fiscal, de la misma manera que lo hace con relación a la liquidación definitiva del impuesto, pues someter la determinación practicada por el sujeto pasivo a la autorización previa del Fisco entraña una verificación de la Administración Tributaria *ex ante*, incompatible con el sistema reglado.

Ello es así, en tanto y en cuanto el pago de la obligación tributaria, tanto la que nazca de la liquidación final cuanto la que surja del anticipo a cuenta, sólo tiene virtualidad jurídica si no se vulneran los derechos y garantías que la Constitución ha reconocido a favor de los administrados, entre las cuales se cuenta el debido respeto al principio de capacidad contributiva reconocido como causa y legitimación del impuesto.

En las actuales condiciones en las que opera la recaudación tributaria, las normas reguladoras le han transferido al contribuyente la responsabilidad de liquidar los anticipos, y dado que éste está en condiciones materiales de determinar como paso previo, por contar con la información necesaria, la existencia de pagos a cuenta efectuados vía retención o percepción sufridas, debería permitírsele compensar las sumas abonadas por este concepto. Ello sin perjuicio que el administrado deba probar la veracidad de la estimación realizada, el que debe quedar expuesto al control *ex post* del organismo fiscal.

Dicha conclusión se deduce dócilmente de las pautas que surgen de las normas legales, las que deben interpretarse razonablemente y siempre respetando la armonía que campea en la naturaleza y estructura del impuesto para que no se conculquen derechos del contribuyente. En este caso, la ofensa a dichos derechos consiste en obligarlo a pagar una suma de dinero que no guarda relación con su capacidad contributiva y, por lo tanto, con el objeto del impuesto.

La declaración jurada presentada por el contribuyente, tanto con relación a los anticipos como respecto de la liquidación final, es, en el plano formal, una determinación del impuesto efectuada por el sujeto obligado que tiene carácter de mera declaración que requiere un posterior y auténtico acto administrativo de comprobación por parte del organismo fiscal. Así es como se reconoce la operatividad del método de la autoliquidación aplicado en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por cuyo motivo, el control *ex ante* a través de la autorización previa de la Autoridad Tributaria para efectuar la compensación, es un mecanismo híbrido que no solo no se compadece con el principio de capacidad contributiva, según hemos visto, sino tampoco con la naturaleza del método de autoliquidación establecido por las normas reglamentarias.

CAPITULO XXIII

FACULTADES DE VERIFICACION Y CONTROL DEL ORGANISMO FISCAL

LAS INSPECCIONES DE LA AFIP EN EL MARCO DE LA LEY N° 11.683 Y DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA

1. El poder de policía del Estado

En derecho administrativo se conoce bajo la denominación de "poder de policía" al conjunto de potestades del Estado para reglamentar el ejercicio de los derechos, limitando las libertades y los derechos individuales en salvaguardia del orden público y el bien común.

Dentro del citado concepto de "policía" se comprende también a la actividad realizada por el Estado para asegurar la efectiva aplicación de tales reglamentaciones y a los funcionarios y empleados públicos que tienen por misión cumplir con esa actividad.

La actividad de la policía administrativa se caracteriza por la posibilidad de utilización de medidas coactivas con el fin de lograr que los particulares ajusten su accionar a las exigencias, ya sea a través del poder intimidatorio de las sanciones previstas para los supuestos de incumplimiento de las normas, la imposición de tales penas, o por el ejercicio de acciones materiales coercitivas no sancionatorias.

El poder de policía se ejerce, pues, a través de dos medios:

- a) medios normativos, esto es, con el dictado de normas de cumplimiento obligatorio, de carácter general o individual y
- b) medios ejecutivos, que comprenden la actividad de vigilancia y control del cumplimiento de las normas y la actividad sancionadora y coercitiva.

En materia tributaria y previsional, en el orden nacional el ejercicio del poder de policía ha sido conferido a la AFIP, de conformidad con las disposiciones de la Ley N° 11.683.

La inspección tributaria es uno de los principales instrumentos de la política tributaria que coadyuva a alcanzar el objetivo del sistema tributario más justo. El postulado de justicia, de onda raigambre constitucional procura básicamente:

- a) generalizar la imposición de manera que todas las personas que tengan capacidad de pago estén sometidos al impuesto, en tanto se cumplan los presupuestos establecidos por la ley para que se verifique el hecho imponible y sin que influyan condiciones de nacionalidad, religión y clase social.
- b) que las personas que se encuentren en similar situación desde el punto de vista de su capacidad económica, tributen similar impuesto.

c) que la imposición sea proporcional a las capacidades contributivas individuales de manera que el quebranto individual sea similarmente gravoso para cada persona.

El principio de justicia se halla establecido en el artículo 16° de la Constitución Nacional al expresar que todos los habitantes de la Nación son iguales ante la ley, añadiendo que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.

El sistema tributario justo no se basa solamente en la fase de establecimiento de los tributos sino que se logra, además, mediante el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales y, para ello, la inspección del organismo de aplicación adquiere especial relevancia.

La potestad administrativa

El concepto de potestad administrativa se inscribe en el ámbito de las actividades de aplicación de los tributos y dentro de él, como una consecuencia lógica y necesaria, la actuación inspectora de la Administración Tributaria.

La potestad no se genera en ninguna relación jurídica, ni en convenciones, negocios o actos jurídicos, sino que tiene su origen en el ordenamiento jurídico. Las facultades que devienen de la potestad, pues, son conferidas por la ley. En la potestad hay sujeción o sometimiento de ciertos sujetos a soportar sobre su ámbito jurídico los eventuales efectos derivados del ejercicio de dicha potestad. No implica, en sí misma, deber u obligación, los cuales, sin embargo, podrían surgir de la relación jurídica que puede llegar a crearse en el ejercicio de la potestad. No existe en ella sujeto obligado, sino una "situación pasiva de inercia" (al decir de Giannini) que implica un sometimiento a los efectos o consecuencias que el ejercicio de la potestad puede llegar a crear y que eventualmente puedan afectar a la esfera jurídica del sometido.

Atendiendo al hecho de que la potestad deriva de un status legal, es imprescindible la existencia de una norma previa que la configure. Atendiendo a que su origen es legal y no negocial las potestades son inalienables, intransferibles e irrenunciables. Son indisponibles por el sujeto por tratarse de una creación del Derecho objetivo y no son susceptibles de modificación por su titular ya que solo la ley, que es su fuente creadora, puede modificarlas o extinguirlas.

Es a través de la potestad como se manifiesta el "poder público" de la Administración como atributo adjudicado por la ley.

Las potestades administrativas deben ser ejercitadas en beneficio del interés público, es decir, del interés de la comunidad de la cual la Administración viene a ser una organización a su servicio. He aquí una marcada diferencia entre el Derecho Público y el Derecho Privado, la que viene impuesta por el modo de ejercicio de la potestad. En efecto, mientras las potestades públicas satisfacen, en general, intereses ajenos, en cambio el derecho subjetivo procura la tutela de intereses propios.

El Estado actúa tanto como legislador o creador de tributos cuanto como ejecutor de normas preestablecidas dirigidas a la aplicación de las normas creadoras de impuestos. Por lo tanto ejerce potestades tributarias respecto a la creación de tributos y potestades administrativas a través de los correspondientes procedimientos tendientes a asegurar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales.

En el campo de las potestades administrativas vemos una primera función tendiente no solo a comprobar el cumplimiento de las obligaciones y deberes que pesan sobre los sujetos pasivos (contribuyentes), sino también respecto de aquellos sujetos (terceros) que, aún

estando fuera de la relación jurídica tributaria, deben prestar colaboración a la Administración Tributaria en su tarea de aplicación de la ley. Esta tarea es esencialmente inspectora.

Observamos también una segunda función orientada a procurar por vía ejecutiva, si ello fuera necesario, el cumplimiento de sus obligaciones por los sujetos pasivos de la imposición, siendo la misma una labor de liquidación y cobranza.

La primera de estas funciones es el objetivo de nuestra investigación.

La legitimación de la potestad administrativa de inspeccionar se funda en el interés colectivo al que va dirigida. En este sentido, el interés colectivo se basa en el artículo 4° de la Constitución Nacional, que reza: *“El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, ... de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General...”*.

Ahora bien, cabe preguntarse si la legitimación de la potestad investigadora de la Administración fundada en el interés público y en el correlativo deber de contribuir a cargo de los administrados, puede ser ejercitada sin cortapisa alguna o, en cambio, reconoce algún límite que actúe como valladar a su pleno ejercicio.

Frente a la potestad administrativa fundada en el deber de contribuir, que dimana de la propia Constitución, se yerguen los derechos fundamentales de los ciudadanos que también tienen rango constitucional. Es obvio que un poder absoluto e indiscriminado en el ejercicio de la potestad investigadora implicaría reconocer la supremacía del interés colectivo frente a los derechos fundamentales de los administrados, cosa que no admitimos por considerar que la solución al punto en crisis pasa por adoptar una postura más moderada que reconozca la inexistencia de tal supremacía, pues no cabe despreocuparse de la situación jurídica de los ciudadanos.

La gestión investigadora orientada a la justa recaudación y, con ello, al interés público, debe tener en cuenta la situación jurídica individual de los particulares y el elenco de derechos y garantías que dimanan de la Constitución, transitando el *iter* administrativo a través de un delicado equilibrio para que la misma esté legitimada. La Administración Tributaria debe ejercer su cometido con fundamento en los dictados de la Carta Magna en punto a su potestad recaudadora pero, al mismo tiempo, debe respetar, por así exigirlo el postulado de justicia, el resto del ordenamiento constitucional y en particular los principios, derechos y garantías que protegen a los ciudadanos de los excesos de los poderes públicos.

En dicho contexto, deben conciliarse la efectividad de los valores constitucionales de justicia tributaria a través de la actuación eficaz de la inspección tributaria, con las garantías también constitucionales de los ciudadanos, procurando que la actuación investigadora perturbe en la menor medida posible la vida de los administrados, en el marco de un moderno Estado de Derecho.

Enfatizamos que los intereses colectivos están en el mismo plano de igualdad con relación a los intereses individuales, sin que ello implique desconocer que tal equilibrio deba quebrantarse ante situaciones en las que existan fundados indicios de conductas fraudulentas o delictivas que afecten los derechos de la colectividad los que, en tal caso, habrán de sobreponerse a ciertos intereses individuales. Pero ello en tanto que se den tales circunstancias y siempre dentro del marco garantizador que ofrece el procedimiento administrativo respetuoso, entre otros, del principio de la “división de poderes”, que impone la necesidad de la actuación del Poder Judicial como órgano independiente que legitima dicho procedimiento.

En este aspecto, el principio de proporcionalidad viene a constituirse en un límite al ejercicio desmedido de la función administrativa. Este principio dimana de la propia esencia del Estado de Derecho y de la idea de Derecho y es concebido como de fundamental importancia para la adecuada relación medio-fin entre el interés estatal por sobre las libertades individuales. Coadyuvan aquí dos principios, el de necesidad, según el cual al haber varios medios posibles adecuados para alcanzar el fin perseguido, deberá ser utilizado aquel que ocasione las menores consecuencias desfavorables para el particular. Y el de proporcionalidad, es decir, debe existir una adecuación entre la utilización de un determinado medio y el fin con que aquél pretende alcanzarse. A la suma de ambos principios se la conoce también con la denominación genérica de interdicción de la excesividad.

Así como el sistema tributario justo debe fundamentarse en los principios de generalidad, igualdad, capacidad contributiva y el resto de los que integran la base constitucional de los tributos, dicho régimen tendrá que respetar, además, los demás principios, derechos y garantías que protegen la situación jurídica de los ciudadanos contra los excesos de los poderes públicos, y ello comprende a la inspección como instrumento de seguridad destinado a verificar el correcto cumplimiento de las normas fiscales.

El ejercicio de las potestades o funciones administrativas se concreta a través de los correspondientes procedimientos administrativos. Es decir, dicha potestad, previamente reconocida por la ley, se hace operativa a partir de la actuación desarrollada sobre los particulares. La potestad administrativa tiene carácter instrumental pues se ejercita mediante el procedimiento tendiente a determinar el correcto cumplimiento de la obligación tributaria y de las obligaciones y deberes que pesan no sólo sobre los contribuyentes sino también sobre los terceros que, aún cuando estén al margen de la relación jurídica tributaria, deben prestar colaboración con la Administración Tributaria conforme a las normas que así lo determinen.

2. El accionar de la AFIP

La presunción de que un determinado contribuyente o responsable ha incurrido en un delito tributario o previsional la puede adquirir la AFIP por cuatro vías diferentes, a saber:

- a) Inspección al propio contribuyente o responsable;
- b) Inspección a un contribuyente o responsable que le permita obtener indicios de un delito cometido por otro;
- c) Examen de la información suministrada por el propio contribuyente o responsable o por terceros obligados a actuar como agentes de información;
- d) Denuncia efectuada por un particular.

El artículo 18° de la Ley N° 24.769 también prevé el caso especial de la denuncia directa al juez por un tercero, en cuyo supuesto el juez remitirá los antecedentes al organismo fiscal a fin de que inmediatamente de comienzo al procedimiento de verificación y determinación de oficio de la deuda, debiendo dicho organismo emitir dicho acto administrativo en un plazo de ciento veinte días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo.

El curso de acción tradicional consiste en efectuar en el domicilio del presunto infractor una inspección dentro de las normas de procedimiento establecidas por la Ley N° 11.683, sin que medie denuncia penal al momento de iniciarse la mencionada revisión.

Puede ocurrir que el organismo fiscal, sin mediar un procedimiento administrativo previo, y presumiendo, sobre la base de ciertos elementos de juicio, que se ha cometido un delito de los encuadrados en la Ley N° 24.769 y, con el objeto de evitar que el responsable eluda la acción de la justicia destruyendo, fraguando información o fugando, solicite la expedición de una orden judicial de allanamiento a fin de vencer la presunta resistencia del responsable.

El empleo de esta técnica investigativa por parte de la AFIP, que implica una inspección acompañada de medios coercitivos que limitan la libertad del contribuyente, puede explicarse en base al objetivo de evitar la destrucción de elementos de prueba fundamentales en la comprobación del ilícito.

La técnica a la cual estamos aludiendo se inicia con la solicitud que la AFIP efectúa al juez para que proceda a dictar orden de allanamiento en el domicilio comercial del presunto infractor, a la que se agrega la eventual clausura del local, la interceptación de correspondencia y el secuestro de papeles, pudiendo solicitarse inclusive, el auto de detención de los presuntos culpables.

Teniendo en cuenta que, en la órbita penal, el artículo 224° del Código Procesal Penal prescribe que la orden judicial que habilite el registro domiciliario debe fundarse en la incautación de prueba demostrativa de un delito, la medida coercitiva que estamos comentado debe justificarse en razones que la conecten con un presunto delito, lo que deberá ser acreditado suficientemente por el organismo fiscal para que el juez pueda expedir la orden de allanamiento.

Con la correspondiente autorización judicial, la AFIP se presenta en el domicilio comercial del contribuyente, pudiendo acompañarse por la autoridad policial y, eventualmente, por el propio juez y el fiscal o sus empleados, aunque esto no es frecuente.

En estos supuestos prácticamente todas las medidas de coerción concurren simultáneamente, con el allanamiento del domicilio, la requisa personal, el secuestro de documentación, la inmovilización y hasta la detención de personas y finalmente, la clausura de locales, como un modo de resguardar la información necesaria.

Antes del juicio penal es necesario realizar una actividad previa para el planteamiento de las cuestiones que permitan formular las pretensiones fundamentales de las partes, las que habrán de constituir el tema sobre el cual se habrá de dictar la sentencia judicial. Mientras en el proceso civil la preparación introductoria es realizada en el ámbito privado por los propios interesados, en el proceso penal, en cambio, actúan órganos públicos que son ajenos al hecho, como es el caso del juez. Pero, en materia tributaria, antes de la instrucción penal preparatoria, el órgano administrativo fiscal (AFIP-DGI) realiza las diligencias conducentes a controlar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente. Ello conduce necesariamente a la obtención de elementos e información que pueden constituirse en evidencias en contra del particular en caso de que las mismas posibiliten detectar la existencia de algún acto ilícito en materia tributaria. En esta primera etapa la actuación del Estado se desarrolla en el ámbito extrajudicial, sin que, por ello, tenga cabida la intervención de un juez. En tal contexto no resulta compatible el uso de tales evidencias en sede penal, con el principio de que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo, si no ha mediado un puntilloso acatamiento a las reglas que lo sostienen, lo que presupone la debida y anterior información al contribuyente acerca de la presunta utilización en su contra de los elementos y datos obtenidos en la inspección.

En el marco de influencia de la ley penal tributaria (N° 24.769), la obtención de información que no está disponible debe lograrse a través de la instrucción sumarial. Para ello, si pretendiese la AFIP-DGI adoptar medidas investigativas acerca de la presunta comisión de un delito encuadrado en la ley penal tributaria tiene a su alcance la denuncia, acto procesal de inicio de la instrucción. El artículo 21° de dicha ley prevé que el organismo recaudador solicite al juez penal competente las medidas de urgencia y toda autorización que fuera necesaria, a los efectos de la obtención y resguardo de los elementos de juicio probablemente relacionados con la presunta comisión de alguno de los delitos previstos en dicha normativa jurídica, mas por tratarse de un proceso puramente cautelar el objeto procesal no puede ir más allá del límite establecido por dicho artículo, es decir, la obtención y resguardo de elementos probatorios de presuntos ilícitos tributarios.

Es decir, el pedido de orden de allanamiento al juez con invocación del mencionado artículo 21° sólo puede convalidarse habiendo mediado la denuncia que prevé el artículo 18° de la ley penal tributaria, **la cual debe estar precedida de la determinación de oficio de la deuda tributaria**, o una vez resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social y aún cuando se encontraren recurridos los actos respectivos. Se deduce de ello que, iniciado el trámite de instrucción sumaria a partir de la denuncia, el organismo fiscal debe motivar el pedido de la medida cautelar en la evidencia de motivos suficientes para presumir que en algún lugar existen los elementos de juicio relacionados con el presunto delito.

Cuando no se dan tales condiciones, el juez debe decidir la concesión o rechazo de la petición teniendo en cuenta que esa singular vía procesal lo obliga a ser en extremo cuidadoso, pues debe pronunciarse sobre una situación de hecho respecto de la cual no existe aún un trámite de instrucción sumaria abierto, sino meramente un trámite de contenido cautelar de aplicación para los delitos de la Ley N° 24.769, cuyo resultado puede o no conducir al inicio de un proceso judicial con arreglo a las normas establecidas en el Código Procesal Penal. La pesquisa realizada sin requerimiento de instrucción fiscal no le da validez procesal a lo actuado en el ámbito de la Ley N° 24.769, determinando la ausencia de tal recaudo la nulidad del mismo, con la consecuencia de la ineficacia de las evidencias así obtenidas.

A de tenerse en cuenta que la obtención de información en base al deber de colaboración del contribuyente o responsable reglado por la Ley N° 11.683 está sometida a las garantías que la Constitución Nacional ha consagrado en beneficio de los particulares y que han sido recogidas por la ley de procedimiento penal y, por lo tanto, cualquier inobservancia a las garantías del debido proceso legal, tiñe de ilegitimidad a las pruebas colectadas.

La determinación de oficio como acto previo a la instancia penal produce el efecto de correlacionar la actuación administrativa de verificación reglada por la ley de procedimiento impositivo N° 11.683, con el proceso penal, en cuanto a la investigación de los presuntos delitos contemplados en la Ley N° 24.769, posibilitando conocer con mayor precisión el monto supuestamente evadido y que se hayan verificado los elementos objetivos de la figura delictiva prevista en esta ley.

Como acertadamente señala Díaz Sieiro³⁰⁹, a pesar de que la Ley N° 24.769 no establece el mecanismo para la producción de la determinación de oficio, resulta obvio que la determinación de oficio de las obligaciones tributarias del contribuyente sospechado de haber realizado una conducta que se subsume en algunos de los tipos penales previstos en la ley, se rige por las reglas establecidas en la Ley N° 11.683. Como aclara el autor citado, la determinación de oficio a que se refiere el artículo 18° de la Ley N° 24.769, es la misma que

³⁰⁹ DIAZ SIEIRO, HORACIO D., “La determinación de oficio de las deudas impositivas y el proceso penal tributario”, Periódico Económico Tributario, La ley, 17/6/97.

da origen al juicio contencioso en donde se discute patrimonialmente si el contribuyente adeuda o no las sumas intimadas de pago por la AFIP, por lo cual cabe concluir que cuando la ley penal tributaria alude a la determinación de oficio como acto previo a la formulación de la denuncia penal, no puede estar refiriéndose a otra cosa más que al acto administrativo que finaliza el procedimiento administrativo establecido por la Ley N° 11.683.

La formulación de la denuncia penal por parte de la AFIP, mediando previa determinación de oficio, pero *aún cuando se encontraren recurridos los actos respectivos* (artículo 18°, ley N° 24.769) puede dar lugar a sentencias contradictorias de la justicia penal y la justicia no penal, generándose así el escándalo jurídico de que dos jueces, analizando los mismos hechos llegasen a conclusiones contrapuestas, considerándose configurado el delito en una sentencia y resolviéndose en sentido contrario en otra. Téngase para ello en cuenta que la sentencia del juez penal sólo hace cosa juzgada sobre la “materialidad” de los hechos, esto es, sobre el aspecto objetivo del delito: la existencia de la infracción y la autoría material del mismo. Pero pueden existir sentencias contradictorias por cuanto uno de los jueces puede tomar en consideración alguna causal de justificación o de inculpabilidad, que hacen a los aspectos subjetivos, en tanto que el otro no la admita. Así, uno de ellos puede absolver al imputado por considerar que ha mediado error excusable, en tanto que el otro puede rechazar esta defensa y dictar sentencia condenatoria y podría ocurrir también que la justicia no penal resuelva la improcedencia de la deuda tributaria y, en cambio, la justicia penal sancione el delito de evasión previsto en la ley penal tributaria.

El artículo 18° de la Ley N° 24.769 descarta la exigencia de efectuar la determinación de oficio *en aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda, debiéndose, en tales casos, formularse de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción de la presunta comisión del hecho ilícito*. Los supuestos cubiertos por la norma son los previstos en los artículos 10°, 11° y 12° de la Ley N° 24.769, es decir, insolvencia fiscal fraudulenta, simulación dolosa de pago y alteración dolosa de registros, pues, como sostiene Villegas³¹⁰, se trata de figuras autónomas cuya consumación es independiente y separable de la cuantificación de la deuda. Añadiendo, entre los supuestos cubiertos por la exclusión, la apropiación indebida de retenciones y percepciones practicadas en forma indubitable, no siendo el monto de éstas discutible en sede administrativa³¹¹.

La exigencia de que, en tales casos, deberá existir la convicción en el organismo fiscal de la presunta existencia del hecho ilícito atribuido al obligado, a fin de viabilizar la denuncia, procura, al decir de Chiara Díaz³¹², inducir un comportamiento fundado y responsable en los organismos fiscales con el objeto de evitar denuncias inconducentes, que *prima facie* aparecen como improcedentes y provocan inútiles dispendios de actividad judicial, abarrotando los anaqueles de causas sin posibilidad alguna de concluir en decisiones condenatorias, rematando, en opinión que compartimos, que “por lo tanto, parecería conveniente que esa convicción administrativa fundada se concrete siempre en una resolución administrativa formal donde se la justifique en elementos y normas específicos”.

Cuando el organismo fiscal durante el procedimiento administrativo de rito, al que está facultado por la Ley N° 11.683, detecte la presunta comisión de un delito sancionado por la Ley N° 24.769, deberá dictar la determinación de oficio de la deuda tributaria y formular luego la denuncia ante los jueces en lo Penal Económico en la Capital Federal o ante los jueces federales en jurisdicción provincial.

³¹⁰ VILLEGAS, HÉCTOR B., “Régimen Penal Tributario Argentino”, ed. Depalma, 1998, p.494.

³¹¹ Cfme. VILLEGAS, HÉCTOR B, op. cit. en nota precedente.

³¹² CHIARA DÍAZ, CARLOS A., “Ley Penal Tributaria y Previsional 24.769”, ed. Rubinzal Culzoni, 1997, p.321.

Conforme al sistema consagrado por la Ley N° 24.769, la promoción de la acción penal está condicionada, salvo los casos de excepción mencionados precedentemente, al previo dictado del acto de determinación de oficio de la deuda tributaria. Nótese que, incluso, ante una denuncia de un tercero formulada directamente en sede judicial, el juez debe remitir los antecedentes de la misma al organismo fiscal, a efectos de realizar la verificación pertinente y producir la determinación de oficio de la deuda, en lugar de comunicar la denuncia al agente fiscal para que éste desestime la misma o efectúe el correspondiente requerimiento de instrucción, comunicación ésta que recién la cursará el juez al agente fiscal una vez efectuada por la AFIP la determinación de oficio y aún cuando esta sea impugnada por el presunto infractor, para que dicho agente, ahora sí, formule el pertinente requerimiento de instrucción o solicite la desestimación de la denuncia, conforme lo establecen los artículos 180°, 188° y 195° del Código Procesal Penal de la Nación.

El procedimiento de determinación de oficio, ya lo hemos dicho, en nada difiere según que el mismo se realice dentro del marco de una inspección ritual conforme a las facultadas conferidas por la Ley N° 11.683 o que se efectúe como procedimiento conectivo con una causa penal tributaria, pues en ambos casos la actuación del organismo fiscal está sometida a los mandatos constitucionales y a las solemnidades a que deben ajustarse tales procedimientos en resguardo de las garantías que actúan a favor de los administrados. De tal modo, una inspección efectuada sin que haya mediado una denuncia de un tercero formulada directamente en sede judicial, está gobernada por las mismas garantías preservadoras de los derechos individuales que aquella otra que deba ser acometida por iniciativa del juez penal por haber sido instalada la denuncia en sede judicial y por cuyo imperio el juez remite los antecedentes de la misma al organismo fiscal, a efectos de realizar la verificación pertinente y producir la determinación de oficio de la deuda.

Advertimos, sin embargo, una sutil pero importante diferencia en punto a la eficacia del instrumental coercitivo del que puede disponer la AFIP, según el escenario en el cual se ejecute el procedimiento administrativo. En efecto, frente al valladar opuesto por el contribuyente consistente en no consentir en producir la información requerida o en no acceder a exhibir los elementos exteriorizantes de sus operaciones, o, inclusive, no permitir el acceso de los funcionarios a su domicilio, cuando con ello pueda verse comprometido en un proceso penal, el organismo fiscal sólo puede superar el escollo mediante una intervención judicial que dicte una orden de allanamiento a fin de franquear el acceso al domicilio del inspeccionado para realizar otra diligencia, como el registro domiciliario, el secuestro de cosas relacionadas con el delito, o, incluso, la detención de personas; pero, el dictado de dicha orden judicial dentro del marco de una inspección de rito en la que no haya mediado la intervención previa del juez disponiendo la realización de la verificación y el dictado de la determinación de oficio de la deuda, es de improbable concreción si no se pueden aportar elementos que presupongan la existencia de un delito con los cuales acreditar la presunción que habilite al juez a ordenar allanamientos y eventuales secuestros de documentación.

En cambio, cuando la inspección se realiza por iniciativa del juez penal, el organismo fiscal tiene expedita la vía para utilizar las medidas coercitivas pertinentes pues, en tal caso, el juez podrá ordenar el registro domiciliario de conformidad con el artículo 224° del Código Procesal Penal, por auto fundado, en la presunción de que en dicho lugar *existen cosas pertinentes al delito o que allí puede efectuarse la detención del imputado*, en razón de que la medida coercitiva debe fundarse de tal modo que resulten evidentes las razones concretas que la motivan, la conexión de la misma con un presunto delito, que cosas está autorizado a secuestrar el órgano ejecutor y quiénes están en riesgo de ser detenidos. Bien se ve que habiéndose instalado la denuncia en sede penal, lo que conduce a que el juez deba remitir los antecedentes de la misma al organismo recaudador a los fines de que este inicie el procedimiento de verificación y determinación de la deuda, aquél debe proporcionarle a la AFIP los medios jurídicos cautelares para que tal propósito se cumpla.

3. Las normas aplicables

Para llevar a cabo su misión específica, la AFIP cuenta con facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, como así también para investigar la situación de los presuntos contribuyentes y la posible comisión de infracciones.

Estas atribuciones están expresamente consagradas en la Ley N° 11.683 (t.o.1998), siendo particularmente importantes los artículos 33°, 35° y 36°, cuyo texto es el siguiente:

- Artículo 33°

"Con el fin de asegurar la verificación oportuna de la situación impositiva de los contribuyentes y demás responsables, podrá la Administración Federal de Ingresos Públicos exigir que éstos, y aun los terceros cuando fuere realmente necesario, lleven libros o registros especiales de las negociaciones y operaciones propias y de terceros que se vinculen con la materia imponible, siempre que no se trate de comerciantes matriculados que lleven libros rubricados en forma correcta, que a juicio de la Administración Federal haga fácil su fiscalización y registren todas las operaciones que interese verificar. Todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllas.

Podrá también exigir que los responsables otorguen determinados comprobantes y conserven sus duplicados, así como los demás documentos y comprobantes de sus operaciones por un término de 10 (diez) años, o excepcionalmente por un plazo mayor, cuando se refieran a operaciones o actos cuyo conocimiento sea indispensable para la determinación cierta de la materia imponible.

Sin perjuicio de lo indicado en los párrafos precedentes, todas las personas o entidades que desarrollen algún tipo de actividad retribuida, que no sea en relación de dependencia, deberán llevar registraciones con los comprobantes que las respalden y emitir comprobantes por las prestaciones o enajenaciones que realicen, que permitan establecer clara y fehacientemente los gravámenes que deban tributar. La AFIP podrá limitar esta obligación en atención al pequeño tamaño económico y efectuar mayores o menores requerimientos en razón de la índole de la actividad o el servicio y la necesidad o conveniencia de individualizar a terceros".

- Artículo 35°

"La Administración Federal de Ingresos Públicos tendrá amplios poderes para verificar en cualquier momento, inclusive respecto de períodos fiscales en curso, por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable. En el desempeño de esa función la Administración Federal podrá:

a) Citar al firmante de la declaración jurada, al presunto contribuyente o responsable, o a cualquier tercero que a juicio de la AFIP tenga conocimiento de las negociaciones u operaciones de aquellos, para contestar o informar verbalmente o por escrito, según ésta estime conveniente, y dentro de un plazo que se fijará prudencialmente en atención al lugar del domicilio del citado, todas las preguntas o requerimientos que se les hagan sobre las ventas, ingresos, egresos y, en general, sobre las circunstancias y operaciones que a juicio de la Administración Federal estén vinculadas al hecho imponible previsto por las leyes respectivas.

b) *Exigir de los responsables o terceros la presentación de todos los comprobantes y justificativos que se refieran al hecho precedentemente señalado.*

c) *Inspeccionar los libros, anotaciones, papeles y documentos de responsables o terceros, que puedan registrar o comprobar las negociaciones y operaciones que se juzguen vinculadas a los datos que contengan o deban contener las declaraciones juradas. La inspección a que se alude podrá efectuarse aun concomitantemente con la realización y ejecución de los actos u operaciones que interesen a la fiscalización. Cuando se responda verbalmente a los requerimientos previstos en el inciso a), o cuando se examinen libros, papeles, etc., se dejará constancia en actas de la existencia e individualización de los elementos exhibidos, así como de las manifestaciones verbales de los fiscalizados. Dichas actas, que extenderán los funcionarios y empleados de la Administración Federal de Ingresos Públicos, sean o no firmadas por el interesado, servirán de prueba en los juicios respectivos.*

La Ley N° 27.430, (27/12/2017) sustituyó el segundo párrafo del inciso c) del artículo 35 de la ley 11.683, por el siguiente:

“Cuando se responda verbalmente a los requerimientos previstos en el inciso a) o cuando se examinen libros, papeles, etcétera, se dejará constancia en actas de la existencia e individualización de los elementos exhibidos, así como de las manifestaciones verbales de los fiscalizados. Dichas actas, que extenderán los funcionarios y empleados de la Administración Federal de Ingresos Públicos, sean o no firmadas por el interesado, harán plena fe mientras no se pruebe su falsedad.”

La reforma reemplaza la expresión “servirán de prueba en los juicios respectivos” por “harán plena fe mientras no se pruebe su falsedad”.

Se introduce un elemento presuntivo que consideramos excesivo atendiendo a la naturaleza del acto autodeclarativo, que gozará de plena fe, incluso sin la firma del declarante. La reglamentación deberá ocuparse de proteger al declarante ante la eventual existencia de preguntas con connotaciones inductivas u oscuras, con las nulidades procesales en juego, que pueda incurrir el funcionario público en su cometido. No descartamos que se haga una remisión expresa al Código Procesal Civil y Comercial en materia de la producción de toda prueba testimonial.

d) *Requerir por medio del Administrador Federal y demás funcionarios especialmente autorizados para estos fines por la Administración Federal de Ingresos Públicos, el auxilio inmediato de la fuerza pública cuando tropezasen con inconvenientes en el desempeño de sus funciones, cuando dicho auxilio fuera menester para hacer comparecer a los responsables y terceros o cuando fuera necesario para la ejecución de las órdenes del allanamiento.*

e) *Recabar por medio del Administrador Federal y demás funcionarios autorizados por la AFIP, orden de allanamiento al juez nacional que corresponda, debiendo especificarse en la solicitud el lugar y oportunidad en que habrá de practicarse. Deberán ser despachadas por el juez dentro de las 24 (veinticuatro) horas, habilitando días y horas, si fuera solicitado”.*

La Ley N° 27.430 del 27/12/2017 incorpora como inciso h del artículo 35 de la ley 11.683, el siguiente:

“h) La Administración Federal de Ingresos Públicos podrá disponer medidas preventivas tendientes a evitar la consumación de maniobras de evasión tributaria, tanto sobre la condición de inscriptos de los contribuyentes y responsables, así como respecto de la autorización para la emisión de comprobantes y la habilidad de dichos documentos para

otorgar créditos fiscales a terceros o sobre su idoneidad para respaldar deducciones tributarias y en lo relativo a la realización de determinados actos económicos y sus consecuencias tributarias. El contribuyente o responsable podrá plantear su disconformidad ante el organismo recaudador. El reclamo tramitará con efecto devolutivo y deberá ser resuelto en el plazo de cinco (5) días. La decisión que se adopte revestirá el carácter de definitiva pudiendo sólo impugnarse por la vía prevista en el artículo 23 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos N° 19.549.”.

Esta inclusión se inserta en un escenario de medidas preventivas con relación a la realización de maniobras fraudulentas como sería la inscripción no justificada de determinados sujetos en determinados impuestos o la emisión de comprobantes apócrifos. Más allá de la finalidad loable de erradicar este tipo de operatoria, se advierte el riesgo de que estas medidas preventivas dictadas por sí y ante sí por el organismo fiscal, sin autorización judicial previa, exponga a ciertos sujetos a actos arbitrarios de la administración, inscriptos en la figura de desvío de poder, que deberían tener un control oportuno y eficaz que el efecto devolutivo no garantiza.

- Artículo 36°

"Los contribuyentes, responsables y terceros que efectúan registraciones mediante sistemas de computación de datos, deberán mantener en condiciones de operatividad en los lugares señalados en el último párrafo del art. 33 (domicilio fiscal), los soportes magnéticos utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible, por el término de 2 (dos) años contados a partir de la fecha de cierre del ejercicio en el cual se hubieran utilizado.

La AFIP podrá requerir a los contribuyentes, responsables y terceros:

a) Copia de totalidad o parte de los soportes magnéticos aludidos, debiendo suministrar la AFIP los elementos materiales al efecto.

b) Información o documentación relacionada con el equipamiento de computación utilizado y de las aplicaciones implantadas, sobre características técnicas del hardware y software, ya sea que el procesamiento se desarrolle en equipos propios o arrendados o que el servicio sea prestado por un tercero.

Asimismo podrá requerir especificaciones acerca del sistema operativo y los lenguajes y/o utilitarios utilizados, como así también, listados de programas, carpetas de sistemas, diseño de archivos y toda otra documentación o archivo inherentes al proceso de los datos que configuran los sistemas de información.

c) La utilización, por parte del personal fiscalizador del Organismo Recaudador, de programas y utilitarios de aplicación en auditoría fiscal que posibiliten la obtención de datos, instalados en el equipamiento informático del contribuyente y que sean necesarios en los procedimientos de control a realizar.

Lo especificado en el presente artículo también será de aplicación a los servicios de computación que realicen tareas para terceros. Esta norma sólo será de aplicación en relación a los sujetos que se encuentren bajo verificación.

La AFIP dispondrá los datos que obligatoriamente deberán registrarse, la información inicial a presentar por parte de los responsables o terceros, y la forma y plazos en que deberán cumplimentarse las obligaciones dispuestas en el presente artículo".

La Ley N° 27.430 sustituye el artículo sin número agregado a continuación del artículo 36 de la ley 11.683, por el siguiente:

“ARTÍCULO ...- Orden de intervención. A efectos de verificar y fiscalizar la situación fiscal de los contribuyentes y responsables, la Administración Federal de Ingresos Públicos librará orden de intervención. En la orden se indicará la fecha en que se dispone la medida, los funcionarios encargados del cometido, los datos del fiscalizado (nombre y apellido o razón social, Clave Única de Identificación Tributaria y domicilio fiscal) y los impuestos y períodos comprendidos en la fiscalización. La orden será suscripta por el funcionario competente, con carácter previo al inicio del procedimiento, y será notificada en forma fehaciente al contribuyente o responsable sujeto a fiscalización.

Toda ampliación de los términos de la orden de intervención deberá reunir los requisitos previstos en el presente artículo.

En los mismos términos, será notificada fehacientemente al contribuyente o responsable, la finalización de la fiscalización.

La Administración Federal de Ingresos Públicos reglamentará el procedimiento aplicable a las tareas de verificación y fiscalización que tuvieran origen en el libramiento de la orden de intervención.

En el transcurso de la verificación y fiscalización y a instancia de la inspección actuante, los contribuyentes y responsables podrán rectificar las declaraciones juradas oportunamente presentadas, de acuerdo con los cargos y créditos que surgieren de ella. En tales casos, no quedarán inhibidas las facultades de la Administración Federal de Ingresos Públicos para determinar la materia imponible que en definitiva resulte.”.

La modificación introducida incorpora al artículo sin número los cuatro primeros párrafos, con los que describe expresamente los requisitos formales que debe reunir la orden de intervención tendiente a verificar y fiscalizar la situación fiscal de los contribuyentes y responsables.

La lectura de las normas transcritas nos hace ver claramente la amplitud de las facultades con que cuenta el organismo fiscal para el cumplimiento de su misión.

Como hemos visto, el inciso d), del artículo 35° de la Ley N° 11.683 concede a los funcionarios de la AFIP la facultad de requerir el auxilio de la fuerza pública cuando tropezcan con obstáculos en el ejercicio de sus funciones.

Tal posibilidad del empleo de la fuerza pública para la restricción a los derechos personales o patrimoniales, como un medio de asegurar el logro de los fines del proceso, es lo que se conoce como "coerción procesal".

Los actos coercitivos pueden restringir derechos personales (vg, allanamiento de domicilio, violación de correspondencia, privación de la libertad) o patrimoniales (vg. embargo de bienes).

Las medidas coercitivas en tanto implican una restricción o limitación impuesta a un derecho constitucional deben estar expresamente previstas en las leyes procesales, las que al mismo tiempo fijan los límites dentro de los cuales la coerción se ejerce legítimamente.

Ya la mera citación a comparecer constituye una medida de coerción procesal, en tanto el citado puede ser llevado por medio de la fuerza pública, pero el mayor impacto de los

mismos se aprecia en las inspecciones llevadas a cabo en el marco de la Ley N° 11.683 y, en lo que hace a la libertad personal, en los procedimientos originados por los delitos tipificados en la Ley Penal Tributaria.

El organismo fiscal está facultado a usar sus poderes no sólo respecto de los contribuyentes, sino también de los terceros que tengan conocimiento de las operaciones de los contribuyentes.

Ejemplo claro de ello son las atribuciones que el artículo 7° del Decreto N° 618/97 otorga al Administrador Federal para la creación de "agentes de información", en cuya virtud han sido dictadas, entre otras, las normas que conforman el S.I.T.E.R. (Sistema de información de transacciones económicas relevantes). Las facultades emanadas del mencionado decreto son pasibles del reproche basado en la conculcación del principio de legalidad, según el cual las cargas públicas sólo quedan legitimadas si son impuestas mediante una ley sancionada por el Congreso. A ello cabe agregar, las consideraciones que hemos efectuado especialmente en los Capítulos VIII, I.1; XVII, 2 y XVIII, 5.

El artículo 7° del Decreto N° 618/97 dispone que el Administrador Federal está facultado para impartir normas generales obligatorias para los responsables y terceros, en las materias en que las leyes autorizan a la Administración Federal de Ingresos Públicos a reglamentar la situación de aquellos frente a la Administración, destacando que, en especial, podrá dictar normas obligatorias en relación, entre otros, a los siguientes puntos:

1. Inscripción de contribuyentes, responsables, agentes de retención y percepción y forma de documentar la deuda fiscal por parte de los contribuyentes y responsables.
2. Inscripción de agentes de información y obligaciones a su cargo.

La simple lectura de la parte pertinente del artículo 7° revela que, tanto para el establecimiento de cargas públicas destinadas a recaudar impuestos por vía de retención o percepción en la fuente cuanto para aquellas impuestas para obtener información general, el organismo fiscal puede acudir a la vía del dictado de una resolución general que así lo disponga, individualizando a los sujetos a cuyo cargo han de quedar las responsabilidades pertinentes y la descripción de las obligaciones que les son encomendadas.

La AFIP cuenta con atribuciones para dictar normas obligatorias sobre facturación y registración de operaciones (plasmadas actualmente en la Resolución General N° 3.419 y sus modificatorias) cuyo incumplimiento es la fuente más habitual que da origen a la clausura de establecimientos que habremos de analizar en el Capítulo XXX.

Por el artículo 35° de la Ley N° 11.683, la AFIP tiene atribuciones para inspeccionar los libros, anotaciones, papeles y documentos vinculados con datos relacionados con los impuestos y aportes y contribuciones de seguridad social cuya recaudación está a su cargo, tanto respecto del contribuyente cuanto de los terceros.

Para ello, el organismo fiscal puede optar por tres alternativas:

- a) enviar al contribuyente o responsable un "requerimiento" o cuestionario por escrito, otorgándole un plazo para que se responda.

Dicho plazo, por aplicación de la Circular N° 916 de la DGI, de fecha 29.6.1970, cuando el requerimiento de información es efectuado a un tercero, debe ser el razonablemente necesario para su elaboración, compatible con la integridad de los intereses en juego. Dicha Circular no hace más que ajustar los requerimientos al principio de interdicción de la excesividad que hemos comentado en páginas anteriores.

En todos los casos, si el plazo otorgado es insuficiente, se podrá solicitar la prórroga pertinente, con fundamento en la citada Circular N° 916.

Deben tenerse siempre presentes los lineamientos fijados por dicha Circular en cuanto a la minimización de los inconvenientes al tercero afectado, el que, en caso necesario, podrá solicitar el resarcimiento de los gastos en los que incurra.

Si los informes relacionados con sus clientes son requeridos a entidades financieras, el plazo mínimo será de 15 días hábiles, por aplicación de la Resolución General N° 1202, del año 1968. En efecto, dicha resolución establece que *“las informaciones y demás elementos de juicio que obren en poder de los bancos oficiales o particulares relacionados con sus clientes que, por su naturaleza, posibiliten una mejor verificación de la situación fiscal de los contribuyentes y responsables, sólo podrán ser requeridos por intermedio de los señores jueces administrativos ... El requerimiento respectivo deberá otorgar un plazo mínimo de 15 días hábiles para su cumplimentación”*.

En armonía con el criterio que hemos desarrollado en esta obra, la información referida a sus clientes, dirigida al contribuyente o responsable inspeccionado o a un tercero, sea o no entidad financiera, debe quedar circunscripta a aquellos casos en que tales datos tengan trascendencia tributaria en atención a su relevancia para comprobar la correcta determinación de la deuda tributaria del inspeccionado.

En tal contexto, se impone tener en cuenta la finalidad perseguida por el funcionario al requerir la información acerca de los clientes. Si ella va dirigida a obtener datos relativos a la determinación impositiva del inspeccionado, a quien se le formula el pedido, tal solicitud se compadece con su deber de colaboración. Si, en cambio, la misma está orientada a coleccionar antecedentes de su cliente, con el objeto de verificar el comportamiento de éste frente a las normas tributarias, entonces adquiere virtualidad el criterio que sustentamos en cuanto a que sólo la iniciación de una fiscalización concretada sobre un contribuyente o responsable, en este caso el cliente, le otorga a la AFIP la facultad de solicitar informaciones sobre el mismo. En cambio, si dicho procedimiento de fiscalización sobre el cliente no puede ser acreditado por el organismo recaudador, no se darían los presupuestos legales para darle legitimidad a los requerimientos, por no cumplir con la condición de la existencia previa de una inspección realizada sobre el sujeto por el cual se solicita información.

Así, el pedido de referencias de tipo general que incluya la confección de listados cuya descripción detallada exhiba los datos personales o particulares del cliente, sin que tales datos tengan relevancia tributaria con relación a la situación fiscal del inspeccionado, se inscribe dentro de aquellos requerimientos que exceden el deber de colaboración al que está sometido el contribuyente o responsable inspeccionado.

b) citar al contribuyente o responsable para que concurra a la sede del organismo fiscal, para brindar las respuestas que le sean requeridas y exhibir los comprobantes pertinentes.

También en este caso debe fijarse un plazo razonable para la comparencia, en atención al domicilio del citado, y, llegado el caso, el fisco debe hacerse cargo de los gastos de traslado del testigo, por aplicación del artículo 79° inciso b, del Código Procesal Penal.

c) pero la más usual de las vías, sobre todo si se trata de controlar el cumplimiento de las propias obligaciones del sujeto de la verificación, es lo que conocemos normalmente con el nombre de "inspecciones", a las que nos referiremos en el presente Capítulo.

4. Notificaciones. Artículo 100°, Ley N° 11.683 (t.o.1998)

Para que el acto administrativo sea perfecto es necesario que tenga validez y eficacia, sólo así tendrá efectos jurídicos. La eficacia la adquiere el acto administrativo mediante su publicidad o comunicación al administrado. Sin la publicidad o comunicación los administrados ignoran la existencia del acto y es, para ellos, como si no existiere. La exigencia de la publicidad deriva del precepto constitucional según el cual ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe (artículo 19° Constitución Nacional).

El acto de alcance general (v.g. Resolución General), fuente de derecho objetivo, se publicita mediante publicación, lo que normalmente se hace en el "Boletín Oficial". El acto administrativo de alcance particular, creador de situaciones jurídicas individuales, se da a conocer mediante su notificación por un medio idóneo.

Por fuera de las razones de eficacia aludidas precedentemente, la publicidad del acto administrativo constituye una garantía a favor de los administrados ya que sólo así éstos pueden imponerse del contenido del acto, pudiendo, en base a ello, articular las defensas que el caso amerite. La notificación es requisito jurídico para la eficacia de dicho acto y presupuesto para que transcurran los plazos de impugnación del acto notificado.

La notificación deberá contener el texto íntegro del acto, lo que implica la necesaria exteriorización de sus fundamentos y su parte dispositiva (artículo 43° del reglamento de la ley de procedimientos administrativos), los recursos que resulten procedentes, el órgano ante el que pudieren presentarse los recursos y el plazo para recurrir. Sin perjuicio de lo exhibido en la notificación, el administrado puede interponer cualquier otro recurso que pudiere corresponder.

El artículo 100° de la Ley N° 11.683 (t.o.1998) dispone que las citaciones, notificaciones, intimaciones de pago, etc., serán practicadas en alguna de las siguientes formas:

- a) por carta certificada con aviso especial de retorno; el aviso de retorno servirá de suficiente prueba de la notificación, siempre que la carta haya sido entregada en el domicilio del contribuyente aunque aparezca suscripto por un tercero;
- b) personalmente, por medio de un empleado de la Dirección General, quien dejará constancia en acta de la diligencia practicada y del lugar, día y hora en que se efectuó, exigiendo la firma del interesado. Si éste no supiere o no pudiera firmar, podrá hacerlo, a su ruego, un testigo.

Si el destinatario no estuviese o se negare a firmar, dejará igualmente constancia de ello en acta. En días siguientes, no feriados, concurrirán al domicilio del interesado 2 (dos) funcionarios de la Dirección General para notificarlo. Si tampoco fuere hallado, dejarán la resolución o carta que deben entregar en sobre cerrado, a cualquier persona que se hallare en el mismo, haciendo que la persona que la reciba suscriba el acta.

Si no hubiere persona dispuesta a recibir la notificación o si el responsable se negare a firmar, procederán a fijar en la puerta de su domicilio y en sobre cerrado el instrumento de que se hace mención en el párrafo que antecede.

- c) por nota o esquila numerada, con firma facsimilar del funcionario autorizado, remitida con aviso de retorno y en las condiciones que determine la AFIP para su emisión y demás recaudos;
- d) por tarjeta o volante de liquidación o intimación de pago numerado, remitidos con aviso de retorno, en los casos en que la AFIP disponga con carácter general, la liquidación administrativa de la obligación tributaria sobre la base de datos aportados por los contribuyentes, responsables, terceros y/o los que ella posea.
- e) por cédula, por medio de los empleados que designe el Administrador Federal, quienes en las diligencias deberán observar las normas que sobre la materia establece el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación;
- f) por telegrama colacionado u otro medio de comunicación de similares características.

Si las citaciones, notificaciones, etc., no pudieran practicarse en la forma antedicha por no conocerse el domicilio del contribuyente, se efectuarán por medio de edictos publicados durante cinco días en el Boletín Oficial, sin perjuicio de que también se practique la diligencia en el lugar donde se presume que pueda residir el contribuyente.

- g) por comunicación en el domicilio fiscal electrónico del contribuyente o responsable, en las formas, requisitos y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, los que deberán garantizar la correcta recepción por parte del destinatario. *(Inciso sustituido por art. 219 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)*

Cuando la notificación se produzca en día inhábil, se tendrá por practicada el día hábil inmediato siguiente. *(Párrafo incorporado por art. 220 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial.*

Hemos visto que la notificación deberá contener la transcripción íntegra de los fundamentos y la parte dispositiva del acto, lo que revela que el contenido de la notificación es esencial para darle eficacia jurídica, la cual reposa en el conocimiento cierto del acto por parte del particular.

El artículo 41° del reglamento de la ley de procedimientos administrativos dispone que las notificaciones sólo serán válidas si se efectúan por alguno de los siguientes medios: a) por acceso directo de la parte interesada al expediente; b) por presentación espontánea de la parte interesada; c) por cédula; d) por telegrama colacionado con aviso de entrega; e) por oficio impuesto como certificado expreso con aviso de recepción.

Todos los medios aludidos por el artículo 41° precitado permiten demostrar válidamente que el administrado fue notificado fehacientemente e íntegramente del contenido del acto administrativo.

Por el contrario, la notificación por carta certificada con aviso especial de retorno, a la que alude el inciso a, del artículo 100° de la Ley N° 11.683 (t.o.1998), sólo prueba la remisión y la recepción de un envío postal, mas no prueba el contenido de lo que se envió, ni siquiera que lo que se envió sea un acto administrativo, lo cual no se compadece con lo ordenado por el artículo 43° del reglamento de la ley de procedimientos administrativos, que manda que la notificación debe transcribir íntegramente los fundamentos y la parte dispositiva del

acto objeto de notificación. Nótese que, al respecto, por aplicación del artículo 116° de la Ley N° 11.683 (t.o.1998) la legislación que regula los procedimientos administrativos es de aplicación supletoria en todo lo no previsto por aquella ley.

Estamos de acuerdo, pues, con Sacristán³¹³ cuando expresa que “cabe tener al modo de notificación del inciso a, del artículo 100° de la Ley N° 11.683 (t.o.1998) por inválido, en tanto establece un modo de notificación que no acredita la puesta en conocimiento del administrado, del acto íntegro y de su contenido, en evidente colisión con la finalidad que sustenta la necesidad de que, por razones de debido proceso o de garantía jurídica de protección, el administrado se anoticie, y, correlativamente, la Administración pueda probar que comunicó el acto”.

5. Instrucción preparatoria de la determinación de oficio

De conformidad con la Ley N° 11.683 la determinación de oficio puede efectuarse en base al conocimiento cierto de la materia imponible, o mediante estimación.

El artículo 16° prevé un procedimiento excepcional para cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas, en cuyo caso la Administración Federal de Ingresos Públicos procederá a determinar de oficio la materia imponible y a liquidar el gravamen correspondiente, sea en forma directa, por conocimiento cierto de dicha materia, sea mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquella.

El artículo 18° de la Ley N° 11.683 (t.o.1998) alude a la determinación sobre base presunta, haciendo referencia a un elenco de hechos que pueden tomarse como presunción general, salvo prueba en contrario, para la estimación de oficio, siendo su enumeración la siguiente:

- a) las ganancias netas de personas de existencia visible equivalen por lo menos a 3 veces el alquiler que paguen por la locación de inmuebles destinados a casa habitación en el respectivo período fiscal.
- b) cuando los precios de inmuebles que figuren en las escrituras sean notoriamente inferiores a los vigentes en plaza, y ello no sea explicado satisfactoriamente por los interesados, la AFIP podrá impugnar dichos precios y fijar de oficio un precio razonable de mercado.
- c) cuando se comprueben diferencias físicas de inventarios de mercaderías se establecen consecuencias jurídicas e impositivas con relación a los impuestos a las ganancias, al valor agregado, a los impuestos internos, sobre el patrimonio neto y sobre los capitales.
- d) las ventas, prestaciones de servicio u operaciones presuntas del contribuyente o responsable bajo control, durante un mes determinado, estará representado por el resultado de promediar el total de ventas, de prestaciones de servicios o de cualquier otra operación controlada por la AFIP en no menos de 10 días continuos o alternados fraccionados en dos períodos de 5 días cada uno, con un intervalo entre ellos que no podrá ser inferior a 7 días, de un mismo mes, multiplicado por el total de días hábiles comerciales.
- e) los incrementos patrimoniales no justificados con más de un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles, constituyen ganancias netas del ejercicio en que se produzcan a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias.

³¹³ SACRISTÁN, ESTELA B., “En torno a las notificaciones del art. 100, inc. a) de la ley 11.683”, Periódico Económico Tributario”, 27/7/01.

El artículo 18° dispone que las presunciones establecidas en los distintos incisos precedentemente indicados no podrán aplicarse conjuntamente para un mismo gravamen por un mismo período fiscal.

El último párrafo de dicho artículo alude al derecho del contribuyente o responsable a probar lo contrario en punto a las presunciones sobre las cuales el organismo fiscal efectúe la determinación de los gravámenes, precepto éste innecesario si se tiene en cuenta que los indicios previstos en el artículo 18° y cualquier otro que la AFIP pudiere tomar en cuenta, conducen a obtener presunciones simples que siempre habilitan al contribuyente a probar tanto la inexistencia del hecho tomado como indicio cuanto la falta de relación entre el indicio y el hecho presumido o conjeturado.

La reforma de la Ley N° 11.683 (t.o.1998) sancionada por el Congreso nacional en octubre de 2003, incorporó tres nuevos incisos al artículo 18°, a saber:

“c’) Las diferencias entre la producción considerada por el contribuyente a los fines tributarios -teniendo en cuenta las existencias iniciales y finales- y la información obtenida por relevamiento efectuado por imagen satelital, previamente validadas en función de precios oficiales determinados para exportación o en función de precios de mercado en los que el contribuyente acostumbra a operar, representan:

a) En el impuesto a las ganancias:

Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a las diferencias de producción en concepto de incremento patrimonial, más un diez por ciento (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.

b) En el impuesto al valor agregado:

Montos de ventas gravadas omitidas, determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente.

El pago del impuesto en estas condiciones no generará ningún crédito fiscal.

c) En los impuestos sobre los bienes personales y a la ganancia mínima presunta:

Bienes de activo computable.

Se presume, sin admitir prueba en contrario, que las diferencias de materia imponible estimadas, corresponden al último ejercicio fiscal cerrado inmediato anterior a aquél en el cual la Administración Tributaria hubiera verificado las diferencias de producción”.

El comentario sintético que formulamos sobre el inciso c', agregado por la reforma, es que, si bien es un hecho incontrastable que la información que recogen los satélites acerca de todo lo que sucede en la Tierra no puede hoy en día ser obstaculizada, lo cierto es que la utilización de la misma con fines fiscales podría ser objetada, en razón de la intromisión indebida del Fisco sobre ámbitos de privacidad amparados por las garantías constitucionales y además, por estar este modo de administrar la gestión de contralor, en pugna con elementales principios de procedimiento, ya que la misma es merecedora de la crítica basada en la ineficiencia del acto administrativo por carecer de publicidad, es decir, de notificación al contribuyente del carácter que inviste y el objetivo del relevamiento efectuado.

Remitimos al punto siguiente en el cual efectuamos el análisis crítico de esta norma.

“g) Los depósitos bancarios, debidamente depurados, que superen las ventas y/o ingresos declarados del período, representan:

a) En el impuesto a las ganancias:

Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a las diferencias de depósitos en concepto de incremento patrimonial, más un diez por ciento (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.

a) *En el impuesto al valor agregado:*

Montos de ventas gravadas omitidas, determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente.

El pago del impuesto en estas condiciones no generará ningún rédito fiscal”.

“h) El importe de las remuneraciones abonadas a personal en relación de dependencia no declarado, así como las diferencias salariales no declaradas, representan:

a) *En el impuesto a las ganancias:*

Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a las remuneraciones no declaradas en concepto de incremento patrimonial, más un diez por ciento (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.

a) *En el impuesto al valor agregado:*

Montos de ventas gravadas omitidas, determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente.

El pago del impuesto en estas condiciones no generará ningún crédito fiscal.

“Las diferencias de ventas gravadas a que se refieren los puntos 2 de este inciso y del inciso g) precedene, serán atribuidas a cada uno de los meses calendarios comprendidos en el ejercicio comercial anterior prorrateándolas en función de las ventas gravadas, no gravadas y exentas que se hubieran declarado o registrado, respecto de cada uno de dichos meses”.

Además, la reforma precitada agregó a continuación del artículo 18°, el siguiente:

“Art. ... Cuando se tratare de ingresos de fondos provenientes de países de baja o nula tributación -a que alude el artículo 15 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (t.o. 1997 y sus modificaciones)- cualquiera sea su naturaleza, concepto o tipo de operación de que se trate, se considerará que tales fondos constituyen incrementos patrimoniales no justificados por el tomador o receptor local.

Los incrementos patrimoniales no justificados a que se refiere el párrafo anterior con más un diez por ciento (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles, representan ganancias netas del ejercicio en que se produzcan, a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias y en su caso, base para estimar las operaciones gravadas omitidas del respectivo ejercicio comercial en los impuestos al valor agregado e internos.

No obstante lo dispuesto en los párrafos precedentes, la Administración Federal de Ingresos Públicos considerará como justificados aquellos ingresos de fondos a cuyo respecto el interesado pruebe fehacientemente que se originaron en actividades efectivamente realizadas por el contribuyente o por terceros en dichos países o que provienen de colocaciones de fondos oportunamente declarados”.

Por su parte la Ley de reforma tributaria N° 27,430, del 27/12/2017 incorpora como primer artículo sin número a continuación del artículo 18 de la ley 11.683, el siguiente:

“ARTÍCULO ...- Determinación sobre base presunta. El juez administrativo podrá determinar los tributos sobre base presunta cuando se adviertan irregularidades que imposibiliten el conocimiento cierto de las operaciones y, en particular, cuando los contribuyentes o responsables:

a) Se opongan u obstaculicen el ejercicio de las facultades de fiscalización por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

b) No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las normas tributarias.

c) Incurran en alguna de las siguientes irregularidades:

1. Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración de los costos.

2. Registración de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.

3. Omisión o alteración del registro de existencias en los inventarios, o registración de existencias a precios distintos de los de costo.

4. Falta de cumplimiento de las obligaciones sobre valoración de inventarios o de los procedimientos de control de inventarios previstos en las normas tributarias.”.

El artículo incorporado a continuación del artículo 18 de la Ley 11.683, faculta a la AFIP a determinar los tributos sobre base presunta cuando advierta irregularidades que impidan el conocimiento cierto de las operaciones, para ello aporta pautas indiciarias.

La jurisprudencia ha admitido la estimación sobre base presunta frente a informaciones suministradas por terceros que permitan sospechar la falta de veracidad de las declaraciones presentadas por los contribuyentes o de sus registraciones contables, o cuando se carezca de documentación respaldatoria de las registraciones contables o exposiciones impositivas, o cuando el contribuyente no llevare registros contables o de contar con ellos, los mismos no resulten confiables. A ello cabe agregar el supuesto de falta de colaboración por parte del contribuyente o responsable o cualquier otra circunstancia que impida materialmente la verificación del organismo recaudador, imposibilitándole acceder a los registros contables o a información necesaria para cumplir con su cometido.

Rechazamos la pretensión del Fisco en punto a utilizar el sistema de la determinación estimada sobre base presunta, cuando no se dan las circunstancias excepcionales que le imposibiliten determinar el impuesto por conocimiento cierto de la materia imponible. Se inscriben en esta categoría aquellos procedimientos en los cuales el funcionario actuante exigiere del inspeccionado una colaboración que, además de irrogarle gastos excepcionales, fuere más allá del deber de colaboración que el contribuyente está obligado a prestar y que, por su naturaleza, le compete realizar exclusivamente al inspector. Se incluye en esta hipótesis, por ejemplo, la realización de cálculos aritméticos tendientes a cuantificar la base de imposición por hechos presuntamente no declarados que habrá de conducir al reclamo del impuesto supuestamente omitido, así como cualquier otro requerimiento desproporcionado, improcedente e innecesario a los fines de determinar sobre base cierta la materia imponible.

El principio de economicidad en la recaudación debe tomar en cuenta tanto los gastos en que debe incurrir el Fisco cuanto aquellos que afectan a los contribuyentes, y los gastos ocasionados por la administración del sistema impositivo no deberían exceder, en conjunto, el monto mínimo necesario para alcanzar los objetivos socio-económicos estimados dentro

de la política tributaria. Transferirle al particular el costo en el que debe incurrir el organismo fiscal es reprochable, tanto como obligar al inspeccionado a llevar adelante una tarea fiscalizadora que le compete a dicho organismo, más aún cuando la misma se realiza sobre el mismo inspeccionado. La función de fiscalización es propia del Estado, la cual no puede delegarse y, mucho menos, en el propio inspeccionado.

En relación con lo señalado, somos de la opinión que si los elementos conocidos por los inspectores son suficientes para determinar la materia imponible de modo tal que con ellos estén en condiciones de liquidar el gravamen en forma directa, por conocimiento cierto de dicha materia, la utilización del procedimiento alternativo de determinación estimada sobre base presunta no se compadece con el mandato legal, el cual ofrece esta variante cuando no se den tales condiciones y los elementos conocidos *sólo permitan presumir* la existencia y magnitud del hecho generador y su base imponible.

Admitir lo contrario implicaría otorgarles a los inspectores una facultad discrecional excesiva con afectación de los derechos de los contribuyentes, derivándose ello en la Impugnación del acto administrativo. Los vicios en que se hubiere incurrido en el procedimiento administrativo, habilitan a la víctima del acto viciado a solicitar la declaración de nulidad.

Villegas³¹⁴ expone, a nuestro juicio muy claramente, las etapas del procedimiento determinativo que debe llevar a cabo la Administración fiscal, afirmando que las primeras tareas a que se ve abocado el fisco son las fiscalizadoras e investigatorias. Así, como la declaración debe responsabilizar en forma definitiva e inmodificable al declarante por sus consecuencias (salvo los casos de error comprobado), la Administración se encuentra con la seguridad de un hecho imponible realizado y con un sujeto pasivo identificado, dirigiendo sus pasos hacia el importe de una deuda tributaria que se tiene por existente, añadiendo el citado autor que más difícil es el asunto para el fisco cuando debiendo haberse declarado no se declaró. Se trata en este último caso, no de la mera verificación, fiscalización o control, sino de una verdadera tarea de investigación cuyo objeto será descubrir la existencia de posibles hechos imponibles realizados pero ignorados por el fisco.

Villegas señala que cuando la declaración es desechada por el organismo fiscal o descubre la existencia de un hecho imponible acaecido pero no declarado, la tarea del fisco se transforma en una etapa de instrucción preparatoria de la determinación, mediante la cual aquél intenta conocer la verdad de los hechos.

Para el cumplimiento de tal cometido, el organismo fiscal tiene a su alcance un amplio instrumental coercitivo.

En el curso de una verificación corriente, el organismo fiscal puede requerir información verbal o escrita al contribuyente, responsable o terceros.

Por su parte, la Circular N° 916 de la AFIP, del año 1970, establece en forma general que los requerimientos de información deben otorgar un lapso razonable para su contestación, debiendo cuidarse de causar los mínimos inconvenientes a la hacienda del tercero requerido. Esta recomendación, que en la práctica muchas veces no es tenida en cuenta, se compadece con el denominado por la doctrina alemana “principio de la interdicción de la excesividad” que actúa como límite al accionar de la Administración tributaria y que prohíbe que la AFIP, al amparo del deber de colaboración a cargo del inspeccionado, efectúe requerimientos excesivos, exorbitantes o desmesurados.

El suministro de información a que hemos hecho referencia puede ser requerido mediante la citación de los interesados, lo que implica la obligación de concurrir a la sede del organismo fiscal, dentro del plazo que se fijará prudentemente en atención al lugar del domicilio del citado.

³¹⁴ VILLEGAS, HÉCTOR B., “Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario”, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1992, p.339 y ss.

La citación a terceros es efectuada en su calidad de testigos, por lo que constituye una carga cuyo cumplimiento puede ser compelido mediante el uso de la fuerza pública.

La incomparecencia de un testigo es un delito previsto en el artículo 243° del Código Penal, en tanto que en caso de negativa a declarar puede ser arrestado por dos días y, de persistir en la negativa, se iniciará contra él causa criminal, según lo dispone el artículo 247° del Código Procesal Penal de la Nación. En ambos casos, la pena es de 15 días a un mes de prisión.

Por su parte, la puesta a disposición de comprobantes y justificativos puede hacerse en el domicilio del requerido, o en la sede del organismo fiscal, si éste así lo exigiere.

5.1. Información obtenida por relevamiento efectuado por imagen satelital

El artículo 18° de la Ley Nro. 11.683 (t.o.1998) alude a la determinación impositiva sobre base presunta, haciendo referencia a un elenco de hechos que pueden tomarse como presunción general, salvo prueba en contrario, para la estimación de oficio. Se ha incorporado, como nueva presunción, la que como las otras admite prueba en contrario, a las diferencias entre la producción considerada por el contribuyente a los fines tributarios – teniendo en cuenta las existencias iniciales y finales- y la información obtenida por relevamiento efectuado por imagen satelital, atribuyéndole el carácter de ganancias netas para el impuesto a las ganancias, el de ventas gravadas omitidas en el impuesto al valor agregado y el de bienes del activo computable en los impuestos sobre los bienes personales y a la ganancia mínima presunta, presumiendo, sin admitir prueba en contrario, que las diferencias de materia imponible estimadas, corresponden al último ejercicio fiscal cerrado inmediato anterior a aquél en el que la Administración Tributaria hubiera verificado las diferencias de producción.

La información obtenida por la AFIP mediante relevamiento efectuado por imagen satelital puede afectar, entre otros contribuyentes, a los establecimientos agropecuarios, ya que el organismo fiscal conseguiría, a través de un sistema observador avanzado (v.g. satélite) una reproducción de los cultivos y/o de las cabezas de ganado, con el fin de cotejar esos datos con los declarados por el contribuyente.

5.1.1. El derecho a la intimidad frente a la información satelital

Mediante la información obtenida por relevamiento efectuado por imagen satelital, el Fisco busca obtener pruebas de evasiones o infracciones impositivas en un intento tipo “expedición de pesca”, siendo este procedimiento contrario al espíritu de la garantía constitucional establecida por el artículo 18° de la Carta Magna pues, como puede verse, la búsqueda no se efectúa por el puntual e individualizado indicio de la comisión de una infracción que pueda imputarse a un determinado contribuyente, sino en base al declarado e impreciso propósito de combatir la creciente evasión impositiva.

La restricción a los derechos individuales está prevista en nuestra Constitución para situaciones excepcionales. No está en la esencia del precepto constitucional restrictivo de garantías personales, la convalidación de disposiciones normativas -ni siquiera de aquellas emanadas del Congreso de la Nación- que conmuevan los derechos individuales cuando la persona afectada por tal norma no es sospechada de haber incurrido en alguna ilicitud.

Admitir lo contrario equivaldría a consentir que el Estado, en clara oposición con el mandato constitucional, con el argumento de que en razón del incremento de la actividad delictiva en el país y la inseguridad reinante en el mismo, y por no contar la autoridad policial con los medios suficientes para prevenir los delitos, pudiese abrir la correspondencia epistolar y

allanar domicilios sin autorización judicial, con el propósito de encontrar evidencias de algún ilícito, convirtiendo de hecho en letra muerta la prescripción del artículo 18°. No vemos, pues, diferencia ontológica entre los casos que entran en la esfera del derecho penal criminal con relación a aquellos que lo hacen en la órbita del derecho tributario.

Es el derecho al respeto a la intimidad del que goza cualquier persona, el que opera como suficiente mandato constitucional para limitar al Estado en el ejercicio de prácticas indiscriminadas, que apuntan a coleccionar pruebas de infracciones a través de intentos conocidos con la denominación de “expedición de pesca”.

No se discute la legitimidad de la Hacienda Pública en punto a tomar conocimiento de la situación de los contribuyentes y responsables de obligaciones tributarias, pero también creemos que el organismo recaudador tiene las herramientas jurídicas necesarias para alcanzar dicho objetivo sin que, para ello, deba acudir a procedimientos incompatibles con el ordenamiento jurídico y, por lo tanto, irrespetuoso de la letra y el espíritu de la Constitución Nacional.

Las normas positivas que reglamentan su actuación establecen los alcances de sus facultades con criterio amplio poniendo a su disposición, además, instrumentos coercitivos que le permiten vencer cualquier resistencia que pueda oponerle el administrado, dentro del marco de legalidad que incluye la intervención judicial, para derribar cualquier escollo obstaculizador en el desarrollo de las funciones que le competen.

El despliegue de los instrumentos coercitivos dentro de los límites establecidos por las leyes procesales, reglamentarias de las garantías personales consagradas por la Constitución, sólo operan frente a supuestos en que el accionar individualizado y concreto del organismo fiscal requiera de su implementación. Nunca se debería apelar a medidas restrictivas de derechos personales, si no media una inspección ya iniciada cuyo eficaz desarrollo pueda verse obstaculizado por la oposición del contribuyente o la sospecha de la existencia de un ilícito.

5.1.2. Ineficacia del acto administrativo por carecer de publicidad

Esta manera de administrar la gestión de contralor está en pugna, además, con elementales principios de procedimiento, ya que la misma es merecedora de la crítica basada en la ineficacia del acto administrativo por carecer de publicidad, es decir, de notificación al contribuyente del carácter que inviste y el objetivo del relevamiento efectuado.

En el punto 3 de este Capítulo describimos las formalidades que deben respetar los funcionarios del organismo fiscal en ocasión de abocarse al inicio de la inspección para que el acto administrativo tenga validez y eficacia y en el apartado 2 del Capítulo XV desarrollamos el principio rector de la publicidad del acto administrativo. A tales antecedentes nos remitimos.

El Fisco no debe arrogarse el derecho de soslayar el valladar constitucional cuando su actuación es premeditada y dirigida a sorprender al administrado en su buena fe. En otras palabras, cuando la conducta del Fisco se inscribe dentro del marco de un operativo tendiente a alcanzar un determinado propósito, debe realizarse conforme al procedimiento garantizador correspondiente para que tanto el objetivo al que se dirige cuanto la manera de procurarlo quede legitimado.

La información obtenida por relevamiento efectuado por imagen satelital, adolece del vicio de la falta de publicidad y los datos así coleccionados no podrían ser usados como medios de prueba con fines sancionatorios.

5.2. Inicio de la inspección

El inicio de la inspección debe ser comunicado al contribuyente mediante nota en la que, además de informársele que se ha resuelto emprender la misma, se describa el nombre y apellido de los inspectores actuantes y del supervisor. La notificación fehaciente puede efectuarse por cualquiera de los medios previstos por el artículo 100° de la Ley N° 11.683 (t.o.1998). La nota debe contener, además, el o los impuestos y el período fiscal sobre los cuales habrá de versar la fiscalización.

La comunicación emanada de la dependencia fiscalizadora de la AFIP constituye un requisito formal necesario para garantizar el ejercicio de sus derechos por parte del inspeccionado, teniendo en cuenta las consecuencias que pueden derivarse de la actuación administrativa. En efecto, la misma puede conducir al acto de determinación de oficio y, en ocasiones, a la incriminación del contribuyente por presuntas infracciones. Con relación a esto último y a la pretendida utilización de la información colectada para utilizarla como órgano de prueba para probar la existencia de infracciones con interés sancionatorio, téngase en cuenta lo expresado en páginas anteriores en el sentido de que el organismo fiscal deberá alertar al contribuyente que la información recogida puede ser usada en su contra, de modo tal de que este pueda hacer uso del derecho a no declarar contra sí mismo.

Al mismo tiempo, el aviso de la inspección tiene la virtualidad de acotar el marco dentro del cual la inspección tiene facultades investigativas.

Las inspecciones pueden desarrollarse en el domicilio fiscal del inspeccionado, en el lugar en donde se realicen las actividades gravadas, en el lugar en donde se encuentren los elementos respaldatorios de las operaciones vinculadas con los hechos imposables correspondientes, o en las agencias o distritos de la AFIP-DGI.

5.3. El “agente fiscalizador encubierto”

Con el propósito de detectar omisiones en la entrega o emisión de facturas y aplicar, de corresponder, la sanción de clausura prevista en el artículo 40° de la Ley N° 11.683, se faculta por el inciso g, del artículo 35° la utilización por parte de la AFIP del “agente fiscalizador encubierto”, es decir, un inspector autorizado para ingresar a los comercios, para detectar a los responsables que no emitan facturas bajo la apariencia de ser compradores, sin que para ello deban acreditar su condición de funcionario público y el objetivo de su presencia en el local. (Incorporado a la Ley N° 11.683, por el artículo 1° punto XI de la Ley N° 26.044, B.O. 6/7/2005)

Esta “ocultación” premeditada del carácter que inviste el funcionario público está en pugna con las garantías personales de rango constitucional y, como derivación de ello, con las normas de procedimiento administrativo-tributario que reglamentan a tales garantías.

Esta conducta es merecedora de la crítica basada en la ineficacia del acto administrativo por carecer de publicidad, es decir, de notificación al contribuyente comunicándole del inicio de la inspección informándole que se ha resuelto emprender la misma, describiendo el nombre y apellido de los inspectores y en su caso, del supervisor actuante.

Ya hemos visto en el punto 3 que para que el acto administrativo sea regular es necesario que tenga validez y eficacia, sólo así tendrá efectos jurídicos. La eficacia la adquiere el acto administrativo mediante su publicidad o comunicación al administrado. Nos remitimos al Capítulo XV, acápite 2, en el cual desarrollamos el principio de publicidad del acto administrativo.

Atendiendo a las posibles consecuencias penales a las que podría conducir la actuación administrativa de verificación, la actuación de los inspectores debe armonizarse con los preceptos constitucionales para que la misma resulte eficaz para extender sus efectos al terreno penal tributario.

La condición de funcionario público no le confiere al inspector tributario impunidad para arrogarse el derecho de soslayar el valladar constitucional, actuando con premeditación para sorprender al particular. En otras palabras, cuando la conducta del Fisco se inscribe dentro del marco de un operativo tendiente a alcanzar un determinado propósito, su ejecución debe realizarse conforme al procedimiento garantizador correspondiente para que tanto el objetivo al que se dirige cuanto la manera de procurarlo quede legitimado. El fin no justifica los medios.

La actividad desarrollada por los inspectores, sin que de ella el contribuyente haya tomado debida nota (v.g. merodear el local o hacerse pasar por comprador), aún en el caso que una ley formal así lo faculte, no puede oponérsele al contribuyente pues, como hemos visto, para él es como si no existiere, deviniendo en tal caso el precepto legal en ilegítimo. Si, por un lado, la restricción a los derechos debe estar autorizada por una ley formal, por el otro, esta ley debe estar ajustada al texto y al espíritu de la Constitución. El poder del Estado no es un poder omnímodo o absoluto sino que, por el contrario, tiene como límite el derecho de los individuos.

Por otra parte, acompañamos la opinión de quienes ven en la “moral” un elemento esencial, autónomo y específico constitutivo del acto administrativo, como sustrato obvio de todo acto jurídico y ello conduce, por fuera de lo ya expresado, a la necesaria consecuencia que la “ética” debe presidir la relación del Estado con los particulares, la que tanto aquél como éstos deben respetar. La actitud engañosa debe descalificarse por ser contraria al comportamiento respetuoso y decoroso esperado en las relaciones civilizadas, más allá de los comportamientos antisociales que pudieran incurrir los particulares en materia del cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Se ha señalado al respecto que “la lealtad que ha de caracterizar el comportamiento de la Administración se concreta en deberes de información, de colaboración y de asistencia, deberes que han de cumplirse conforme a la buena fe, a fin de facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria, o desde un punto negativo, sin obstaculizar la satisfacción de ésta”

La eficaz actuación del organismo fiscal dentro del marco del procedimiento respetuoso del mandato constitucional, debería ser la vía que sustituya la sanción de preceptos apartados de la legitimidad, con el propósito de inhibir a los contribuyentes a asumir conductas evasivas.

5.4. Acceso de los inspectores al domicilio del inspeccionado

Habitualmente, el primer paso de una inspección consiste en el ingreso de los funcionarios al lugar en que habrá de llevarse a cabo su cometido, para lo cual, en principio, deben contar con la autorización del responsable del lugar.

Para que el consentimiento del interesado pueda considerarse válido debe ser expreso y comprobadamente anterior al comienzo de la actividad propia de los funcionarios, no debe haber mediado fuerza o intimidación y se le debe haber hecho saber a la persona que lo preste, que tiene derecho a negar la autorización.

Forma parte indisoluble del derecho a la inviolabilidad del domicilio el derecho de excluir del mismo a cualquier persona. Quien permanece en él una vez que el custodio del lugar ha exigido su salida comete el delito de violación de domicilio.

Esto resulta de real significación puesto que, aun cuando los funcionarios del organismo fiscal se encuentren dentro del domicilio del contribuyente, éste, una vez que aquellos se han identificado (mediante la exhibición de las credenciales pertinentes), puede exigirles que se retiren, salvo que cuenten con una orden de allanamiento.

Si se permite el acceso de los funcionarios fiscales al domicilio comercial o particular, el inspeccionado o quien lo represente en ese momento, deberá firmar un acta de iniciación de inspección, en cuyo caso ya no podrá oponerse ese día a que los funcionarios realicen las tareas de verificación, pues si opusiese resistencia, aun pasiva (falta de colaboración), el Administrador Federal y demás funcionarios especialmente autorizados, podrán requerir el auxilio inmediato de la fuerza pública con competencia en el lugar, la que deberá acordarse sin demora, bajo la exclusiva responsabilidad del funcionario que lo haya requerido y, en su defecto, el funcionario o empleado policial responsable de la negativa u omisión incurrirá en la pena establecida por el Código Penal.

En caso de no permitirse el ingreso, los funcionarios de la AFIP podrán requerir orden de allanamiento al juez competente, la que deberá ser despachada por éste dentro de las 24 horas, aspecto éste sobre el que volveremos en el apartado 4.8 de este capítulo.

5.5. Facultades de los inspectores y deberes del contribuyente o responsable

Durante la inspección domiciliaria los funcionarios del organismo fiscal habrán de procurarse la información necesaria que les permita cerciorarse sobre el grado de cumplimiento a las normas legales por parte del inspeccionado.

Para ello cuentan con dos vías principales: la documental, a través de comprobantes y registros respaldatorios de la actividad del contribuyente (que eventualmente puede derivar en pruebas periciales) y la testimonial, mediante interrogatorios personales y directos a los directivos, funcionarios, empleados y terceros, quienes están obligados a informar a los funcionarios actuantes todo aquello que conozcan acerca del tema consultado. Sea cual fuere la vía optada para recabar información, la misma debe constar en actas, las que deben exhibir con exactitud la exteriorización documental o verbal del particular indagado.

El contribuyente no está obligado a aportar datos que no contienen trascendencia tributaria y que son propios del ámbito de su intimidad.

La pretendida intromisión de la inspección en punto a recabar del inspeccionado la composición de lo consumido durante el ejercicio fiscal se ubica en abierta oposición con la garantía constitucional de reserva de privacidad de los particulares, por cuyo motivo éstos están legitimados para abstenerse de informar el consumido con tal desagregación, pudiendo limitarse a exhibirlo globalmente. Además, estando la tenencia de los bienes suficientemente justificada, la intromisión en la manera de disponer de ellos resulta absolutamente innecesaria por tratarse de actos privados sin trascendencia impositiva y que nada aportan a la configuración del hecho imponible, siendo éste último el objeto de la inspección y sobre el cual está facultada la Administración tributaria para requerir información.

Apoyado en abundante doctrina internacional, Díaz V.O., en opinión que compartimos, señala que a todo contribuyente le compete tener una esfera reservada en la cual desenvuelve sus decisiones comerciales, sin que la indiscreción encuestadora del poder

administrador, tenga acceso a ella, donde el concepto de intimidación económica es un integrante del concepto de intimidación amparado por la Constitución Nacional, lo que la doctrina sajona denomina derecho de "privacy"... Para captar información, la conducta de la inspección debe circunscribirse tan solo a datos que no excedan de efectiva trascendencia tributaria, porque lo contrario se insertaría como una intromisión en la decisión privada de precios del administrado ... La inspección no está facultada para solicitar información privilegiada de privacidad, que no está referida a una operación realizada en concreto, y está vedado de petitionar en información lo que pueda conferir al contribuyente una ventaja competitiva en el mercado³¹⁵. Lo contrario implicaría violar el secreto comercial afectando las reglas del mercado. En este aspecto, nos remitimos a las reflexiones que efectuamos en el Capítulo XIX de la presente obra.

Por otra parte, son pasibles de nulidad las declaraciones obtenidas bajo la forma de juramento, cuando el hecho reconocido podría transformarse en una afirmación confesoria, con consecuencias dentro del ámbito infraccional o penal, con la consecuente violación de la garantía constitucional de la incoercibilidad del imputado como órgano de prueba del art. 18° de la Ley Fundamental. El principio de no autoincriminarse como derivación del principio de la presunción de inocencia se opone, así, como límite frente a la coerción administrativa.

Una vez instalados en el domicilio del contribuyente, los inspectores pueden solicitar los libros, papeles y documentos que sirvan para comprobar las negociaciones y operaciones del inspeccionado.

Cabe preguntarse qué deberes de tipo personal pueden ser exigidos al contribuyente o sus representantes por los funcionarios en el curso de una inspección.

En primer lugar, puede requerírseles información verbal o escrita sobre las ventas, ingresos, egresos y, en general, sobre las circunstancias y operaciones que a juicio de la AFIP estén vinculadas al hecho imponible previsto en las leyes fiscales respectivas. Para ello, en el acta de iniciación deberá dejarse claramente constancia del gravamen por el cual se ha iniciado el procedimiento, o si la misma se refiere a aspectos previsionales.

También podrán exigir los funcionarios actuantes la puesta a disposición de comprobantes y justificativos, ya sea en el domicilio del inspeccionado o en la sede del organismo fiscal, si éste así lo pidiere.

La actividad de los funcionarios dentro del marco de una inspección produce determinados efectos sobre el inspeccionado, debiéndose administrar el procedimiento tributario de modo que resulte compatible el interés social con el interés individual, sin rebasar el límite que separa al deber de colaboración de la afectación de derechos individuales. En otras palabras, ha de mantenerse el necesario equilibrio entre las obligaciones del contribuyente y sus derechos individuales.

La documentación e información requerida debe estar "vinculada al hecho imponible previsto por las leyes respectivas", esto es lo que pregona la última parte del inciso a, del artículo 35° de la Ley N° 11.683. Bien es cierto que dicho precepto agrega que la condición vinculante queda "a juicio de la Administración Federal". Sin embargo, la potestad del organismo fiscal debe ser ejercitada con prudencia y sano juicio. En razón de ello, el requerimiento de información o documentación que no sea imprescindible debería desecharse por innecesaria, ahorrándole al administrado un costo evitable, al mismo tiempo que se preserva su derecho a la privacidad.

³¹⁵ DÍAZ V.O., "Límites al accionar de la inspección tributaria y derechos del administrado", ed. Depalma.

En ocasiones los inspectores actuantes formulan requerimientos en los que solicitan listados de todas las operaciones realizadas por el contribuyente durante un cierto período comprendido dentro de los años no prescriptos, con un detalle pormenorizado de cada una, requiriendo, además, en caso de operaciones no alcanzadas con el impuesto, el motivo de su encuadre fiscal. Ello constituye un exceso. En primer lugar, el contribuyente está obligado a exhibir los elementos respaldatorios de sus operaciones de modo tal que con ellos el inspector esté en condiciones de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, pero la exigencia de confeccionar listados, especialmente cuando los mismos requieran la realización de una tarea adicional por parte del administrado, conculca el principio de la interdicción de la excesividad del cual hemos hecho referencia en páginas anteriores. En todo caso, habiendo el contribuyente puesto a disposición de la inspección en forma ordenada los elementos respaldatorios aludidos, la confección de dichos listados es tarea propia de la actuación revisora del organismo fiscal.

Por otra parte, solicitarle al contribuyente que exhiba por escrito el motivo por el cual no ha tributado el impuesto sobre operaciones no alcanzadas es una tautología que, como tal, no tiene asidero. Tal pedido importaría, además, la inversión de la carga de la prueba, presumiendo una universalidad de actos gravados, cuya exclusión por el contribuyente requeriría de éste el aporte de los elementos de convicción necesarios que justifique tal exclusión. Cabe recordar al respecto que por aplicación del principio de legalidad sólo están gravados los actos expresamente previstos en la ley fiscal y por el principio de reserva (art. 19, Constitución Nacional) el contribuyente no está obligado a exponer las razones de la no imposición de sus actos, en tanto el organismo fiscal no le formule los cargos pertinentes.

El decreto reglamentario de la Ley N° 11.683 prescribe que los documentos, libros y demás elementos requeridos por los funcionarios de la AFIP les deben ser exhibidos en forma ordenada y clasificada del modo en que resulte adecuado para la verificación que se realiza. El incumplimiento de este deber, cuando fuera requerido por los funcionarios actuantes, es considerado "resistencia pasiva" a la inspección, y ello influirá en la graduación de las sanciones que eventualmente puedan aplicarse al inspeccionado.

Tratándose de los libros de comercio y los comprobantes que los respaldan, el inspeccionado está obligado a exhibirlos pero no a entregarlos, en especial los primeros.

La Corte Suprema decidió que los libros siempre deben permanecer en el domicilio legal y estatutario del contribuyente, por lo que el organismo fiscal no está autorizado a requerir su traslado, aspecto sobre el que volveremos al analizar el secuestro de documentación.

Como tiene dicho la doctrina³¹⁶, no resulta equiparable la exhibición de los libros de contabilidad a una "declaración", entendida como una manifestación de voluntad que opere dentro del marco de reserva del principio de la incoercibilidad del imputado como órgano de prueba, ya que los elementos contables son los exponentes de la situación económica, financiera y patrimonial del contribuyente, que deben ser exhibidos a fin de colaborar con la inspección para posibilitar que se cumplan los fines de la verificación tributaria. Distinta es la situación si la exhibición de los libros fuese requerida con fundamento en la Ley N° 11.683 pero dentro de un proceso penal tributario de la Ley Penal Tributaria, pues, en tal caso, el inspeccionado puede invocar el derecho a no inculparse, el que sólo puede ser vencido mediante la intervención de un juez penal que ordene el secuestro de la documentación pertinente³¹⁷.

³¹⁶ ALONSO GONZALEZ L.M. y otros, "La reforma de la ley general tributaria", Cedes, España, p.189.

³¹⁷ Cfme. DÍAZ V.O., "Límites al accionar de la inspección tributaria y derechos del administrado", Ed. Depalma.

El principio de incoercibilidad del imputado como órgano de prueba, y por ello la invocación del derecho a no declarar contra sí mismo, es un atributo con raíz constitucional en el cual el particular puede escudarse toda vez que vislumbre que su declaración puede incriminarlo en un delito.

Por esa razón, aún frente a inspecciones realizadas dentro del marco de las facultades conferidas por la Ley N° 11.683 y en las que no exista causa penal tributaria en trámite, y por el doble carácter que puede asumir el organismo fiscal tanto como fiscalizador del cumplimiento de las leyes tributarias cuanto como acusador en un proceso penal, consideramos que, al iniciarse una inspección, deberá comunicársele al contribuyente o responsable que la información obtenida durante la misma puede ser usada en su contra en un eventual proceso penal, con el objeto de que, mediando la colaboración del inspeccionado bajo tal prevención, queden legitimados los elementos colectados para ser usados como pruebas de cargo.

En el caso de que el contribuyente no esté dispuesto a prestar colaboración bajo esas condiciones, la AFIP está facultada para requerir al juez orden de allanamiento, la que deberá fundarse en la sospecha de la comisión de un delito, aspecto éste que puede dificultar la obtención de dicha orden si, por no haber podido practicar la verificación, no cuenta dicho organismo con elementos que le permitan sospechar de la existencia de un hecho sancionado por la ley penal tributaria. Sin embargo, el organismo fiscal puede obtener indicios del delito, mediante la información colectada en el marco de la denominada "inteligencia fiscal" cuando ésta es realizada mediante procedimientos respetuosos de los derechos individuales, o bien a través de los elementos de juicio obtenidos durante inspecciones realizadas con relación a otros contribuyentes o responsables relacionados comercialmente o jurídicamente con el presunto infractor.

Por aplicación de la garantía del debido proceso en el procedimiento administrativo las actuaciones realizadas por los inspectores actuantes deben quedar documentadas en actas circunstanciadas, lo que se aplica en lo que atañe a recabar información al administrado.

En tanto y en cuanto la violación de las formalidades incidan de algún modo en el acto administrativo encausado o impidan el logro del fin para cuya garantía se establecieron, estamos ante una irregularidad sustancial o esencial correspondiendo, en tal caso, anular el acto administrativo. Esto es válido si se hubiese afectado el derecho de defensa, si no se escuchó al responsable, si no se diligenció medios de prueba ofrecidos, si no se confirió vista de lo actuado.

5.6. La obligación de suministrar a la AFIP copia de los soportes magnéticos

El inciso a, del artículo 36° de la Ley N° 11.683 (t.o.1998) faculta a la AFIP a requerir a los contribuyentes, responsables y terceros copia *de la totalidad o parte* de los soportes magnéticos relacionados con las registraciones efectuadas mediante sistemas de computación de datos.

A primera vista parecería que la atribución es tan amplia como para impedir que el inspeccionado pudiese limitar la información contenida en dichos soportes. No es esa, sin embargo, nuestra opinión, pues consideramos que la norma transcrita debe ser interpretada sistemáticamente dentro del marco jurídico integral que reglamenta la actividad investigadora del organismo recaudador, especialmente lo normado por la Ley N° 11.683.

En efecto, el contribuyente no está obligado a aportar datos que no contienen trascendencia tributaria y que nada aportan a la configuración del hecho imponible –siendo éste el objeto de la inspección – y que, por ello, son propios del ámbito de su intimidad. Es sobre el objeto

de la inspección sobre el cual está facultada la Administración tributaria para requerir información.

El requerimiento de información debe ser congruente con la finalidad perseguida y debe tener trascendencia tributaria, de manera que los datos solicitados deben ser intrínsecamente aptos para alcanzar aquella finalidad.

En consecuencia, si parte de los datos contenidos en los soportes magnéticos no tienen relación alguna con el hecho imponible del impuesto motivo de la inspección y ello puede ser acreditado por el inspeccionado, este no está obligado a suministrarlos, debiéndose contentar el organismo recaudador con coleccionar sólo aquellos que tienen trascendencia tributaria para el objeto de la inspección.

No desconocemos la dificultad práctica de acreditar la circunstancia comentada pues deberá el inspeccionado proceder a deslindar fehacientemente los datos que carecen de trascendencia fiscal, mas es un derecho que le asiste el cual puede invocar si así lo desea.

La situación mentada guarda estrecha relación con las facultades de la inspección en punto a verificar los libros de contabilidad del inspeccionado, que como exponentes de la situación económica, financiera y patrimonial del contribuyente, deben ser exhibidos a fin de colaborar con la inspección para posibilitar que se cumplan los fines de la verificación tributaria.

También en este caso tiene el contribuyente el derecho a impedir el acceso de la inspección a información no vinculada con el objeto de la misma, para lo cual deberá demostrar dicha circunstancia.

5.7. El principio de que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo

Nos remitimos al Capítulo XX, en el cual expusimos, con carácter general, el alcance con que cabe interpretar a este principio, el que resulta de plena aplicación en el marco de una inspección de campo, que es la cuestión que estamos desarrollando en el presente. En este acápite efectuaremos el análisis pormenorizado de la aplicación del derecho del contribuyente a no autoinculparse cuando, frente a las inspecciones del organismo fiscal, aquél se encuentre en la situación de que sus dichos o las informaciones que se le requieran puedan involucrarlo en infracciones o delitos pasibles de sanciones.

Las actuaciones administrativas desarrolladas en el curso de una inspección pueden pasar a formar parte del sumario de prevención, constitutivo de la etapa preprocesal y, por ello, se rigen por las garantías constitucionales, por cuyo imperio, antes de cualquier decisión que pueda involucrar penalmente al contribuyente, deberá informársele tal circunstancia para que éste pueda ejercer adecuadamente el derecho de defensa.

Si, en el marco de una investigación no judicial, la coacción a la que estuvo sometido el acusado no siguió el procedimiento impuesto por las normas imperantes en materia penal, habiendo conducido la misma a la obtención de evidencias objetivas, pretendiéndose, luego, utilizarlas para incriminarlo en el curso de una instancia penal, el principio de *inmunidad de declaración* resultaría violentado ya que, en el campo de los delitos económicos como el tributario, tales elementos adquieren el carácter de una declaración a la que aquél se vio forzado.

Tanto los elementos materiales indebidamente obtenidos cuanto las pruebas que provienen directamente del contribuyente a través de sus dichos, se encuentran amparados por la regla de exclusión.

La aquiescencia o consentimiento tácito prestado por el contribuyente al exhibir los elementos respaldatorios de los hechos que son motivo de indagación, importa una forma de explicar de una manera perceptible lo que el organismo fiscal no sabía. El aporte de tales elementos constituye un acto declarativo por parte del contribuyente y, por tanto, lo que constituye un deber de colaboración en la esfera administrativa, se transforma en una opción para el administrado en la esfera penal. Con base en lo expresado, Spisso sostiene que los datos aportados en la etapa de verificación no pueden ser utilizados por el Fisco para incriminarlo penalmente tanto en sede judicial cuanto en sede administrativa, salvo que se hubiere relevado al contribuyente del deber de colaboración y éste los hubiera entregado voluntariamente, pese a la advertencia que se le hubiera hecho de que podían ser utilizados en su contra en el eventual proceso sancionador³¹⁸.

El sistema jurídico penal ha consagrado garantías de rango constitucional en favor de quienes puedan encontrarse afectados por una sanción. El desarrollo de la disciplina jurídica en este campo ha afirmado el criterio de que los medios de prueba obtenidos en violación a garantías constitucionales no son admisibles como prueba de cargo.

La incoercibilidad del imputado como órgano de prueba y la inviolabilidad de los papeles privados, conduce a que durante una inspección administrativa ritual el sujeto pasivo no puede ser obligado a suministrar pruebas que puedan incriminarlo en una infracción tributaria, y tal negativa no puede ser sancionada. La función de la inspección consiste en investigar acerca de la existencia o inexistencia de hechos no declarados y comprobar que los datos declarados se ajusten a la verdad, dentro de un contexto coercitivo legal limitado que no faculta a la Administración tributaria a asumir funciones judiciales.

Por fuera de la realidad objetiva en punto a la presunta ilicitud en la actuación del contribuyente y la existencia del material incriminatorio en el domicilio del imputado, se yergue el valladar de las garantías constitucionales que lo protegen. Se ha dicho, no sin razón, que los abusos de unos no vuelven lícitos los delitos de los otros ni dejan de lado una realidad intangible, como la existencia de dicho material incriminatorio. Sin embargo, la Corte ha manifestado que la Justicia se vería seriamente resentida si quienes deben velar por que las leyes sean cumplidas son los primeros en violarlas y si quienes tienen como función aplicar e interpretar la ley (Poder Judicial) basan un juicio de reproche penal en la prueba obtenida mediante la comisión de otro delito. Es el mandato constitucional el que ha establecido la regla de exclusión en materia penal y quienes deben velar por el cumplimiento de las leyes deben observar la ley y la Constitución. La ignorancia de las obligaciones que pesan sobre los funcionarios públicos puede ser la causa de que un delito quede impune. La observancia plena de las garantías individuales es la que determina la validez constitucional de ciertas prácticas. El reconocimiento de la idoneidad de lo que es fruto de un procedimiento ilegítimo equivale a admitir la utilidad del empleo de medios ilícitos en la persecución penal.

Advertimos la concurrencia de sendos principios constitucionales, a saber: a) el estado de inocencia, b) la inviolabilidad del domicilio y los papeles privados y c) la incoercibilidad del imputado como órgano de prueba, para rechazar la incriminación del imputado y su consecuente sanción si cualquiera de ellos resultasen conculcados por el accionar del organismo fiscal. Podemos agregar a ellos, como fundamento constitucional que sirva de apoyo a la regla de exclusión, el que dimana del artículo 18° de la Constitución Nacional, que manda que nadie puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso. En efecto, como recuerda Carrió³¹⁹, este fundamento normativo adicional apareció expuesto en el caso "Daray", en el voto concurrente de los jueces Nazareno,

³¹⁸ SPISSO, RODOLFO R., "Derecho Constitucional Tributario", p.634.

³¹⁹ CARRIÓ, ALEJANDRO D., "Garantías constitucionales en el proceso penal", ed. Hammurabi, págs. 264 y ss.

Moliné O'Connor y Levene, al señalarse que todo proceso penal debe ser tramitado de conformidad con una ley preexistente que al mismo tiempo faculte y limite al Estado en el ejercicio de la coacción procesal, agregándose que esta autorización legal debe ser respetuosa de las libertades individuales aseguradas por la Constitución. Como atinadamente puntualiza Carrió, este criterio implica extender el alcance de la cláusula del artículo 18° de la Constitución, más allá de su ámbito tradicional de aplicación, esto es, el de la prohibición de las leyes penales *ex post-facto*. La consecuencia de ello es que un proceso penal tramitado transgrediendo garantías constitucionales conculca el principio de juicio previo fundado en ley anterior consagrado por el mencionado artículo 18°.

Dentro del campo de aplicación de la Ley N° 11.683, la AFIP-DGI está facultada a recabar por medio del Administrador Federal y demás funcionarios autorizados por la Administración Federal de Ingresos Públicos, orden de allanamiento al juez nacional que corresponda, con el objeto de verificar mediante los actos de fiscalización pertinentes, el cumplimiento que los obligados o responsables dan a las leyes tributarias.

Dado el doble carácter que puede asumir el organismo fiscal tanto como fiscalizador del cumplimiento de las leyes tributarias cuanto como denunciante o querellante en un proceso penal, o, incluso, como parte en un proceso contencioso administrativo en el cual se discuta la aplicación de sanciones, se impone la necesidad de que al iniciarse una inspección, se le comunique al contribuyente que los datos obtenidos durante la misma pueden comprometer su situación ante la evidencia de la existencia de una infracción que lo haga pasible de sanciones. Si, bajo esas condiciones, el contribuyente consiente expresamente en colaborar con la inspección, los elementos obtenidos se encuentran legitimados para utilizarlos como prueba de cargo.

En el caso de que el contribuyente no consienta a someterse a la verificación en esas condiciones, el organismo recaudador está facultado para requerir al juez orden de allanamiento. Pero para que con dicha orden quede legitimada la evidencia colectada para usarla como prueba de cargo en sede penal, la resolución judicial que ordena el allanamiento deberá fundarse en la sospecha de la comisión de un delito. Una orden de allanamiento así motivada posibilita franquear el acceso al domicilio para realizar otra diligencia, como el registro domiciliario, el secuestro de cosas relacionadas con el delito, o la detención de personas. En tales circunstancias, por ajustarse a derecho la medida cautelar dispuesta, el organismo fiscal estará en condiciones de utilizar con fines sancionatorios la información y elementos obtenidos.

Desde el punto de vista penal, en la orden judicial de allanamiento debería consignarse con precisión qué es exactamente lo que el organismo recaudador está facultado a revisar y eventualmente a secuestrar. No otro puede ser el sentido que cabría dar al artículo 224° del Código Procesal Penal cuando dispone que la resolución en que el juez ordene la entrada y registro en el domicilio de un particular debe ser fundada. Lo contrario equivaldría a otorgarle al ente fiscal una autorización ilimitada para buscar cualquier cosa en el domicilio del contribuyente y secuestrar lo que se le ocurra, sin que ello tenga vinculación alguna con lo que puede ser materia de investigación penal. Se configuraría, así, una intromisión excesiva en el derecho a la privacidad consagrado por el artículo 18° de la Constitución, transgrediendo el derecho a no declarar contra sí mismo y a la inviolabilidad de los papeles privados y, concomitantemente con ello, la teoría de los frutos del árbol venenoso, según la cual no pueden utilizarse en la persecución penal aquellos medios de prueba que hubieran sido obtenidos violando garantías constitucionales. El campo más fecundo de esta teoría se halla, precisamente, en la apreciación de las pruebas obtenidas en allanamientos ilegales.

El artículo 224° del Código Procesal Penal dispone que el juez ordenará, por auto fundado, el registro domiciliario *si hubiere motivos para presumir que en determinado lugar existen cosas pertinentes al delito o que allí puede efectuarse la detención del imputado*, lo que

revela que a lo que apunta el allanamiento, en la esfera penal, es primordialmente a la incautación de prueba demostrativa de un delito o a la captura de un sospechoso, con prescindencia de que el dueño de la morada vaya a consentir o no el acceso a su domicilio. Bien se ve que, dentro de tales límites, la medida coercitiva debe fundarse de tal modo que resulten evidentes las razones concretas que la motivan, la conexión de la misma con un presunto delito, que cosas está autorizado a secuestrar el órgano ejecutor y quiénes están en riesgo de ser detenidos. Lo contrario constituiría una extensión indebida del propósito inicial del ingreso.

El organismo fiscal no queda privado de la posibilidad de perseguir penalmente a los infractores a las leyes tributarias por la circunstancia de que su campo de actuación en el marco de una inspección de rutina se encuentra naturalmente limitado a la percepción de las obligaciones tributarias y sus accesorios, pudiendo ampliarse al terreno penal en tanto las evidencias obtenidas no se hayan colectado mediante procedimientos no compatibles con los principios constitucionales y sus respectivas disposiciones procesales que los reglamentan. Con evidencias obtenidas sin mengua de los derechos individuales, la AFIP podrá acreditar la presunción que habilite la intervención judicial a través de órdenes de allanamiento y eventuales secuestros de documentación de dichas evidencias.

Otra forma de persecución viene dada por las denuncias recibidas por el organismo fiscal. La denuncia puede ser escrita o verbal. En el primer caso, debe ser firmada ante el funcionario que la reciba y, en el segundo, deberá labrarse un acta con las declaraciones recibidas, la que, previa lectura, deberá ser firmada por todos los asistentes. Esto así, en función de los artículos 177° y 139° del Código Procesal Penal, lo que resulta de capital importancia por cuanto el organismo recaudador no podría dar curso a denuncias verbales o telefónicas, ni a las recibidas por correo, si no son ratificadas personalmente por el denunciante. Resultan nulos, por ello, los procedimientos iniciados por la AFIP-DGI en virtud de denuncias anónimas. La denuncia con identificación del denunciante y su firma puede emplearse como evidencia de la presunción de un delito que posibilite la resolución judicial ordenadora de una medida cautelar del tipo de las descritas anteriormente.

5.7.1. La inmunidad de declaración también se aplica a las infracciones de la ley N° 11.683 y a las tipificadas en los Códigos Fiscales provinciales y de la Ciudad de Buenos Aires.

El sistema represivo fiscal es de naturaleza penal. Nos enrolamos en la doctrina que no advierte diferencia ontológica o cualitativa entre el ilícito administrativo tributario, más conocido entre nosotros con el nombre de “infracciones” y el ilícito penal especial. El primero es el que se encuentra regulado por la Ley N°11.683 y en los Códigos Fiscales de los Estados locales, en tanto que el segundo se encuentra regido por la ley penal tributaria N° 24.769. Las sanciones aplicables a ambos tienen la común finalidad de prevención mediante la intimidación o, en todo caso, de retribución. Cualquier sanción es penal si persigue una finalidad correctora, rebasando el propósito de restablecer el orden jurídico conculcado que es propio de las consecuencias que denominamos “civiles” y que sólo se dirigen a resarcir al damnificado del daño experimentado; tal el caso de la ejecución forzada de los bienes del deudor por el monto de la obligación incumplida y el resarcimiento de los daños y perjuicios derivados del incumplimiento.

Al tener la naturaleza del ilícito tributario raigambre penal, las infracciones y sanciones tributarias integran el denominado derecho penal especial, y les son aplicables las disposiciones generales del Código Penal en todo aquello que no haya sido expresamente derogado por el régimen especial, revocación ésta que en ningún caso puede importar la violación de una garantía de rango constitucional.

Aún en la época en que se discutía acerca de la naturaleza de las infracciones tributarias y aduaneras, los casos que negaron su naturaleza penal afirmaron la aplicabilidad de los principios generales del derecho penal.

No resulta violado el orden jurídico por la circunstancia de que algunas cuestiones, como la tipicidad de los actos antijurídicos, se incorporen al cuerpo normativo especial del derecho tributario (Ley N° 11.683 y Códigos Fiscales locales). En tal sentido, el artículo 4° del Código Penal establece que sus disposiciones generales de aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto éstas no dispusieran lo contrario. Le son de aplicación al Derecho Tributario Penal, pues, tanto al establecido por la Ley Penal Tributaria cuanto al regulado por la Ley N° 11.683 y los Códigos Fiscales locales, los principios jurídicos fundamentales del derecho penal común.

En base a ello, la determinación preventiva de los ilícitos dolosos de naturaleza tributaria, aún de aquellos tipificados y sancionados por la Ley N° 11.683, realizada por la AFIP dentro del marco de una inspección sin denuncia penal previa pero en el ejercicio de sus poderes coercitivos, debe realizarse siempre bajo el sometimiento a los límites que la legalidad procesal impone, adquiriendo plena virtualidad el derecho a la inmunidad de la declaración y el de inviolabilidad de los papeles privados.

5.7.2. Inspecciones de rito que derivan solamente en consecuencias civiles.

El deber jurídico de pagar el impuesto tiene carácter obligacional desde el momento en que el hecho imponible se realiza.

La obligación tributaria no se diferencia, pues, de la noción que se tiene acerca de la obligación del derecho civil, constituyéndose en la relación jurídica en virtud de la cual el deudor tiene el deber frente al acreedor de cumplir una prestación, correspondiéndole al acreedor la legítima pretensión a dicha prestación.

En materia tributaria, normalmente el elemento constitutivo de la obligación es la realización del presupuesto de hecho concreto o hecho imponible y no la liquidación. La eficacia de la obligación tributaria ya constituida, en tal caso, queda condicionada a la comprobación por parte del organismo fiscal sobre la conformidad a la ley de la aplicación hecha por el obligado. Téngase presente que la liquidación del impuesto, en sentido amplio, consiste en el acto o serie de actos necesarios para la comprobación y la valoración de los diversos elementos constitutivos de la deuda impositiva, con la consiguiente aplicación de la alícuota del gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente. El método más difundido es el de la determinación de la deuda por el propio sujeto pasivo o contribuyente y el que ha convertido a la declaración jurada en el pilar sobre el que se apoya la formalidad recaudatoria.

Con la autoliquidación el contribuyente hace una mera aplicación de la norma tributaria, siendo nula su incidencia desde el punto de vista de la determinación de la obligación tributaria por parte del declarante. De allí que, o la Administración acepta, como legalmente pertinente la suma que el contribuyente declare, constituyendo esa aceptación, y no la mera declaración, el verdadero acto liquidatorio, o la Administración rectifica la suma declarada y produce con ese fin el acto determinativo. La declaración jurada tiene naturaleza de un acto debido en virtud de disposiciones legales y es un acto que manifiesta el saber y la voluntad de cumplir una obligación, sin eficacia definitoria de la obligación sustancial, consistiendo su finalidad en colaborar con la administración haciéndole saber el conocimiento y la voluntad del obligado de extinguir una determinada obligación³²⁰. El acto de determinación es

³²⁰ JARACH, DINO, “Curso Superior de Derecho Tributario”, Ed. CIMA, Bs.As.,1967, p.396.

exclusivo de la autoridad administrativa por el cual se reafirma en un caso concreto la voluntad abstracta de la ley, reconociendo la existencia de un hecho imponible.

Desde este punto de vista, es innegable el derecho que le asiste a la Autoridad de aplicación de verificar y, en su caso, determinar de oficio la deuda tributaria, para lo cual es menester que el contribuyente ponga a su disposición los elementos e informaciones que respalden sus operaciones. En este sentido adquiere plena vigencia el deber de colaboración que pesa sobre el particular. La negativa a permitir el acceso de los inspectores con tal propósito viene a constituirse en una conducta ilegítima frente a aquél derecho, el que está, por otra parte, consagrado en la Ley N° 11.683 y que no puede discutirse. La actuación de la Administración Tributaria en cuanto pretenda comprobar la correcta determinación tributaria efectuada por el contribuyente o responsable, que puede derivar en el reclamo de diferencias de impuestos omitidos, no puede quedar limitada por el principio de inmunidad de declaración enunciado. Por ello el organismo fiscal está facultado por dicha ley a recabar orden de allanamiento al juez.

Pero, como dicha orden puede solicitarse con el objeto de verificar el cumplimiento que los obligados den a las leyes tributarias (artículo 35°, inc. e, Ley N° 11683), la misma sólo legitima la pretensión del Fisco respecto de la percepción del impuesto debido y sus accesorios, más no habilita al organismo fiscal a perseguir penalmente al presunto infractor. Para legitimar la persecución penal es menester que el allanamiento ordenado esté motivado, precisamente, en la presunta comisión de un delito.

5.8. Allanamiento de domicilios. Casos en que resulta procedente

La AFIP, dentro del marco establecido por la Ley N° 11.683 y en cumplimiento de sus funciones de contralor, está facultada a emplear medidas coercitivas o cautelares, con intervención judicial, cuando presuma o verifique que su accionar pueda verse o se vea dificultado por la resistencia opuesta por los contribuyentes o responsables tributarios.

Hemos visto que el inspeccionado podría tomar la decisión de no prestarse voluntariamente al registro domiciliario, en cuyo caso la AFIP puede solicitar al juez competente que expida orden de allanamiento.

En la Capital Federal, dichos jueces son los jueces federales en lo contencioso-administrativo, y en las provincias, los jueces federales.

El allanamiento es una excepción al derecho a la inviolabilidad del domicilio garantizado por el artículo 18° de la Constitución Nacional, y por tal motivo, debe usarse siempre con criterio restringido y la resolución del Juez debe ser fundada.

Dentro del concepto de "domicilio" protegido por la inviolabilidad debe entenderse cualquier lugar en el que la persona puede ejercer libremente su vida privada.

En tal sentido comprende:

- a) la "morada", esto es el hogar o residencia en que se desarrollan los aspectos más íntimos de la vida, pudiendo ser una casa, departamento, vehículo, habitación de un hotel o posada, etc.
- b) una "casa de negocio", que es un lugar abierto al público en el que se ejerce una actividad que demande la concurrencia más o menos indeterminada de gente, y sobre el cual se goza de la facultad de excluir a los concurrentes.

- c) las "dependencias", que tienen por objeto servir a la "morada" o la "casa de comercio", aun cuando no se encuentren físicamente unidas a ellas, tales como cocheras, sótanos, bauleras, depósitos, patios, terrazas, etc.

La jurisprudencia sostuvo que frente a la solicitud de una orden de allanamiento, la función del magistrado no es puramente mecánica, en razón de que la legislación fiscal establece expresamente la aplicación de los artículos del Código Procesal Penal que requieren la presencia de indicios suficientes que puedan otorgar una razonable opinión sobre la existencia de hechos determinados, para poder presumir que en el lugar a allanar pueden encontrarse objetos útiles para el descubrimiento y comprobación de la verdad fiscal perseguida.

Si la petición de la AFIP busca respaldo judicial para un intento tipo "expedición de pesca" - según una feliz expresión de la jurisprudencia de los Estados Unidos- en la documentación del administrado, por si de ella resultara la revelación de pruebas de infracciones tributarias, el procedimiento es contrario al espíritu de la garantía constitucional establecida por el artículo 18° de la Carta Magna y la solicitud de allanamiento debe ser rechazada.

El juez deberá despachar las órdenes de allanamiento en el término de 24 horas, habilitando los días y horarios pertinentes, pero tanto en doctrina como en la jurisprudencia existe consenso en que la intención del legislador fue la de dotar al juez de un plazo para expedirse luego de una prudente y cuidadosa valoración de los requisitos y formalidades con que debe solicitarse y no la de obligarlo a dictar la orden en forma mecánica ante una simple solicitud administrativa. Si fuese un imperativo para el juez, ello tornaría ilusoria la garantía constitucional de separación de poderes.

Los requisitos que el juez debe examinar en estos casos, según sostiene calificada doctrina son los siguientes: 1) si el pedido emana de un funcionario competente; 2) si el objeto del mismo coincide o no con lo autorizado por la ley; 3) si el pedido tiende a asegurar la verificación de hechos sometidos a la competencia de la AFIP; 4) si el sujeto pasivo de la medida solicitada se encuentra comprendido entre los previstos por la ley; 5) si en el caso no existe una desconexión de medio a fin entre la medida solicitada y el cumplimiento de las funciones del organismo fiscal; y 6) si el pedido ha sido presentado con las formalidades de rigor.

Resulta inexcusable el análisis judicial previo al dictado de toda orden de allanamiento. Sólo los jueces poseen la objetividad necesaria para determinar los casos en que debe perturbarse la privacidad de un domicilio. Por ello el Código Procesal Penal establece que la resolución en que ordene la entrada y registro en el domicilio de un particular debe ser fundada.

Al respecto la CNPenal Económico, Sala A, 2004/04/21 (Constructora Sudamericana S.A.C.I.F. Inmob. y Arop.) declaró la nulidad del auto que ordena allanar los domicilios comerciales del imputado -en el caso, por delitos de la ley penal tributaria- y el domicilio de un estudio profesional, por cuanto las órdenes de allanamiento fueron dictadas sin fundamentación y en transgresión al artículo 224° del C.P.P.N., desde que la única razón invocada es la necesidad de verificar la contabilización de determinadas operaciones en los libros de la sociedad en miras a determinar una posible maniobra de fraude fiscal, y la mera comprobación de una hipótesis no es justificación suficiente para irrumpir en un domicilio privado, mucho menos cuando uno de ellos es la sede de un estudio profesional, existiendo muchas otras maneras de verificar la hipótesis de que se trata, que resultan de elemental sentido común que deben emplearse antes de incursionar en lugares que la Constitución Nacional declara inviolables.

El allanamiento no tiene una finalidad en sí mismo, sino que tiene por efecto franquear el acceso al domicilio venciendo la resistencia del inspeccionado, para realizar otra diligencia, como un registro domiciliario o un secuestro de documentación.

La orden de allanamiento no constituye una delegación de facultades del juez en el funcionario de la AFIP, sino un mandato para un acto único, que se agota con el cumplimiento de la orden y no habilita nuevas entradas sin nueva orden.

A fin de hacer cumplir la orden judicial los inspectores de la AFIP pueden requerir la ayuda de la fuerza pública, esto es, de la Policía u organismo prevencional sucedáneo..

Finalizada la pesquisa, se considera que ha concluido la diligencia y el titular de la morada recupera su derecho a oponerse a la entrada de un tercero ajeno.

Si los funcionarios autorizados para el allanamiento se retiran del domicilio, por cualquier causa, la orden se ha agotado, y no podrán reingresar al domicilio, ese día, o en los siguientes sin el consentimiento del morador o una nueva orden judicial.

5.8.1. Ejecución del allanamiento

La ejecución del allanamiento podrá estar a cargo del propio juez, quien actuará con los demás funcionarios y empleados inferiores necesarios, siendo posible también que se delegue la realización de la diligencia en los funcionarios de la AFIP, que es lo normal. En este caso la orden será previa y escrita expresando el lugar, día y hora en que la medida deberá efectuarse y el nombre del funcionario autorizado. Deberá indicarse específicamente la ubicación del domicilio sujeto al allanamiento, estando prohibido expedir órdenes de allanamiento en blanco.

La especificidad de la orden de allanamiento hace que los funcionarios sólo puedan penetrar en el lugar para el cual fue expedida. Así, si se indica un piso o departamento, no podrá pasarse a otros, aun cuando tuviesen el mismo propietario, salvo que existiese algún tipo de vinculación física que permita dicho paso sin necesidad de salir del inmueble allanado.

Cuando el allanamiento deba llevarse a cabo en un lugar habitado o en sus dependencias cerradas, sólo podrá comenzar desde que sale hasta que se pone el sol, salvo que se realice en oficinas o locales comerciales, que no están destinados a habitación particular en cuyos casos no existirá limitación horaria.

La orden de allanamiento será notificada al que habite el lugar donde debe efectuarse, o cuando estuviere ausente, a su encargado, o a falta de éste, a cualquier persona mayor de edad que se hallare en el lugar, prefiriendo a los familiares del primero o a la persona a cuyo cargo esté el local, salvo que ello fuere perjudicial a la investigación.

Cuando, previa búsqueda, no se encontrare a ninguna persona en el lugar a ser allanado, ello se hará constar en el acta de la diligencia, y se realizará el allanamiento sin más trámite pero se requerirá la presencia de dos testigos, que no podrán ser de la AFIP o de la Policía, bajo pena de nulidad.

En el acta citada se dejará constancia del resultado del registro (detención o secuestro practicados) y demás circunstancias útiles para la investigación. Los concurrentes deberán firmar, y si alguien no lo hiciere se expondrán las razones invocadas o justificantes de ello.

5.8.2. Allanamientos ilegales

La Corte Suprema entendió que el allanamiento es ilegal si se llevó a cabo sin orden judicial y sin que mediara autorización válida del inspeccionado para prescindir de dicho recaudo.

La mera ausencia de reparos u objeciones de parte del inspeccionado no puede considerarse autorización suficiente; la inviolabilidad del domicilio es una garantía renunciable, pero para ello deben reunirse varios requisitos, entre ellos, que el custodio del lugar allanado conozca que puede negar el acceso de los funcionarios que no tienen orden judicial, y que el consentimiento haya sido prestado libremente, esto es, sin mediar error o coacción.

Los allanamientos realizados sin orden judicial resultan nulos por violar el artículo 18° de la Constitución Nacional. En consecuencia, los secuestros practicados son ilegales, careciendo de eficacia probatoria todas aquellas diligencias derivadas del procedimiento ilegal.

Asimismo, tales allanamientos ilegales configuran el delito de violación de domicilio, al que nos referimos en el Capítulo XLIII, apartado II, punto 3.

La orden de allanamiento expedida por un juez, solicitada por el organismo recaudador al sólo efecto de permitir el acceso de los funcionarios al domicilio o sede comercial del contribuyente, fundada en la necesidad de cumplir funciones de fiscalización de rutina, no legitima el allanamiento para otros fines distintos y, mucho menos, si los elementos obtenidos en dicho procedimiento cautelar pretenden ser empleados para sancionar al particular. Frente a tal situación, el Estado queda privado de situar al contribuyente en el campo penal pudiendo, por ello, quedar impune su conducta disvaliosa.

Nótese la concurrencia de sendos principios constitucionales en la valoración de la situación planteada, es decir: a) el estado de inocencia, b) la inviolabilidad del domicilio y los papeles privados y c) la incoercibilidad del imputado como órgano de prueba, para rechazar la incriminación del imputado y su consecuente sanción. El *principio de inocencia* como valuarte de la libertad individual para poner freno a los atropellos de que pudiere ser objeto, proveyendo a la seguridad jurídica, *la protección del domicilio y los papeles privados* que se corresponde con la preservación del derecho a la intimidad y la *inmunidad de declaración* como principio que prescribe que nadie está obligado a declarar contra sí mismo, se instalan en la escena como valladares que sólo pueden ser traspasados en circunstancias excepcionales y del modo que las normas de procedimiento penal prescriben.

5.8.3. Pretendida utilización de pruebas provenientes de allanamientos declarados nulos.

Con respecto a la declaración de nulidad del procedimiento penal por las razones expuestas y el intento posterior por parte de la Administración tributaria de utilizar la documentación mal habida para fundar un proceso de determinación de oficio, Díaz ³²¹ advierte que cuando dicho reciclaje se concreta, va de suyo que los procesos determinativos de la Ley N° 11.683 se *apoyan* en situaciones conocidas por la Administración mediante la obtención de documentación inhábil jurídicamente, proveniente de allanamientos decretados judicialmente nulos, y ello no constituye un acto independiente del allanamiento nulo, sino la utilización de

³²¹ DÍAZ VICENTE O., “Criminalización de las infracciones tributarias”, Ed.Depalma, p.254.

la información recogida en dicho momento procesal penal, bajo el ardid de *reflotar* la misma, como si fuera dicha información un dato primario de conocimiento autónomo de la administración, agregando, con cita de Urbano Castrillo y Torres Morato³²², que ello determina que el organismo administrativo está interdictado, en forma definitiva, de ejercer las facultades de la ley tributaria administrativa con relación a la documentación mal habida en proceso penal nulo, interdicción que se proyecta a la determinación de bases imponibles sobre la misma documentación y con el mismo alcance. Concluye, el primero de los autores citados, con cita de Balaguer Callejón³²³ que la existencia de agravio constitucional en el expediente de mayor jerarquía –el judicial penal- hace que dicho agravio se traslade al que resulta su consecuencia –el proceso administrativo- porque contraría toda lógica pensar que este último, con base en elementos de prueba declarados inhábiles judicialmente, pueda llegar a una legal determinación impositiva.

En otras palabras, las probanzas provenientes de actos administrativos declarados nulos por no haber sido admitidas como prueba de cargo, en razón del vicio en que se ha incurrido para obtenerlas, que pretendan ser empleadas en una determinación de oficio, torna a esta última en ilegal. Nótese, pues, que los efectos de la nulidad en sede penal se extiende a las consecuencias que hemos denominado civiles, es decir, a la obligación tributaria y sus accesorios, y, por ello, las constancias del sumario insanablemente nulas del proceso penal, son inválidas también en el proceso civil. Como sostiene acertadamente Díaz³²⁴, la prueba de construcción del hecho tributario administrativo, habiendo proceso penal previo, ha quedado subordinada a las secuelas de nulidad de este último, porque el proceso penal tiene calificaciones de categorías que se expanden hacia el mundo jurídico, y la nulidad es una de las que imperan sobre el universo probatorio. Todo intento de la Administración para determinar de oficio sobre la base de documentación nulificada en proceso penal actúa como una objetiva violación directa de los derechos constitucionales de la determinada, lo cual se representa a su vez como una directa violación a la cosa juzgada por la justicia penal y hace de nulidad absoluta el acto administrativo. Las pruebas obtenidas directamente o indirectamente violentando derechos o libertades fundamentales, que operan como “fundamento” de tal acto administrativo, no pueden surtir efecto para la determinación de oficio.

El Código Procesal Civil y Comercial de la Nación prescribe que la prueba deberá producirse por los medios previstos expresamente por la ley y por los que el juez disponga, a pedido de parte o de oficio, *siempre que no afecte la moral, la libertad personal de los litigantes o de terceros, no estén expresamente prohibidos para el caso.*

El poder de la Administración tributaria está siempre subordinado a lo resuelto por la autoridad judicial, habida cuenta que la sentencia en calidad de cosa juzgada es la verdad jurídica, derivándose de ello la consecuencia de que es inadmisibles otro pronunciamiento sobre la misma materia ya resuelta.

Los actos administrativos que derivan en la obtención de pruebas ilegítimas por el modo en que han sido colectados, son verdaderos actos ilícitos opuestos también al derecho a la intimidad, tornándose forzosamente en prueba ilegítima, de por sí inadmisibles e ineficaz en y para los procedimientos judiciales, adquiriendo plena vigencia el principio de la ineficacia de la prueba ilícita.

Deberá tenerse en cuenta, sin embargo, que la nulidad de un acto procesal comprende a la de la prueba que aquel contenga, pero no puede extenderse a otras pruebas derivadas de él

³²² URBANO CASTRILLO E. y TORRES MORATO M.A., “La prueba ilícita penal”, Aranzadi, Pamplona, 1997.

³²³ BALAGUER CALLEJÓN, M. L., Interpretación de la Constitución y ordenamiento jurídico, Tecnos, Madrid, 1977.

³²⁴ Díaz, V.O., “Criminalización de las infracciones tributarias, Ed. Depalma, p. 264.

en la medida que no sean consecuencia inmediata de aquella irregularidad, y que pudieran obtenerse por otros medios (cfr. Corte Suprema de Justicia de la Nación, fallos 308:733; Cámara Federal de la Platal, sala II, "Villanueva, Héctor y otro", 27/12/84, entre otros). En tal contexto, si los ajustes que practicare el Fisco nacional, no se han efectuado sólo como consecuencia de la confrontación de la documentación obtenida en allanamientos viciados de nulidad, sino también en prueba aportada por el mismo contribuyente o por terceros, es decir, que tales ajustes han sido consecuencia de elementos impositivamente relevantes resultantes de otras fuentes independientes de conocimiento reputadas legítimas para utilizarlas en la determinación de oficio, la nulidad del acto procesal penal no puede extenderse a estas otras pruebas.

La prueba independiente es aquella que no encuentra un antecedente documental en proceso penal alguno, habiendo nacido por sí sola y no por derivación de aquella que dio lugar al proceso penal nulo.

A la regla de exclusión de la prueba ilegalmente obtenida, pues, se le ha admitido una excepción basada en la existencia de una fuente independiente que posibilite la adquisición de las evidencias por otras fuentes distintas de las tenidas por ilegítimas³²⁵, no siendo suficiente para aceptar la existencia de un curso de prueba independiente que, a través de un juicio meramente hipotético o conjetural, se pueda imaginar la existencia de otras actividades de la autoridad de prevención que hubiesen llevado al mismo resultado probatorio; es necesario que en el expediente conste en forma expresa la existencia de dicha actividad independiente que habría llevado inevitablemente al mismo resultado³²⁶. Se condiciona, así, el alcance de la excepción a la regla de exclusión, a la circunstancia de que conste en la causa el curso de prueba alternativo y que el mismo sea verosímil.

5.9. Inspecciones oculares

Si bien generalmente en materia tributaria los principales medios de prueba son los documentos y las declaraciones testimoniales, en ciertos casos es necesaria la realización de otro tipo de comprobaciones.

Así, por ejemplo, deberán efectuarse tomas de inventario para constatar la existencia de mercaderías a fin de compararlas con los registros contables, y otros actos en los que los funcionarios adquieren convicciones a través de los sentidos, especialmente de la vista. Por esta última razón es habitual denominar a estas actividades "inspecciones oculares".

Dado que los procedimientos llevados a cabo en el marco de la Ley N° 11.683 pueden derivar en la iniciación de sumarios administrativos o transformarse en actos previos de una instrucción criminal, estas inspecciones oculares deben efectuarse respetando las reglas del Código Procesal Penal.

Como esta actividad es de aquellas que dicho Código califica de actos definitivos e irrepetibles (ya que no son susceptibles de reproducirse en las mismas condiciones en otra etapa del procedimiento), bajo pena de nulidad deben efectuarse en presencia de dos testigos que no pertenezcan a la AFIP o a la Policía.

³²⁵ CSJN, "Ruiz, Roque", Fallos, 310:1847.

³²⁶ CSJN, "Daray", Fallos, 317:1985.

5.10. Requisa personal

Es la búsqueda de cosas relacionadas con el objeto de la investigación efectuada en el cuerpo o ropas de una persona y sólo puede ordenarse cuando haya motivos suficientes para presumir que se ocultan allí tales objetos.

Se requiere, pues, una presunción basada en datos objetivos que justifiquen la afectación a la libertad y el pudor de la persona, en aras del descubrimiento de la verdad. Para mayor garantía la ley exige decreto fundado emanado del juez competente y autoriza a invitar previamente a la persona afectada a exhibir el objeto de que se trate.

El ocultamiento debe ser realizado en el cuerpo, expresión que abarca tanto al cuerpo propiamente dicho como las ropas, pero no las cosas que la persona lleva con sus manos y por separado (vg. portafolios, paquetes, etc.).

La requisa puede efectuarse tanto al imputado como a quien no lo sea, a condición de que se pueda presumir que oculta cosas relacionadas con el hecho que se investiga.

La requisa deberá practicarse separadamente, respetando en lo posible el pudor de las personas. Si se hiciere sobre una mujer, será efectuada por otra, salvo que esto importe demora perjudicial a la investigación.

La atribución de efectuar requisas es acordada a los jueces y, en casos urgentes, puede ser efectuada por la Policía Federal o los funcionarios de la AFIP, bajo aviso inmediato al juez.

La operación se hará constar en acta que firmará el requisado. Si no la suscribiere se debe indicar la causa de la negativa.

Si la requisa personal es efectuada por la Policía o la AFIP, la misma bajo pena de nulidad deberá realizarse en presencia de dos testigos ajenos a dichos organismos, en razón de tratarse de actos definitivos e irrepetibles. Obviamente, los testigos también deberán firmar el acta.

5.11. Interrogatorio de testigos

Así como la AFIP tiene facultades para citar a los terceros a brindar información sobre las operaciones del inspeccionado, también puede interrogar a quienes se hallen presentes en el local en el que se desarrolle la inspección.

En estos casos, los funcionarios podrán ordenar que los eventuales testigos no se comuniquen entre sí. Pero ello no debe confundirse con la incomunicación que afecta a presuntos imputados de un delito que, es más severa, y se dirige a impedir que el individuo se comunique con cualquier persona extraña sometándolo a un aislamiento casi total y que, por tratarse de una medida que limita duramente la libertad personal, sólo puede decretarla el juez.

La incomunicación que los funcionarios están facultados a ordenar con relación a los testigos circunstanciales que se hallen presente en el local en donde se realiza la inspección, tiene un carácter menos riguroso y la duración de la inmovilización no puede extenderse más allá de las seis horas y, de ser posible, restringirse al mínimo imprescindible.

Antes del inicio del interrogatorio debe informarse al testigo sobre las penalidades referidas al falso testimonio, y, además, hacérsele saber que, en caso de que el testigo entienda que los hechos sobre los que se lo interroga son constitutivos de una infracción de la que puede ser autor, tiene la facultad de abstenerse de declarar.

Debe labrarse un acta del interrogatorio, la que puede ser leída por el testigo antes de firmarla, debiéndosele hacer entrega de una copia de la misma.

5.12. Secuestro de documentación

Durante la realización de la inspección los funcionarios del organismo fiscal pueden detectar la existencia de documentación que puede ser necesario analizar, o que constituya prueba de un ilícito.

Si el inspeccionado no presta su conformidad para que dicha documentación sea retirada, los funcionarios del organismo fiscal no pueden hacerlo, salvo que contasen con una orden de secuestro emanada de juez competente.

Dicha orden puede ser expedida cuando en virtud de la actuación del ente recaudador se conocieron concretamente infracciones imputadas al contribuyente, cuya prueba se buscó completar por ese medio, en tanto que se la negó cuando no mediaba el conocimiento cierto de la infracción y sólo se perseguía el propósito de detectar posibles delitos de los cuales no se tenía noticia aún.

Recordemos aquí la invalidez de las pruebas obtenidas mediante secuestros ilegítimos.

En tal sentido se pronunció la justicia sobre un secuestro de facturas, correspondencia y libros de contabilidad, llevado a cabo por funcionarios de Aduana en un procedimiento efectuado sin orden judicial; la Corte señaló que los funcionarios habían actuado en forma ilegal y advirtió que cuando una prueba es obtenida ilegítimamente debe declararse la inadmisibilidad de esa evidencia, independientemente de su aptitud como prueba de cargo.

Cuando en las órdenes de allanamiento se autoriza el secuestro de cosas que puedan hallarse en el lugar o domicilio allanado, se produce una privación transitoria del titular o propietario de la posesión o la tenencia de las mismas, restricción al dominio que no puede extenderse indefinidamente.

Los documentos secuestrados serán minuciosamente descriptos en un acta que deberá ser firmada por la persona en cuyo poder fueron hallados. Dos testigos ajenos a la AFIP y a la Policía deberán hallarse presentes durante todo el procedimiento del secuestro e individualización de los documentos y suscribir el acta respectiva, bajo pena de nulidad.

Sin autorización judicial o consentimiento del custodio de la documentación, a lo sumo, los funcionarios podrán intervenir con su sello la documentación, colocándola en lugar seguro en el domicilio inspeccionado, guardándola en paquetes o cajas que dejarán bajo la custodia de un representante del contribuyente, el que se constituirá en depositario responsable de su contenido y su inviolabilidad, labrándose un acta en la que se dejará constancia de la existencia e individualización de los elementos.

5.13. Intercepción de correspondencia

Consiste en una interrupción y desviación hacia el juez del curso que habitualmente sigue una correspondencia, desde el momento que es enviada por el remitente hasta el momento en que es recibida por el destinatario.

Constituye una excepción a la garantía de la inviolabilidad de la "correspondencia epistolar y los papeles privados" consagrada por el artículo 18° de la Constitución Nacional, en aras del interés público que el proceso penal custodia.

La intercepción se materializará mediante la emisión de la orden respectiva, dirigida al servicio de correos que se presume utilizado en el caso, el que deberá localizar la correspondencia y ponerla a disposición de la autoridad judicial.

Siempre que lo considere útil para la comprobación del delito el juez podrá ordenar la intercepción y el secuestro de la correspondencia. La intercepción, entonces, tiene por finalidad posibilitar la ejecución de otra medida coercitiva, la del "secuestro", si tuvieren relación con el proceso.

Para establecer la vinculación de la correspondencia con el objeto de la investigación, es obvio que el juez deberá "abrir" la misma e imponerse de su contenido.

Si tal vinculación no existe, el juez mantendrá en reserva su contenido y dispondrá la entrega al destinatario, a sus representantes o parientes próximos, bajo constancia.

La Policía Federal y la AFIP carecen de facultades para abrir la correspondencia que estuvieren autorizados a secuestrar. Deben en tal caso remitirla al juez quien autorizará la apertura si lo creyere oportuno.

La jurisprudencia ya había sostenido que "interceptar" correspondencia es una actividad muy distinta a "abrir", por lo que quien sólo tiene la primera facultad no puede válidamente realizar la apertura de los sobres, por lo que la prueba así obtenida, lesionándose una garantía constitucional, no puede derivar en un perjuicio para el imputado.

La tutela de inviolabilidad de la correspondencia ampara a las cartas cerradas, impidiendo su apertura, y también la toma de conocimiento de las ya abiertas, por quien no sea el juez de la causa, en contra de la voluntad de emisor y el receptor.

No pueden ser objeto de secuestro cartas o documentos que se envíen o entreguen a los defensores por el desempeño de su cargo.

5.14. Intervención de comunicaciones telefónicas

Consiste en interferir los llamados telefónicos efectuados por el imputado o dirigidos a éste, con la finalidad de enterarse de lo conversado, o impedir la conversación.

Aun cuando se ha sostenido que los teléfonos no tutelan la reserva individual o privada de las comunicaciones lo cierto es que su intervención representa una invasión del concepto

que el ciudadano tiene de su "intimidad", lo que determina la necesidad de una aplicación cautelosa y restrictiva de la medida.

La ley acuerda este poder sólo al juez quedando excluida, entonces, la policía, y, obviamente, la AFIP.

5.15. Otros límites a la actuación de la inspección

5.15.1. Información vinculada con terceros

La información referida a sus clientes, dirigida al contribuyente o responsable inspeccionado o a un tercero, debe quedar circunscripta a aquellos casos en que tales datos tengan trascendencia tributaria en atención a su relevancia para comprobar la correcta determinación de la deuda tributaria del inspeccionado.

En tal contexto, se impone tener en cuenta la finalidad perseguida por el funcionario al requerir la información acerca de los clientes. Si ella va dirigida a obtener datos relativos a la determinación impositiva del inspeccionado, a quien se le formula el pedido, tal solicitud se compadece con su deber de colaboración. Si, en cambio, la misma está orientada a coleccionar antecedentes del cliente con el objeto de verificar el comportamiento de éste frente a las normas tributarias, en nuestra opinión sólo la iniciación de una fiscalización concretada sobre un contribuyente o responsable, en este caso el cliente, le otorga a la AFIP la facultad de solicitar informaciones sobre el mismo. En cambio, si dicho procedimiento de fiscalización sobre el cliente no puede ser acreditado por el organismo recaudador, no se darían los presupuestos legales para darle legitimidad a los requerimientos, por no cumplir con la condición de la existencia previa de una inspección realizada sobre el sujeto por el cual se solicita información.

Así, el pedido de referencias de tipo general que incluya la confección de listados cuya descripción detallada exhiba los datos personales o particulares del cliente, sin que tales datos tengan relevancia tributaria con relación a la situación fiscal del inspeccionado, se inscribe dentro de aquellos requerimientos que exceden el deber de colaboración al que está sometido el contribuyente o responsable inspeccionado.

El artículo 7° del Decreto N° 618/97 dispone que el Administrador Federal está facultado para impartir normas generales obligatorias para los responsables y terceros, en las materias en que las leyes autorizan a la Administración Federal de Ingresos Públicos a reglamentar la situación de aquellos frente a la Administración, destacando que, en especial, podrá dictar normas obligatorias en relación, entre otros, a los siguientes puntos:

1. Inscripción de contribuyentes, responsables, agentes de retención y percepción y forma de documentar la deuda fiscal por parte de los contribuyentes y responsables.
2. Inscripción de agentes de información y obligaciones a su cargo.

Advertimos que la simple lectura de la parte pertinente del artículo 7° revela que tanto para el establecimiento de cargas públicas destinadas a recaudar impuestos por vía de retención o percepción en la fuente cuanto para aquellas impuestas para obtener información general, el organismo fiscal puede acudir a la vía del dictado de una resolución general que así lo disponga, individualizando a los sujetos a cuyo cargo han de quedar las responsabilidades pertinentes y la descripción de las obligaciones que les son encomendadas.

Al estar reservada al Administrador Federal la facultad de dictar normas generales en materia de información, los restantes jueces administrativos sólo pueden requerir información a terceros ajenos a la relación jurídica tributaria cuando las mismas resulten necesarias a los fines de determinar y percibir los gravámenes de los cuales resulten obligados los contribuyentes sometidos a inspección. Es decir, estos jueces administrativos tienen vedada la facultad de requerir información generalizada e indiscriminada en razón de la naturaleza de carga pública que tal deber importa y, por ello, de la importancia que la misma tiene en punto a las limitaciones que impone a las garantías individuales de rango constitucional las que, en tal virtud, sólo pueden quedar afectadas mediante el dictado de una resolución general emanada de la más alta autoridad del ente recaudador, tal como lo tiene establecido el artículo 7° del Decreto N° 618/97.

Nos remitimos al Capítulo XIX, punto 3.8 en el cual, haciendo abstracción de los reparos jurídicos que hemos efectuado al estudiar los límites al deber de colaboración tributaria en Capítulos anteriores, y con el objeto de interpretar armoniosamente las normas contenidas en la Ley N° 11.683, nos pronunciamos en el sentido que de ellas surge que las facultades conferidas al organismo fiscal en lo atinente a solicitar información de terceros, están acotadas a que éste esté sometido a un procedimiento de fiscalización acreditado y además, a que dicha información sea de tal entidad que resulte evidente su vinculación con el hecho imponible investigado en cabeza de este último.

Recordamos, además, que cuando la información solicitada pueda derivar para el sujeto requerido en el riesgo de resultar incriminado por algún delito o infracción tributaria, le asiste a dicho sujeto el derecho de rehusarla, por aplicación del principio que informa que nadie está obligado a declarar contra si mismo.

5.15.2. Datos que no tienen trascendencia tributaria

El contribuyente no está obligado a aportar datos que no contienen trascendencia tributaria y que son propios del ámbito de su intimidad.

La pretendida intromisión de la inspección en punto a recabar del inspeccionado la composición de lo consumido durante el ejercicio fiscal se ubica en abierta oposición con la garantía constitucional de reserva de privacidad de los particulares, por cuyo motivo ellos están legitimados para abstenerse de informar el consumido con tal desagregación, pudiendo limitarse a exhibirlo globalmente. Además, estando la tenencia de los bienes suficientemente justificada, la intromisión en la manera de disponer de ellos resulta absolutamente innecesaria por tratarse de actos privados sin trascendencia impositiva y que nada aportan a la configuración del hecho imponible, siendo éste último el objeto de la inspección y sobre el cual está facultada la Administración tributaria para requerir información.

Ha de tenerse en cuenta, además, que el artículo 4° de la ley de hábeas data (este instituto jurídico será tratado en el Capítulo XL, apartado III, punto 3, al cual nos remitimos) estipula que los datos que se recojan a los efectos de su tratamiento deben ser ciertos, adecuados, pertinentes y no excesivos en relación al ámbito y finalidad para los que se hubieren obtenido, sin que puedan utilizarse para finalidades distintas o incompatibles con aquellas que motivaron su obtención.

El requerimiento de información debe ser congruente con la finalidad perseguida y debe tener trascendencia tributaria, de manera que los datos solicitados deben ser intrínsecamente aptos para alcanzar aquella finalidad.

5.16. Vista de las actuaciones

El artículo 38° del Decreto reglamentario de la Ley de procedimientos administrativos dispone que la parte interesada, su apoderado o letrado patrocinante podrán tomar vista del expediente durante todo su trámite, con excepción de aquellas actuaciones, diligencias, informes o dictámenes que, a pedido del órgano competente y previo asesoramiento del servicio jurídico correspondiente, fueren declarados reservados o secretos mediante decisión fundada del respectivo subsecretario del Ministerio o del titular del ente descentralizado de que se trate.

Añade la norma, que el pedido de vista podrá hacerse verbalmente y se concederá, sin necesidad de resolución expresa al efecto en la oficina en que se encuentre el expediente, aunque no sea la mesa de entradas o receptoría. En el caso que el peticionante solicitare la fijación de un plazo para tomar la vista, aquél se dispondrá por escrito.

La vista constituye una modalidad por la cual el administrado toma conocimiento de determinado acto procesal. Constituye un procedimiento administrativo por el cual el particular tiene acceso al expediente y que se fundamenta en el principio del debido proceso, que hace a la esencia del estado de derecho, y en el carácter público de la actividad estatal. Ello deriva en la consecuencia que el administrado tenga acceso al trámite respectivo desde el mismo comienzo. Nótese, en efecto, que sin el debido conocimiento del expediente y las respectivas actuaciones por parte del particular, no existe debido proceso.

Ello constituye un derecho protegido constitucionalmente para el administrado y un deber de la Administración el darle a conocer la integridad del trámite. Sólo el completo conocimiento de las actuaciones administrativas habrá de permitirle al particular hacer uso eficazmente de su derecho a la defensa.

El derecho a tomar vista implica la posibilidad no solo de consultar el expediente sino también copiar o fotocopiar todas sus partes.

La vista puede solicitarse y otorgarse informalmente, ella es automática y tanto puede pedirse verbalmente cuanto por escrito. Sólo en el caso que el interesado pidiera un plazo para solicitar la vista, el mismo debe formularse por escrito.

Tal como se desprende del texto del artículo 38° mencionado, la vista puede pedirse en cualquier momento (“durante todo su trámite”).

La publicidad de los actos estatales constituye una exigencia fundamental del sistema republicano de gobierno por cuyo motivo el carácter de “reservados o secretos” con que el artículo 38° establece la excepción al principio de la publicidad con relación a ciertas actuaciones, diligencias, informes o dictámenes, debe ser interpretado con criterio restringido y debe ser así calificado mediante decisión fundada del “respectivo subsecretario del Ministerio o del titular del ente descentralizado de que se trate”, previo asesoramiento del servicio jurídico correspondiente. Siendo competentes los subsecretarios de los Ministerios o los titulares de los entes descentralizados para declarar la reserva de las actuaciones, la misma no puede ser delegada en órganos inferiores.

Sin embargo, ha de tenerse en cuenta que, por la naturaleza del procedimiento administrativo y el principio de la publicidad que lo rige, no puede concebirse la reserva de la totalidad del expediente, quedando limitada la declaración de reservados o secretos para ciertos documentos o fojas de la actuación pero no a la totalidad de la misma. El secreto total sólo puede admitirse en los procedimientos de mero trámite interno pero no para aquellos en los que, como en el de una inspección, se ejecutan actos que pueden afectar

derechos de los administrados y que ameritan, al menos, algún conocimiento de estos para consentirlos.

Como todo acto administrativo, la declaración de reserva es susceptible de los recursos pertinentes.

5.17. Clausura de locales

La clausura consiste en el cerramiento y custodia del acceso a un local, para evitar el ingreso de personas a su interior, y tiene por finalidad impedir que se alteren las huellas o rastros que el delito hubiere dejado en el local o evitar que se "destruyan" o "adulteren" las pruebas de su comisión, allí existentes.

Tanto la procedencia de la clausura, como su duración deberán estar presididas por el criterio de la más estricta necesidad propio de las medidas de coerción procesal, y si fuere indispensable puede realizarla la policía o los funcionarios de la AFIP, bajo aviso inmediato al Juez.

Recordemos que esta clausura es al sólo efecto de facilitar la investigación de un ilícito, y, por lo tanto, no se trata de la sanción prevista en la Ley N° 11.683, a la que nos referiremos en el Capítulo XXX.

5.18. Culminación de la Inspección

La inspección de la AFIP puede llegar a la conclusión de que el cumplimiento de las obligaciones por parte de los responsables inspeccionados no merece objeción, no existiendo interés fiscal, en cuyo caso dará por concluida la actuación sin más consecuencias, debiendo notificar al inspeccionado la finalización o descargo de la inspección.

La ausencia de comunicación en tal sentido somete al contribuyente a un estado de incertidumbre acerca del resultado de la inspección y lo expone a nuevas verificaciones sobre los mismos impuestos, los mismos hechos y los mismos períodos, pudiendo, así, quedar afectados derechos y garantías explícitas o implícitamente reconocidas por la Constitución Nacional.

No ha previsto la legislación fiscal un plazo dentro del cual la inspección debe concluir. Si la misma se extendiese más allá de lo razonable, el contribuyente puede solicitar por escrito al organismo fiscal un pronunciamiento acerca de los motivos de la prolongación de la verificación y del plazo aproximado de terminación. Si vencido el plazo de sesenta días, la AFIP no se ha pronunciado, el contribuyente podrá solicitar pronto despacho. Transcurridos otros treinta días sin que la resolución administrativa haya sido dictada, se podrá promover ante la justicia acción de amparo por mora de la administración, con fundamento en el silencio de la administración.

Puede resultar prácticamente inoperante el recurso de amparo por demora excesiva en la Administración previsto por el artículo 182° de la Ley 11.683 (t.o.1998) para resolver ese estado de incertidumbre, atento a la inexistencia en la ley impositiva de un plazo dentro del cual la inspección debe darse por concluida (aspecto éste justificadamente criticable), lo que habrá de constituir un argumento que haga ineficaz el recurso impetrado. En consecuencia, con el objeto de proteger tales derechos y garantías el particular puede interponer el recurso de "habeas data" previsto por el artículo 43° de la Constitución Nacional. Esta acción expedita y rápida puede interponerla toda persona contra todo acto u omisión de autoridad

pública que en forma actual o inminente lesione, restrinja, altere o amenace, con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, derechos y garantías reconocidos por la Constitución, para tomar conocimiento de los datos a ella referidos y de su finalidad, que consten en registros o bancos de datos públicos, o los privados destinados a proveer informes, y en caso de falsedad o discriminación, para exigir la supresión, rectificación, confidencialidad o actualización de aquellos.

El “hábeas data”, en este caso, apunta a darle al inspeccionado certeza acerca del resultado de la inspección, es decir, si la misma ha concluido con o sin observaciones, y con ello, además, levantar un valladar que impida nuevos intentos sobre los mismos hechos, impuestos y períodos.

Con relación a la cuestión vinculada con la ausencia en la ley de la fijación de plazos máximos de duración de la fiscalización al contribuyente y de términos para el dictado del acto administrativo y/o la aplicación de sanciones, una vez finalizada dicha verificación, recordamos las recomendaciones efectuadas en el marco de las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario de Montevideo (Tema II, puntos 3 *in fine*, y 4): “3. Las tareas de fiscalización deben efectuarse en un plazo razonable, tomando en cuenta la complejidad y demás características de cada caso, debiendo quedar concluida la fiscalización al término de dicho plazo. 4. Es conveniente que la ley, en virtud del principio de seguridad jurídica, establezca un plazo dentro del cual la Administración debe dictar el acto de determinación luego de concluida la fiscalización”.

Pero puede presentarse la situación de que el responsable tributario no haya presentado las declaraciones juradas correspondientes a los impuestos a su cargo o que de la investigación practicada surja que habiéndose presentado dichas declaraciones no se haya declarado algún hecho imponible, o se hubiera efectuado un pago inferior al correspondiente.

En estos últimos supuestos, la tarea de los inspectores se convierte en una etapa preparatoria de la determinación tributaria y del sumario por las infracciones previstas en la Ley N° 11.683.

La propia Ley N° 11.683 en su artículo 16°, segundo párrafo, aclara que las liquidaciones y actuaciones practicadas por los inspectores y demás empleados que intervienen en la fiscalización de los tributos, no constituyen determinación administrativa de aquellos, la que sólo compete a los funcionarios que ejercen las atribuciones de jueces administrativos y que habrá de dictarse, de corresponder, mediante resolución fundada determinativa del tributo, una vez agotado el procedimiento de determinación de oficio, como veremos más adelante. Además, aunque las actas de los inspectores gozan de la presunción de legitimidad, no hacen prueba en sí mismas, pudiendo las imputaciones en ellas contenidas ser desvirtuadas por las pruebas aportadas por el contribuyente.

Puede, asimismo, haberse hallado pruebas de un ilícito de los tipificados en la Ley Penal Tributaria, en cuyo caso y *solamente después de haber efectuado la determinación de deuda impositiva*, el organismo fiscal habrá de realizar la denuncia pertinente, dándose lugar a la iniciación de un proceso penal, pasando las actuaciones administrativas desarrolladas en el curso de la inspección a formar parte del denominado sumario de prevención, constitutivo de la etapa preprocesal.

6. La detención por delitos tributarios

Las medidas coercitivas que el juez puede disponer durante el procedimiento judicial penal son las mismas cuya descripción hemos efectuado en el Capítulo VII reservado a los

procedimientos administrativos efectuados en el marco de una inspección de rito, por cuyo motivo a él nos remitimos.

En este acápite nos ocuparemos de la detención por delitos tributarios.

Si las medidas coercitivas accesorias que reseñamos en los capítulos precedentes dan como resultado la obtención de un mínimo de prueba que permita determinar que el sujeto ha participado presuntamente en un hecho delictivo, se lo puede hacer comparecer forzosamente mediante su detención. Esta, como toda medida cautelar, se subordina a que resulte indispensable para el aseguramiento de los fines del proceso: el descubrimiento de la verdad y la aplicación de la ley.

También podría resultar afectado dicho sujeto por una medida cautelar que lo prive de libertad ambulatoria, aun cuando no haya mediado una forma de coerción accesoria, si se lo sorprendiere en flagrante delito, o bien si existieren pruebas suficientes obtenidas por otra vía que lo comprometieran suficientemente.

Las medidas cautelares "personales" en grado creciente de gravedad, son: a) citación, b) inmovilización en el lugar del hecho, c) arresto, d) detención sin orden (aprehensión), e) detención con orden, f) prisión preventiva, g) incomunicación.

Así, la "citación" es sólo un llamado coercitivo de comparendo, acompañado de la amenaza de imponer su efectividad por la fuerza, procedente cuando no hay pena corporal, o parezca procedente una condena de ejecución condicional.

La gravedad aumenta cuando en el lugar del hecho el juez dispone que ninguna persona se retire de allí, para individualizar a los responsables y testigos. Esta facultad puede ejercerla también la policía judicial, dando inmediato aviso al Juez. En este caso hay una "inmovilización" de duración muy breve.

En los operativos del organismo fiscal esta situación puede presentarse en aquellos casos en los cuales es necesaria la identificación de las personas presentes en los locales objeto de allanamiento.

Debemos en este punto hacer una especial observación. Las facultades de la Policía Federal y del organismo fiscal se limitan a interrogar a las personas sobre sus datos personales y su domicilio, sin que puedan tomarles declaración sobre los hechos que se investigan, ni recibirlas cuando lo quisieran hacer en forma voluntaria, salvo que se trate de declaraciones testimoniales.

Tales declaraciones hechas por quienes pueden ser autores o cómplices del ilícito, en caso de ser tomadas o prestadas, son de ningún valor en el juicio penal. Tampoco es válido que en sede judicial la persona que prestó declaración ante la policía o los funcionarios de la DGI se limite a manifestar que ratifica en todos sus términos su declaración anterior.

Para que no quepa duda alguna acerca de la espontaneidad de las manifestaciones de quienes pueden ser imputados de un delito, éstas deben necesariamente hacerse en presencia del juez, pudiéndose contar, asimismo, con la asistencia de un abogado.

Si quienes se hallan inmovilizados pretendieran eludir su inmovilización, el juez puede ordenar su "arresto" lo que supone el encierro de la persona.

La "aprehensión" o "detención sin orden" implica una privación de la libertad compulsiva, llevada a cabo por la policía o por un particular en casos especialmente previstos por la ley

procesal penal, sin que medie orden escrita de juez competente y que se caracteriza por su brevísimo lapso de duración.

Este supuesto es de aplicación cuando alguna persona es sorprendida tratando de destruir pruebas de un delito, por ejemplo, comprobantes, papeles o registros magnéticos. Debemos recordar aquí que el artículo 255° del Código Penal reprime con prisión de un mes a cuatro años a quien sustrajere, ocultare, destruyere o inutilizare objetos destinados a servir de prueba ante la autoridad competente.

Por ello, si durante un procedimiento llevado a cabo por la AFIP, ya sea en el marco de una simple inspección, o en la investigación de un delito tributario o previsional, alguna persona es sorprendida realizando alguno de los actos antes enumerados, los propios funcionarios del organismo fiscal pueden detener al inculpado para ponerlo a disposición del juez, por aplicación del artículo 287° del Código Procesal Penal que faculta a los particulares a practicar la detención en los casos de flagrante delito.

La "detención con orden" se presenta cuando el juez resuelve indagar a un sospechoso de ser partícipe en un delito y ordena su captura, para que se lo lleve a su presencia. La duración en el tiempo es mayor que en las anteriores medidas y se requiere orden escrita de juez competente salvo en caso de suma urgencia, en que la orden podrá ser verbal o telegráfica.

La detención es una medida transitoria que restringe la libertad ambulatoria de una persona hasta que, por resolución judicial o de la autoridad que la determinó, se define la situación jurídica que causó la misma.

Con la detención se busca impedir que el sospechado eluda la acción de la justicia y no constituye una pena, como es el caso, en cambio, de la reclusión y la prisión, que sólo pueden ser impuestas por sentencia.

En ningún caso procederá la detención si el delito que se atribuye no tiene prevista una pena privativa de libertad, pues la medida cautelar no puede ser más gravosa que la pena. Por ello nunca es procedente en las infracciones tributarias sancionadas con multa.

Como para la ejecución de la orden puede ser necesario el concurso de la fuerza pública, su cumplimiento se encarga a la autoridad policial.

Dicha detención no podrá prolongarse nunca más de ocho horas sin auto fundado del juez, el que sólo puede prorrogarla por un lapso igual.

Dentro del plazo de 24 horas contadas desde la detención de un sospechoso, prorrogable por otro igual el juez deberá tomarle declaración indagatoria, acto al cual puede asistir su defensor.

La única finalidad de la detención de una persona es la de recibirle declaración indagatoria, ya que la libertad personal sólo podrá ser restringida para asegurar el descubrimiento de la verdad y la aplicación de la ley.

La detención se ejecutará de modo que perjudique lo menos posible a la persona o reputación de los afectados.

El juez, para decidir si corresponde o no recibir la declaración indagatoria, aplica su propio criterio valorativo, inclinándose por llevarla a cabo cuando sospecha fundadamente, sobre la base de las probanzas incorporadas legítimamente en el sumario de prevención, que hay

motivo bastante para creer razonablemente que la persona detenida ha participado en la comisión de un hecho delictivo.

Sin embargo, el juez puede disponer la inmediata libertad del detenido, aun frente a la existencia de motivo bastante para presumir la responsabilidad delictual del imputado, si estimare que éste, en pleno uso de su libertad ambulatoria, no habrá de entorpecer la acción de la justicia, y que se presentará a declarar ante su presencia cuando se lo cite a esos efectos, quedando diferida para más adelante la declaración indagatoria, devolviéndosele al imputado el goce de su libertad personal, en tal caso.

La duración de la detención se limita al tiempo necesario para resolver la situación del imputado, fijado por el Código Procesal Penal en diez días contados a partir de su declaración indagatoria. Si se dispone su procesamiento, la detención podrá convertirse en prisión preventiva, o, en caso contrario, cesará por falta de mérito o sobreseimiento.

Cuando el juez considere que existen motivos para temer que el detenido se pondrá de acuerdo con terceros u obstaculizará de otro modo la investigación, podrá decretar su incomunicación por un término no mayor de 48 horas prorrogable por otras 24 horas mediante auto fundado.

La incomunicación del detenido no impedirá que éste se comunique con su defensor, inmediatamente antes de comenzar su declaración indagatoria o antes de cualquier acto que requiera su intervención personal. Tampoco impedirá el uso de libros u otros objetos que solicite, siempre que no le sirvan para eludir la incomunicación o atentar contra su vida o la ajena, ni la realización de actos civiles impostergables, que no disminuyan su solvencia ni afecten a la instrucción.

En casos urgentes, también la Policía puede disponer la incomunicación, con los alcances citados, pero sólo por un lapso que no puede exceder las 10 horas.

7. Efectos del cierre de la inspección sin interés fiscal

La Ley N° 11.683 (t.o.1998) a través de su artículo 19°, recepta el principio de irrevocabilidad del acto administrativo favorable al administrado, con relación a la determinación de oficio del juez administrativo. Nada dice la ley, en cambio, acerca de los efectos que dimanarían de la culminación de la inspección cuando la misma concluye sin que haya merecido objeción el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo del sujeto inspeccionado, habiendo mediado notificación de la finalización o descargo de la inspección.

En este caso, por no ser objeto de impugnación la liquidación practicada por el contribuyente, no se ha entrado en la etapa del procedimiento de determinación de oficio con el consecuente dictado de la resolución fundada determinativa de tributo.

En nuestra opinión, los efectos de la notificación de la finalización de la inspección, cuando no existe interés fiscal, deberían regirse por los mismos parámetros que la ley ha establecido para la determinación del impuesto por el juez administrativo. Remitimos al lector al Capítulo XXV, acápite 1.3 de esta obra, en donde examinamos los efectos de la determinación de oficio.

Para llegar a dicha conclusión recordamos que la declaración del contribuyente es una declaración que requiere para su consolidación como derecho adquirido en cabeza del contribuyente, del acto administrativo ratificatorio por parte del organismo fiscal, para gozar del beneficio de irrevocabilidad consagrado en el artículo 19° de la Ley 11.683.

Así como se rechaza la tesis de que la recepción por parte de la Administración de la declaración-liquidación constituye un acto de determinación, también se descalifica como tal a las comprobaciones efectuadas a efectos puramente internos sobre las declaraciones recibidas de los sujetos pasivos y que concluyen con la opinión de que las mismas son correctas, ya que se trata de meros actos internos que se producen en el seno de la Administración que los dicta sin relevancia externa.

Sin embargo, no debe atribuirse a las comprobaciones realizadas durante la inspección debidamente notificada al contribuyente y concluida formalmente, el carácter de acto meramente interno, pues el ejercicio del contralor por parte del organismo fiscal en el marco de un procedimiento administrativo culminado sin que se observen discrepancias en la determinación tributaria y regido por el principio de publicidad, le confiere a la notificación que da por concluida la fiscalización el carácter de una garantía que trasciende el ámbito interno de la administración dado que opera a favor del inspeccionado en base al principio de estabilidad del acto administrativo, debiendo quedar, así, dicho organismo recaudador vinculado por sus propios actos.

No obsta a ello, en nuestra opinión, la circunstancia que *“las liquidaciones y actuaciones practicadas por los inspectores y demás empleados que intervienen en la fiscalización de los tributos, no constituyen determinación administrativa de aquellos, la que sólo compete a los funcionarios que ejercen las atribuciones de jueces administrativos a que se refieren los artículos 9°, punto I, inciso b, y 10° del Decreto N° 618/97”*, según reza el segundo párrafo del artículo 16° de la Ley N° 11.683. Ello así, porque el precepto legal transcrito alude al acto de determinación de oficio, el que en el supuesto de inspección finalizada sin interés fiscal no tiene razón de ser.

Pero en el caso bajo análisis, estamos planteando la hipótesis habitual de que el cierre de la inspección cuenta con la intervención directa del propio Jefe de División que suscribe la orden de inspección o fiscalización, quien detenta, además, facultades de juez administrativo. De manera que ya sea por actuación propia, o por vía de delegación, el cierre de la inspección no queda limitado al ámbito de la competencia restringida que detenta el inspector, sino que requiere de la participación necesaria de su superior jerárquico.

Resulta ajustado a derecho el criterio sentado por la ley al exigir la intervención de funcionario que califique como juez administrativo para entender en aquellos casos en que la declaración del contribuyente resulte impugnada o cuando, no habiéndose presentado la misma, es la propia AFIP la que procede a determinar de oficio la materia imponible, en razón que en base a dicha determinación firmada por una alta autoridad administrativa se modifica la liquidación presentada o se sustituye cuando no haya sido presentada, dando ello lugar a la vista previa dirigida al contribuyente de las liquidaciones efectuadas por los funcionarios, con el objeto de que aquel pueda formular su conformidad o disconformidad respecto de la liquidación practicada y formule por escrito su descargo y ofrezca o presente pruebas que hagan a su derecho. En tal caso, la determinación efectuada por el organismo fiscal constituye una rectificación del impuesto declarado por el contribuyente el que, de traducirse en un crédito para el Fisco, le abre a aquel la posibilidad de hacer uso de su derecho de defensa a partir de los descargos que ofrezca.

Por su parte, cuando la inspección culmina sin que se hayan observado discrepancias con relación al correcto cumplimiento de las normas tributarias, con tal acto la Administración tributaria está convalidando tácitamente el impuesto declarado por el contribuyente. Esta actuación oficial resumida en el acta de cierre, viene a constituirse, en nuestra opinión, en un acto liquidatorio asimilable en sus efectos a los que genera una resolución determinativa practicada por juez administrativo.

Las normas de procedimiento impositivo no contienen una prescripción en materia de competencia en punto a la calidad del funcionario autorizado a suscribir la nota de comunicación de cierre de la inspección. Lo normal es que la suscriba el funcionario que ha

tenido a su cargo la fiscalización. Cuando el organismo fiscal da por finalizada la inspección y no encuentra mérito para incursionar en el procedimiento de determinación de oficio, es porque está convalidando o aceptando la declaración practicada por el contribuyente. La ley no exige que el cierre de la inspección sea notificado por juez administrativo porque, al no existir interés fiscal, no se dan las circunstancias excepcionales que así lo requieran.

Admitir lo contrario conduciría a la injusta conclusión de colocar en peor situación al contribuyente cuya conducta no ha sido motivo de reproche por el organismo fiscal, para quien la notificación del cierre no tendría eficacia definitiva de la obligación sustancial, frente a aquel otro que es objeto de una determinación de oficio del juez administrativo y que goza del derecho a la irrevocabilidad del acto administrativo favorable al administrado.

La ausencia de una norma expresa en la Ley de Procedimiento Tributario que trate este punto, no podría invalidar las conclusiones arribadas, en tanto los efectos derivados de una inspección han sido reconocidos expresamente por la Ley como generadores de derechos subjetivos en cabeza de los contribuyentes por el artículo 17 de la Ley N° 11.683.

En efecto, si la inspección, a diferencia de la hipótesis tratada en este trabajo, concluyese acerca de la procedencia de un determinado ajuste sobre la declaración del contribuyente, aunque éste fuera mínimo, practica la liquidación correspondiente ("prevista") y logra el consentimiento del contribuyente, no será necesario dictar resolución determinando de oficio la obligación tributaria. Es decir, el mero ajuste de la inspección, sin instancia de revisión jerárquica alguna, consentido por el contribuyente, consolida la situación fiscal de éste, no sólo sobre el ajuste practicado, sino también sobre todos los demás tópicos incluidos dentro de la tarea de fiscalización no observados por la inspección actuante dentro del ámbito de competencia de la inspección llevada a cabo.

Se observa así que el cierre de una inspección sin observaciones, representa una cuestión de grado, que no difiere en lo sustancial, con la situación tratada en el párrafo anterior.

Por otra parte, aun transitando un procedimiento de determinación de oficio, la resolución determinativa emitida por un Juez Administrativo, también convalida, no sólo el ajuste practicado, sino también la falta de objeción de los inspectores actuantes a los demás tópicos que quedaron alcanzados por la fiscalización actuante.

Las dos hipótesis expuestas precedentemente gozan de la garantía de su irrevocabilidad por la AFIP en las condiciones establecidas en el artículo 19° de la Ley N° 11683, sin que se advierta al respecto, justificación racional o legal que excluya de los alcances de esta última disposición, al acto de cierre de una inspección, en tanto ésta se limita, en otras palabras y para ser más gráfico, a determinar un ajuste "cero".

A la luz de lo expuesto, opinamos que la cuestión relativa a los efectos jurídicos de la notificación del cierre de la inspección, cuando no medie objeción acerca del comportamiento fiscal del inspeccionado, debería participar de la misma solución que la Ley N° 11.683 ha previsto en cuanto a los alcances de la determinación de oficio.

En dicho contexto, **debería quedar consolidado el derecho del inspeccionado de rechazar cualquier intento del organismo fiscal que se dirija a reabrir y reiniciar una nueva inspección con relación al o a los impuestos ya verificados por períodos fiscales que ya fueron sometidos a revisión, mediante el cual se pretendiese volver a examinar aquellas cuestiones que la inspección anterior verificó y que no fueron objetadas por ella.**

Con relación a ello, el *non bis in idem*, uno de los principios generales de Derecho Penal que también resultan aplicables en la determinación de los derechos de los contribuyentes inspeccionados y que desarrollamos en el Capítulo dedicado a las Garantías para el Imputado, impide que la Administración vuelva sobre una persecución agotada.

Las excepciones a esta regla deberían ser las mismas que el artículo 19° de la Ley N° 11.683 prescribe con relación a la determinación de oficio, es decir, cuando surjan nuevos

elementos de juicio o se compruebe la existencia de error, omisión o dolo en la exhibición o consideración de los que sirvieron de base a la determinación anterior (cifras de ingresos, egresos, valores de inversión y otros), o bien, cuando en la notificación del cierre de la inspección se hubiere dejado expresa constancia del carácter parcial de la misma.

Sostener lo contrario, importaría despojar de toda eficacia al acto notificado de cierre de la inspección.

En cuanto a la constancia del carácter parcial de la inspección resulta de interés determinar el alcance con que cabe interpretar la reserva.

El carácter de parcial en cuanto al alcance de la inspección debe quedar acotado a aquellos aspectos considerados durante la misma. Es decir, quedan fuera del amparo de los efectos de la verificación, las cuestiones que no fueron motivo de revisión por no responder al objeto tenido en mira al realizarla. En otras palabras, si la inspección tuvo por finalidad revisar las liquidaciones correspondientes a un impuesto determinado (v.g. impuesto al valor agregado) por un período fiscal preestablecido, la excepción a la regla que le da fijeza a la determinación del impuesto importa la facultad del organismo fiscal de verificar cualquier otro impuesto cuya recaudación está a su cargo o bien, inspeccionar otros períodos fiscales no prescriptos del mismo impuesto que ya verificó. No tiene facultades, en cambio, para volver a revisar el tributo ya fiscalizado, ya que con relación a este, mediante la notificación de cierre de la inspección le ha dado estabilidad a la relación jurídica sustantiva emergente de la declaración jurada presentada por el contribuyente. El contribuyente no puede quedar permanentemente expuesto a los cambios de criterio administrativo por elementales cuestiones de seguridad jurídica.

La notificación del cierre de la inspección sin que se haya detectado interés fiscal, importa la consecuencia de que no existe mérito para que se abra la instancia del procedimiento de determinación de oficio. Ello así, dicha notificación debe tener los mismos efectos que la ley le otorga a la determinación del juez administrativo, en forma cierta o presuntiva, una vez firme. De no ser así, el contribuyente estaría expuesto a permanente inseguridad con lo cual se conculcaría el principio de seguridad y estabilidad jurídica. Vemos en la notificación de la culminación de la inspección un verdadero acto administrativo constitutivo de derechos subjetivos, por el cual la Administración tributaria, según vimos, queda vinculada por sus propios actos.

CAPITULO XXIV

NUEVA ESTRATEGIA DE FISCALIZACIÓN. INTELIGENCIA FISCAL

1. Introducción

En términos generales puede decirse que las políticas y estrategias de fiscalización diseñadas por la Administración Fiscal deben dirigirse a maximizar el nivel de cumplimiento voluntario de los contribuyentes y responsables, para lo cual es menester que la Administración Tributaria exhiba una imagen de presencia generalizada ante los administrados, a través de su capacidad para detectar con inmediatez los incumplimientos y para sancionar al infractor con una pena que implique que el cumplimiento forzoso sea más oneroso que el pago efectuado en tiempo y forma.

Teniendo en cuenta que las relaciones jurídicas trabadas en el campo de la actividad económica actualmente se caracterizan por su complejidad y rapidez, los métodos tradicionales de inspección tributaria deben complementarse con procedimientos de fiscalización acordes con el nuevo escenario.

Los procedimientos tradicionales han sido las *fiscalizaciones de oficina* y las *fiscalizaciones de campo*.

Las fiscalizaciones de oficina tienen como objeto principal verificar en la propia sede del organismo fiscal, determinados aspectos específicos exhibidos por la declaración jurada del contribuyente. En el caso que se detecten irregularidades que excedan a la investigación efectuada en la sede de la Administración Tributaria, suele derivarse la cuestión al área de fiscalización de campo para su seguimiento.

Las fiscalizaciones de campo se efectúan en el domicilio donde el contribuyente realiza su actividad económica y en donde están situados los libros, registros, anotaciones y documentación que posibilite la realización de una auditoria contable-impositiva. La fiscalización puede ser más o menos integral, dependiendo del objetivo al cual ésta va dirigida.

Durante la inspección domiciliaria los funcionarios del organismo fiscal habrán de procurarse la información necesaria que les permita cerciorarse sobre el grado de cumplimiento observado a las normas legales por parte del inspeccionado.

Para ello cuentan con dos vías principales: la documental, a través de comprobantes y registros respaldatorios de la actividad del contribuyente (que eventualmente puede derivar en pruebas periciales) y la testimonial, mediante interrogatorios personales y directos a los directivos, funcionarios, empleados y terceros, quienes están obligados a informar a los funcionarios actuantes todo aquello que conozcan acerca del tema consultado.

Este tradicional método de investigación ha sido motivo de regulación en la ley de procedimiento tributario, la que fija los límites a los que están sometidos los funcionarios públicos en cuanto a su actuación en el procedimiento administrativo, aunque en los últimos años, a través de la adopción de ciertas iniciativas, se ha difuminado peligrosamente el valladar constitucional que vela por la tutela de los derechos fundamentales.

Con ajuste al principio de publicidad de los actos administrativos, para que estos tengan eficacia es condición la comunicación al contribuyente del inicio de la inspección, pues para que un acto emitido por la Administración Pública sea un “acto administrativo” es imprescindible que al hacerlo dicha Administración actúe en su calidad de tal, es decir, como órgano esencial de la estructura del Estado. Dado que los efectos del acto administrativo trascienden la esfera de la propia Administración para proyectarse sobre la esfera jurídica del administrado, todo el camino por el cual aquella transite debe regirse por el principio de publicidad.

De allí que haya sido motivo de rechazo por nuestra parte, la facultad otorgada por la ley a la AFIP para utilizar “agentes fiscalizadores encubiertos” autorizados a ingresar a los comercios para detectar a los responsables que no emitan facturas bajo la apariencia de ser compradores, sin que para ello deban acreditar su condición de funcionario público y el objetivo de su presencia en el local.

Idéntico repudio nos ha merecido la reforma a la Ley N° 11.683 (t.o.1998) por la cual se incorporó como nueva presunción para la determinación impositiva sobre base presunta a *las diferencias entre la producción considerada por el contribuyente a los fines tributarios y la información obtenida por relevamiento efectuado por imagen satelital*, atribuyéndole el carácter de ganancias netas para el impuesto a las ganancias, el de ventas gravadas omitidas en el impuesto al valor agregado y el de bienes del activo computable en los impuestos sobre los bienes personales y a la ganancia mínima presunta.

La actuación administrativa orientada a alcanzar un determinado propósito deber ser realizada conforme al procedimiento garantizador con raigambre constitucional, para que tanto el objetivo al que se dirige cuanto la manera de procurarlo queden legitimados.

Por otra parte, los requerimientos de información sobre datos propios o de terceros, para que estén legitimados, deben efectuarse conforme con las pautas que establece el artículo 6° de la Ley N° 25.326, que ha reglamentado el instituto del hábeas data, según el cual cuando se recaben datos personales se deberá informar previamente a sus titulares en forma expresa y clara:

- La finalidad para la que serán tratados y quiénes pueden ser sus destinatarios o clase de destinatarios;
- La existencia del archivo, registro, banco de datos, electrónico o de cualquier otro tipo, de que se trate y la identidad y domicilio de su responsable;
- El carácter obligatorio o facultativo de las respuestas al cuestionario que se le proponga;
- Las consecuencias de proporcionar los datos, de la negativa a hacerlo o de la inexactitud de éstos;
- La posibilidad del interesado de ejercer los derechos de acceso, rectificación y supresión de los datos.

Además, sobre la base del principio constitucional de que nadie puede ser obligado a declarar contra si mismo al iniciarse una inspección debería comunicársele al contribuyente o responsable que la información obtenida durante su transcurso puede ser usada en su contra en un eventual proceso penal, con el objeto de que, mediando la colaboración del inspeccionado bajo tal prevención, queden legitimados los elementos colectados para ser usados como pruebas de cargo. El principio de incoercibilidad del imputado como órgano de

prueba, y por ello la invocación del derecho a no declarar contra sí mismo, es un atributo con raíz constitucional en el cual el particular puede escudarse toda vez que vislumbre que su declaración puede incriminarlo en un delito.

El procedimiento de inspección tributaria debe adecuarse al fin para el cual se implementa, no pudiendo convalidarse que bajo el ropaje de una investigación tributaria de rito se soslaye su connotación penal, lo que ocurriría si se pretendiese utilizar con posterioridad en el proceso sancionador los datos obtenidos bajo la coerción del deber de declarar.

Por otra parte, la información referida a sus clientes, dirigida al contribuyente o responsable inspeccionado, debe quedar circunscripta a aquellos casos en que tales datos tengan trascendencia tributaria en atención a su relevancia para comprobar la correcta determinación de la deuda tributaria del inspeccionado.

Por su parte, el artículo 4° de la ley de Hábeas Data estipula que los datos que se recojan a los efectos de su tratamiento deben ser ciertos, adecuados, pertinentes y no excesivos en relación al ámbito y finalidad para los que se hubieren obtenido, sin que puedan utilizarse para finalidades distintas o incompatibles con aquellas que motivaron su obtención.

El requerimiento de información debe ser congruente con la finalidad perseguida y debe tener trascendencia tributaria, de manera que los datos solicitados deben ser intrínsecamente aptos para alcanzar aquella finalidad.

A pesar de ciertas vacilaciones legislativas que han introducido cambios en la ley de procedimiento impositivo, permanece regulada la actuación administrativa del organismo fiscal en el marco de un procedimiento verificador de campo, que es el tradicional, sobre la base de los derechos y garantías individuales, lo que implica que dicha actuación está sometida a importantes limitaciones.

2. Fiscalización especializada

Debido a los insuficientes resultados obtenidos mediante la aplicación del método de investigación tradicional para detectar la evasión, los Fiscos de diferentes países entre los cuales se cuenta la Argentina, se han ocupado de desarrollar un nuevo procedimiento de fiscalización, que tienda a perfeccionar el control por parte de la Administración Tributaria. Ello ha conducido a la implementación de la denominada “fiscalización especializada”, también conocida como inteligencia fiscal.

En nuestro país, a fines del siglo pasado (año 1997) fue creada un área especializada cuyo objetivo fue realizar estudios e investigaciones a nivel sectorial con el propósito de suministrar a las restantes áreas de inspección de la AFIP las herramientas a ser empleadas durante el procedimiento de auditoría tributaria.

Esta iniciativa incluye la transmisión de esos conocimientos al resto del organismo fiscal mediante técnicas de capacitación que ilustran acerca de cuestiones micro y macroeconómicas de las actividades económicas bajo estudio, descripción de los procesos productivos, presunciones de evasión y estrategias de fiscalización a tono con ella, entre otros muchos aspectos de interés. Todo ello, dentro del marco normativo tributario y la difusión de la jurisprudencia, doctrina y dictámenes internos.

Esta nueva técnica investigativa se basa en la planificación previa a fin de orientar la búsqueda hacia aspectos claves de la situación del contribuyente, en vez de realizar la inspección de manera automática e indiscriminada, en búsqueda de una mayor eficiencia en

el ejercicio de contralor. La idea central es que la inspección tome conocimiento de las principales presunciones de evasión de cada actividad económica y diseñar estrategias de fiscalización más efectivas para atacar esas hipótesis evasivas.

Entre otras circunstancias que caracterizan y diferencian a la fiscalización especializada respecto de la tradicional pueden destacarse la especialización por actividad económica (vg. Agropecuaria, industrial, comercio, entidades financieras y de servicios), por zona geográfica, por importancia económica o por tratamientos tributarios diferenciados.

La AFIP ha dictado la Disposición N° 275, publicada en el B.O. del 9/6/2009 mediante la cual modificó la estructura administrativa de la Dirección de Análisis de Fiscalización Especializada, en el ámbito de la Subdirección General de Fiscalización, con el objeto de introducir acciones que permitan evaluar el impacto de las estrategias de fiscalización implementadas. A tales fines, estructura áreas encargadas de asistir y colaborar en el desarrollo de las actividades de fiscalización llevadas a cabo por las áreas operativas del citado organismo, analizando y evaluando los procesos involucrados mediante la realización de actividades de campo que permitan establecer hipótesis de fiscalización, evaluar sus resultados, relevar las necesidades emergentes de la gestión operativa de fiscalización impositiva y previsional y proponer los prototipos para la optimización de los procesos de fiscalización.

En dicho contexto, los distintos órganos de la AFIP alcanzados por la Disposición N° 275 han sido instruidos para desarrollar diferentes tareas dentro de su ámbito de incumbencia.

a) LA SUBDIRECCIÓN GENERAL DE FISCALIZACIÓN-DIRECCIÓN DE ANÁLISIS DE FISCALIZACIÓN ESPECIALIZADA tiene, como responsabilidad primaria:

1) Dirigir, coordinar, evaluar y supervisar las acciones tendientes a comprobar el grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias y previsionales por parte de los contribuyentes y/o responsables, mediante el desarrollo y la aplicación de programas de fiscalización.

2) Entender en las tareas de verificaciones de los sujetos promovidos y sus inversionistas, como así también de los sujetos y/o responsables que se adhieran a los regímenes especiales de acreditación y/o devolución de los créditos fiscales establecidos por la normativa vigente y resolver los recursos de apelación resultantes, de acuerdo con los lineamientos establecidos por la Superioridad.

3) Entender en la realización de actividades de fiscalización para evaluar el impacto de las estrategias y procesos de fiscalización implementados así como en el relevamiento de las necesidades de las áreas operativas de fiscalización, brindando apoyo en la gestión de las actividades desarrolladas.

En tanto que las acciones a desempeñar por dicha dependencia son:

1. Coordinar el desarrollo de acciones de investigación de modalidades operativas y puntos de control tendientes a la fiscalización de los contribuyentes y/o responsables de las diferentes actividades económicas.

2. Desarrollar modelos de fiscalización planificados por actividad.

3. Entender en el desarrollo de técnicas para la fiscalización de contribuyentes y/o responsables seleccionados a tal efecto.

4. Diseñar procesos de investigación y fiscalización a desarrollar en el ámbito de la Dirección, realizar el seguimiento de las acciones y planes diseñados, ponderando los resultados obtenidos.

5. Entender, en coordinación con las áreas competentes, en el relevamiento de las necesidades operativas de las áreas de fiscalización, aportando soluciones alternativas a los temas planteados.

6. Entender en las tareas de verificación de los sujetos promovidos y sus inversionistas.

7. Entender en la ejecución de actividades que permitan validar hipótesis de investigación y fiscalización.

8. Entender en las tareas de verificación de los sujetos y/o responsables que se adhieran a los regímenes especiales de acreditación y/o devolución de los créditos fiscales establecidos por la normativa vigente.

9. Coordinar con la unidad de planeamiento y programación de la actividad fiscalizadora, la homologación y transferencia de las experiencias obtenidas en las fiscalizaciones desarrolladas, para que éstas sean contempladas en los programas y normas que se emitan a tales efectos.

10. Coordinar, con el área competente, las acciones de capacitación que deriven de su accionar, tendientes al perfeccionamiento del personal afectado a las tareas de fiscalización del Organismo.

11. Recepcionar, registrar y despachar la documentación que ingrese a la Dirección, realizar el adecuado suministro, mantenimiento y conservación de los bienes patrimoniales asignados, ejecutar las distintas tareas administrativas, atender los asuntos inherentes a los recursos humanos de ésta y administrar y comunicar al área pertinente los movimientos de los fondos de la Caja Chica asignada a la Dirección.

b) Por su parte, el DEPARTAMENTO GESTION DE LA FISCALIZACION debe desarrollar las siguientes acciones:

Entender en la evaluación del impacto de las estrategias y los procesos de fiscalización llevados a cabo sobre un universo de contribuyentes seleccionados, a partir de los lineamientos e información generada por las áreas competentes, propiciando su implementación y ejecución en las áreas operativas de fiscalización.

Entender en las actividades de apoyo y colaboración con las áreas operativas de investigación y fiscalización y en el desarrollo de las fiscalizaciones realizadas sobre contribuyentes involucrados en maniobras investigadas que revistan complejidad.

Y en cuanto a las tareas a cumplir:

1. Entender en el diseño y ejecución de hipótesis de investigación y fiscalización que permitan determinar contribuyentes con presunto interés fiscal.

2. Evaluar los resultados obtenidos en la aplicación de las hipótesis generadas y propiciar su implementación en las áreas operativas de fiscalización e investigación.

3. Diseñar operativos de fiscalización para un universo determinado, estableciendo prototipos de inspección y controles específicos.

4. Entender en la realización de inspecciones aplicando prototipos, técnicas y estándares, para el universo de contribuyentes seleccionados.
5. Entender en actividades de colaboración con las áreas operativas en la ejecución de las fiscalizaciones resultantes, aplicando las técnicas desarrolladas.
6. Propiciar la elaboración de instrucciones, pautas, objetivos y metas que normen la gestión de fiscalización de las áreas operativas.
7. Entender en las actividades de apoyo a las áreas operativas en relación con los procedimientos de fiscalización y en las acciones de control desarrolladas por éstas.

c) LA DIVISION GESTION Y APOYO debe elaborar, implementar y evaluar estrategias de fiscalización sobre un universo de contribuyentes específico que posibiliten detectar riesgo fiscal, para ser replicadas en las áreas operativas de fiscalización, así como asistir a éstas, en los procedimientos de investigación y fiscalización llevados a cabo.

Sus tareas consisten en:

1. Realizar inspecciones aplicando los prototipos, técnicas y estándares desarrollados en el ámbito del Departamento, para ser replicadas por las áreas operativas de fiscalización.
2. Elaborar hipótesis investigativas a partir del análisis de la información contenida en las bases de datos de la AFIP y en aquellas que sean provistas por otros Organismos.
3. Promover la optimización de los planes y programas de fiscalización a partir de los resultados obtenidos en las actividades de fiscalización desarrolladas por el Departamento.
4. Propiciar operativos y elaborar prototipos de fiscalizaciones que permitan la detección de situaciones fiscalmente irregulares.
5. Proponer cargos de fiscalización que resulten de la validación de las hipótesis respectivas.
6. Remitir, en caso de corresponder, la totalidad de la información relevada al área de inspección competente.
7. Asistir a las áreas operativas en las tareas vinculadas a los procedimientos de fiscalización.
8. Elaborar informes de gestión y estadísticas sobre los resultados de las investigaciones y las fiscalizaciones implementadas.
9. Releva las necesidades operativas en materia de investigación y fiscalización de las áreas en cuestión, ajustando las estrategias y procedimientos implementados.

d)EL DEPARTAMENTO ESPECIALIZADO EN ANÁLISIS SECTORIALES debe entender en las tareas de análisis de los contribuyentes y/o responsables de las actividades de los sectores primarios, secundarios y terciarios y de sus respectivos registros, así como también en la optimización de los conocimientos y el desempeño del personal afectado a las tareas de fiscalización.

Además, tramitar los recursos de apelación de los sectores promocionados y de sus inversionistas.

Sus tareas son:

1. Intervenir en la obtención y actualización de la información estratificada del universo de contribuyentes y/o responsables de cada actividad bajo su responsabilidad.
2. Coordinar el desarrollo de hipótesis investigativas para fiscalizar a los contribuyentes y/o responsables comprendidos en cada actividad.
3. Planificar y coordinar la ejecución de fiscalizaciones aplicando las técnicas desarrolladas.
4. Elaborar las conclusiones del trabajo de campo y la aplicación de éstas para la reformulación y transferencia de los patrones de trabajo por actividad.
5. Tramitar los recursos de apelación que presenten los sujetos promovidos y los inversionistas, resultantes de las verificaciones llevadas a cabo por la División Industria.
6. Tramitar los recursos de apelación que presenten los sujetos y/o responsables que se adhieran a los regímenes especiales de acreditación y/o devolución de los créditos fiscales establecidos por la normativa vigente, resultantes de las verificaciones llevadas a cabo por la División Industria.
7. Entender en la supervisión y análisis de la información contenida en los distintos registros de contribuyentes y/o responsables de los sectores económicos y/o rubros de su competencia.
8. Entender en las tareas relacionadas con la optimización de los conocimientos y el desempeño del personal afectado a las tareas de fiscalización.

e) LA DIVISION AGROPECUARIA, PESQUERA Y MINERA debe realizar las tareas inherentes a la ejecución de controles que aseguren un trámite rápido y preciso de las fiscalizaciones de contribuyentes y/o responsables de las actividades de los sectores de su competencia.

Sus tareas consisten en:

1. Realizar relevamientos, consultas, entrevistas y toda otra gestión que resulte de utilidad para el acabado conocimiento de los modos de operación y las prácticas de elusión y evasión de las actividades del sector a su cargo.
2. Obtener la información necesaria para la clasificación de los contribuyentes por segmentos de importancia y de grado de cumplimiento con relación al conjunto de cada actividad.
3. Realizar inspecciones aplicando los prototipos, técnicas y estándares de producción desarrollados para la actividad en cuestión.
4. Analizar y homologar lo actuado por los equipos de trabajo direccionando, según corresponda, los expedientes y actuaciones para su trámite en la unidad jurisdiccional pertinente.
5. Analizar la incidencia que las fiscalizaciones de las actividades bajo análisis tienen en el comercio exterior, tanto de importación como de exportación.
6. Entender en el ordenamiento, archivo y custodia de la documentación y antecedentes de los contribuyentes y/o responsables fiscalizados.

f) LA DIVISION INDUSTRIA entiende en las tareas que aseguren un trámite rápido y preciso de las fiscalizaciones a los contribuyente y/o responsables de las actividades de los sectores de su competencia, así como también entender en las verificaciones sobre el cumplimiento de la normativa vigente sobre regímenes especiales de acreditación y/o devolución de créditos fiscales y en materia promocional por parte de los titulares de los proyectos promovidos y, de proceder, sus inversionistas.

Sus tareas son:

1. Realizar relevamientos, consultas, entrevistas y toda otra gestión que resulte de utilidad para el acabado conocimiento de los modos de operación y prácticas de elusión y evasión de las actividades del sector a su cargo.

2. Obtener la información necesaria para la clasificación de los contribuyentes por segmentos de importancia y de grado de cumplimiento con relación al conjunto de cada actividad.

3. Realizar las inspecciones aplicando los prototipos, técnicas y estándares de producción desarrollados para la actividad en cuestión.

4. Analizar y homologar lo actuado por los equipos de trabajo direccionando, según corresponda, los expedientes y actuaciones para su trámite en la unidad jurisdiccional pertinente.

5. Analizar la incidencia que las fiscalizaciones de las actividades bajo análisis tienen en el comercio exterior, tanto de importación como de exportación.

6. Validar o rechazar las presentaciones de los solicitantes de los beneficios conforme lo establecido en la normativa inherente a los regímenes de reintegro de créditos fiscales.

7. Autorizar o denegar la habilitación de la cuenta corriente cuando de la verificación surgiera el cumplimiento o el incumplimiento de los requisitos u obligaciones establecidos, y/o la acreditación correspondiente a los proyectos en la medida no demeritada.

8. Entender en la determinación y cuantificación de los montos de los costos fiscales teóricos incluidos en la normativa vigente, así como también con lo dispuesto en el artículo 5º del Decreto Nº 839/97, emergente de los actos administrativos dictados con arreglo a lo establecido en el artículo 2º del Decreto Nº 804/96.

9. Evaluar, en el ámbito de su competencia, el grado de cumplimiento de las obligaciones promocionales, así como la aplicación de la escala de deméritos correspondientes a los titulares de proyectos promovidos, según lo dispuesto por la normativa vigente.

10. Controlar la correcta aplicación de los beneficios tributarios mediante la utilización de bonos de crédito fiscal para la compra de materias primas y productos semielaborados de origen nacional por parte de las empresas promovidas.

11. Verificar el cumplimiento dispensado por los titulares de los proyectos cuyos objetos hayan sido modificados en virtud de lo dispuesto por el Artículo 2º del Decreto Nº 1295/03, a las obligaciones promocionales correspondientes al objeto original, hasta el anterior al de aprobación de la modificación del objeto, en la medida no demeritada.

12. Entender en el ordenamiento, archivo y custodia de la documentación y antecedentes de los contribuyentes y/o responsables fiscalizados.

g) LA DIVISION COMERCIO debe realizar las tareas inherentes a la ejecución de controles que aseguren un trámite rápido y preciso de las fiscalizaciones a los contribuyentes y/o responsables, de las actividades de los sectores de su competencia. La descripción de dichas tareas es la siguiente:

1. Realizar relevamientos, consultas, entrevistas y toda otra gestión que resulte de utilidad para el acabado conocimiento de los modos de operación y prácticas de elusión y evasión de las actividades del sector a su cargo.

2. Obtener la información necesaria para la clasificación de los contribuyentes por segmentos de importancia y de grado de cumplimiento con relación al conjunto de cada actividad.

3. Realizar las inspecciones aplicando los prototipos, técnicas y estándares de producción desarrollados para la actividad en cuestión.

4. Analizar y homologar lo actuado por los equipos de trabajo isecionado, según corresponda, los expedientes y actuaciones para su trámite en la unidad jurisdiccional pertinente.

5. Analizar la incidencia que las fiscalizaciones de las actividades bajo análisis tienen en el comercio exterior, tanto de importación como de exportación.

6. Realizar relevamientos, consultas y toda otra gestión que resulte de utilidad para el análisis de las operaciones de comercio exterior, operaciones electrónicas y demás operaciones comerciales especiales, tendientes a detectar prácticas de elusión y evasión.

7. Entender en el ordenamiento, archivo y custodia de la documentación y antecedentes de los contribuyentes y/o responsables fiscalizados.

h) LA DIVISION ENTIDADES FINANCIERAS Y DE SERVICIOS tiene a su cargo las tareas inherentes a la ejecución de controles que aseguren un trámite rápido y preciso de las fiscalizaciones a los contribuyentes y/o responsables de las actividades de los sectores de su competencia, las que se describen a continuación:

1. Realizar relevamientos, consultas, entrevistas y toda otra gestión que resulte de utilidad para el acabado conocimiento de los modos de operación y prácticas de elusión y evasión de las actividades del sector a su cargo.

2. Obtener información necesaria para la clasificación de los contribuyentes por segmentos de importancia y de grado de cumplimiento con relación al conjunto de cada actividad.

3. Realizar las inspecciones aplicando los prototipos, técnicas y estándares de producción desarrollados para la actividad en cuestión.

4. Analizar y homologar lo actuado por los equipos de trabajo direccionando, según corresponda, los expedientes y actuaciones para su trámite en la unidad jurisdiccional pertinente.

5. Analizar la incidencia que las fiscalizaciones de las actividades bajo análisis tienen en el comercio exterior, tanto de importación como de exportación.

6. Entender en las normas del Banco Central de la República Argentina, Comisión de Valores, como así también en las emanadas de la Superintendencia de Seguros, que puedan ser utilizadas en la fiscalización de los contribuyentes y/o responsables.

7. Obtener información acerca de la modalidad operativa así como de las transacciones financieras realizadas a través de entidades bancarias, financieras, Bolsas y mercados de valores.

8. Entender en el ordenamiento, archivo y custodia de la documentación y antecedentes de los contribuyentes y/o responsables fiscalizados.

La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) emitió la Disposición 388/2011 del 2/11/2011, publicada en el Boletín Oficial del 4/11/11 mediante la cual notifica la creación de una unidad orgánica con nivel de Dirección denominada "Investigación Financiera", dependiente jerárquicamente de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

El propósito perseguido con tal iniciativa consiste en profundizar la actuación coordinada de la AFIP instrumentando los mecanismos necesarios para coleccionar la información relacionada con datos que involucran al universo de personas físicas o jurídicas sobre las que recae el pago de los tributos impositivos, aduaneros, y aportes y contribuciones de la seguridad social que pueden resultar indicativos de la comisión de delitos vinculados al accionar financiero de los contribuyentes y demás sujetos, a fin de adoptar todas las medidas necesarias para prevenir estas conductas delictivas.

En dicho contexto, la nueva área ha sido creada para investigar las operaciones sospechosas de los delitos vinculados al accionar financiero mencionado, a través de los cruces de la información disponible, fiscalizaciones, monitoreo de operaciones financieras, estudios sectoriales y supervisión de operaciones de cambio de moneda extranjera; así como toda otra actividad necesaria para la consecución de los fines perseguidos por la disposición 388.

La responsabilidad primaria de la Dirección de Investigación Financiera consiste en analizar la información vinculada al movimiento de divisas, acciones, bonos y demás títulos valores y todo tipo de crédito originado en operaciones económicas y financieras, así como también de operaciones en las que se sospeche lavado de activos y/o financiamiento del terrorismo. Planificar y realizar relevamientos, investigaciones y fiscalizaciones sobre casos que resulten susceptibles de incurrir en los delitos previstos en las Leyes Nº 19.359 y Nº 25.246 y sus respectivas normas modificatorias y complementarias, coordinando las acciones que pudieran corresponder.

Su ámbito de actuación es el siguiente:

1. Realizar relevamientos y desarrollar acciones de investigación y fiscalización a entidades financieras y sectores vinculados a operaciones que involucren el empleo de divisas, acciones, bonos y demás títulos valores y todo tipo de crédito, a efectos de prevenir infracciones cambiarias, de lavado de activos y financiamiento del terrorismo.
2. Supervisar el cumplimiento de los regímenes informativos vinculados con la compra y venta de acciones, bonos y demás títulos valores y todo tipo de crédito.
3. Centralizar la información pertinente de las Direcciones Generales, para luego efectuar denuncias ante la instancia competente acerca de delitos previstos en las Leyes Nº 19.359 y Nº 25.246 y sus respectivas normas modificatorias y complementarias, coordinando las acciones que pudieran corresponder.

4. Adoptar las medidas preventivas para evitar infracciones cambiarias, lavado de activos y financiamiento del terrorismo.
5. Solicitar colaboración a otros organismos públicos y de fuerzas de seguridad para el cumplimiento de sus funciones.
6. Prevenir la comisión de infracciones previstas en el Código Aduanero a través de la supervisión del egreso e ingreso de divisas.
7. Coordinar y planificar con las áreas operativas los relevamientos, investigaciones y fiscalizaciones sobre casos que resulten susceptibles de incurrir en los delitos previstos en la Ley N° 24.769.
8. Ejercer toda otra actividad inherente a las funciones de prevención, información, investigación y fiscalización, que le sean propias.

El dictado de la Disposición 388 viene ahora a concentrar a través de un órgano especializado, según vimos, el análisis de la información vinculada al movimiento de divisas, acciones, bonos y demás títulos valores y todo tipo de crédito originado en operaciones económicas y financieras, así como también de operaciones en las que se sospeche lavado de activos y/o financiamiento del terrorismo.

Por fuera del efecto mediático de la disposición comentada y su apariencia legitimadora de mayores poderes en beneficio del organismo fiscal, la Disposición 388/11 no acrecienta, ni podría hacerlo, las facultades que el organismo fiscal detenta, de conformidad con las atribuciones conferidas por la Ley 11.683 y el Decreto 618/1997.

En realidad la disposición de marras se inscribe, desde el plano formal, dentro de las facultades de reglamentación interna que le confiere el artículo 6°, apartado 12, inc. b) del Dto. 618/97.

La norma en cuestión, constituye en principio un organigrama, donde se dota a la dependencia así creada de las facultades que se enumeran y a las que hemos aludido precedentemente.

Prueba de ello, es el inciso relativo a la facultad de solicitar el auxilio de la fuerza pública, en tanto ello hace alusión a facultades ya conferidas por la ley al Administrador General, colaboración que sólo puede brindarse con la intervención judicial previa; con lo cual esta referencia, desprovista del efecto mediático señalado, nada crea respecto de la situación normativa vigente. Ello es así, en razón de la inferior categoría jurídica de una disposición administrativa con respecto a la ley. Aún una ley dictada por el legislador debería ser respetuosa del mandato constitucional y, por lo tanto, le está vedado otorgarle facultades exorbitantes al organismo recaudador por las cuales se lesionen arbitrariamente derechos fundamentales de los particulares.

Merece nuestra preocupación que dentro de las facultades asignadas a esta nueva dependencia, se utilicen las frases "Adoptar las medidas preventivas para evitar infracciones cambiarias, lavado de activos y financiamiento del terrorismo apartado. 4., que luego se replica en el apartado 6.-

Más allá de la posible asignación exorbitante al organismo fiscal de competencias relativas a las infracciones cambiarias, lavado de dinero y financiamiento del terrorismo, nos llama la atención dentro de la asignación de facultades de control a la adopción de medidas "preventivas".

En tal sentido, las funciones de control y fiscalización asignadas por ley, siempre han tenido la impronta de un control “ex post”; es decir, los contribuyentes y responsables actúan dentro del plano de connotación tributaria y el Fisco fiscaliza la veracidad de lo declarado o de las omisiones incurridas por los sujetos pasivos de los gravámenes sujetos a fiscalización.

En esta oportunidad, se alude a la adopción de medidas preventivas, con lo cual, el Fisco se atribuye facultades “ex ante”, no previstas en la ley, es decir, las medidas preventivas, según sea cómo se las plasme en el plano normativo o de ejecución, podrían introducirse dentro de un ámbito “prima facie” vedado a las autoridades, en tanto rige el principio constitucional de “reserva” de las acciones privadas (art. 19 CN).

Por lo que, deberá tenerse sumo cuidado en que los actos de aplicación y ejecución de estas medidas, no importen una indebida intromisión del organismo fiscal dentro del ámbito de dicho principio, en tanto bajo el objetivo de una pretendida lucha contra conductas ilegales, se podría incurrir en actos que importen un efectivo menoscabo del principio de libertad antes señalado para el universo de los contribuyentes.

3. Fiscalización electrónica

3.1. Introducción

Por Resolución General de la AFIP N° 3416, publicada en el Boletín Oficial del 20/12/2012, con vigencia a partir del 21/12/2012, se instala en el ámbito de las facultades de contralor y verificación a cargo del organismo fiscal el procedimiento denominado “Fiscalización electrónica”, el que se rige por las pautas, condiciones y requisitos establecidos por dicha Resolución.

La fiscalización electrónica se inscribe en el marco de la tendencia que se observa desde hace largos años por parte del organismo fiscal a reemplazar las inspecciones rituales o de campo en el domicilio de los contribuyentes o responsables efectuado sobre la contabilidad y documentación respaldatoria, también conocidas como fiscalizaciones presenciales o de campo, por la verificación realizada desde el domicilio del organismo fiscal mediante el requerimiento de información dirigida al propio contribuyente o responsable o a terceros relacionados con aquellos. El procedimiento de fiscalización así concebido, a partir del dictado de la citada Resolución General, adopta a la electrónica como vehículo comunicador entre el Fisco y los contribuyentes y responsables, contando para ello con la importante colaboración de la informática.

En todo caso, tanto con relación a la “Fiscalización electrónica” como con respecto a la inspección de campo o presencial, los administrados se encuentran bajo la tutela de los derechos fundamentales y, por lo tanto, ambos procedimientos deben ajustarse a las prescripciones de la Ley Nacional N° 11.683 de procedimiento tributario, la cual debe estar gobernada por los preceptos constitucionales en lo que atañe al debido respeto a los derechos y garantías reconocidos a favor de los administrados.

Las normas de procedimiento impositivo contenidas en la Ley N° 11.683 (t.o. 1998) de aplicación en el ámbito nacional ofrecen las herramientas a utilizar por el organismo fiscal con criterio equilibrado, partiendo del debido respeto al principio de transparencia y publicidad a través de la notificación del inicio de la inspección, para que el sujeto pasivo, sin que medie coacción del fisco, pueda juzgar libremente si los requerimientos se compadecen o no con los derechos individuales que lo protegen.

La limitación del derecho a la intimidad o a la privacidad de las transacciones realizadas entre particulares mediante coacción, sólo puede tener virtualidad frente a la existencia de presunciones precisas, asertivas y concordantes que conduzcan a la calificación lógica y razonable de que la información requerida guarda una necesaria y estrecha relación con la realización de algún hecho imponible o la comisión de alguna infracción fiscal. Pero cuando pretenda invadirse zonas tuteladas por los derechos fundamentales, por la afectación que ello pudiere implicar al ámbito de privacidad de los administrados, es condición de tal intromisión la intervención previa del Poder Judicial.

3.2. Notificación del Inicio de la inspección y consecuencias por no poder practicarla

La Resolución General de la AFIP N° 3416 al disponer que el inicio del procedimiento de "Fiscalización electrónica" será notificado a los contribuyentes y/o responsables de los tributos recaudados por la AFIP por alguna de las vías previstas en el artículo 100 de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.) en el domicilio fiscal denunciado en los términos del artículo 3 de dicha ley y de la Resolución General 2109, sus modificatorias y su complementaria, está situando a dicho procedimiento en la órbita de la actuación garantista que la citada ley provee para asegurar que el inspeccionado tome noticia del inicio de la inspección a la que estará sometido y pueda, así, protegerse de eventuales desbordes en los que pudiere incurrir el organismo fiscal, apelando a la invocación de los derechos de rango constitucional que lo tutelan. La notificación es requisito jurídico para la eficacia del acto administrativo.

Sin embargo la misma Resolución General incurre, en nuestra opinión, en un desborde reglamentario al establecer en su artículo 6° que, cuando no se haya podido practicar la notificación del inicio del procedimiento de "Fiscalización electrónica", se dispondrá la suspensión de la utilización de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) hasta tanto el contribuyente y/o responsable regularice su situación con relación al domicilio fiscal. Una vez practicada en el "domicilio autodeclarado" la notificación del inicio del proceso de "Fiscalización electrónica" se rehabilitará la utilización de la CUIT.

Dicha suspensión será puesta en conocimiento de la entidades regidas por la Ley N° 21.526 de entidades financieras.

Asimismo, agrega que se publicará periódicamente en el sitio web institucional (<http://www.afip.gob.ar>) un listado con los domicilios fiscales denunciados en los cuales no se ha podido concretar notificación alguna en el curso de un proceso de "Fiscalización electrónica".

La formación de una conciencia social en el individuo y la armonía institucional, han de lograrse mediante la sanción de las leyes y para que ello no sea perturbado, debe descartarse toda posibilidad de crear nuevas prohibiciones por parte del poder administrador o del magistrado judicial.

En modo alguno las prescripciones del artículo 7° del Decreto N° 618/97, que es la norma que el último párrafo del Considerando de la Resolución bajo análisis menciona como fuente de las facultades que la AFIP se atribuye, habilita a dicho organismo fiscal a dictar normas de contenido represivo.

Dentro de un ámbito constitucional tan sensible como lo es el principio de reserva, la legislación no autoriza al Administrador a establecer penas, por más encubiertas que ellas se exhiban.

La Resolución General N° 3416 es una norma reglamentaria emanada de la AFIP que establece una sanción encubierta que no está prevista en la Ley N° 11.683 ni en ninguna otra, con clara afectación del principio de legalidad en materia penal que rige tanto respecto de los delitos penados por Ley Penal Tributaria cuanto de las infracciones sancionadas por la Ley N°

11.683. Recordamos en este aspecto que el artículo 18° de la Constitución Nacional, al establecer que nadie puede ser penado sin un proceso previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, consagra una verdadera garantía en favor de la libertad individual poniéndola a cubierto de actos de la autoridad que importen un abuso o un arbitrario discrecionalismo del poder político.

A mayor abundamiento, una de las consecuencias colaterales que provoca la suspensión de la C.U.I.T para el contribuyente, con motivo de la Resolución que motiva el presente comentario, es que se lo coloca en un escenario en el que se lo priva de operar en la órbita del sistema financiero por la inhibición de hacerlo mediante el uso de cuentas corrientes bancarias. Ello es así, pues al poner el organismo fiscal dicha suspensión en conocimiento de las entidades regidas por la Ley N° 21.526, las entidades financieras no deberían autorizar la apertura de dichas cuentas o bien dar de baja las existentes, atendiendo a normas del Banco Central de la República Argentina que establecen que sólo pueden abrir cuentas corrientes en Bancos quienes ostenten la C.U.I.T. Y ello debe ser interpretado tanto en cuanto a abrir dichas cuentas cuanto a mantenerlas en caso que ya la hubiesen abierto.

En dicho contexto, podrían producirse consecuencias irreparables para el contribuyente derivadas de no poder operar dentro del sistema financiero, sin que aquel haya estado en condiciones de impedirlo en forma oportuna dada la intempestiva manera en que se produce la suspensión de un instrumento esencial, como es la C.U.I.T. Adviértase que el cierre de su cuenta corriente representa para una empresa o comercio, un ataque específico y directo contra el ejercicio de su actividad comercial. La suspensión de la utilización de la C.U.I.T. puede conducir a que resulte lesionado el derecho de rango constitucional a trabajar y ejercer toda industria lícita (artículo 14 de la Constitución Nacional).

Si partimos de la premisa que el apercibimiento implícito que entraña la Resolución bajo comentario pretende coaccionar al responsable para que adopte una determinada conducta la que, en este caso, es la de presentarse ante la AFIP para regularizar su situación con relación al domicilio fiscal, se advierte la existencia de una intromisión indebida del organismo fiscal dentro del ámbito de la subjetividad del contribuyente que merece protección legal.

Las consecuencias precedentemente comentadas están en pugna con los derechos y garantías consagrados por la Constitución Nacional a favor de los administrados, entre los cuales se encuentran el derecho a ser oído, el de ofrecer y producir pruebas y el que manda que la decisión administrativa debe ser fundada y no arbitraria, así como la garantía de legalidad y razonabilidad de la actuación administrativa.

La eficacia jurídica del acto administrativo que impone sanciones presupone un procedimiento administrativo respetuoso del debido proceso legal, para que los administrados puedan ampararse en los principios garantizadores reconocidos por la Constitución Nacional y, por lo tanto, estén en condiciones de articular la defensa de sus derechos para que estos no se vean afectados arbitrariamente.

Si el otorgamiento de la C.U.I.T. por parte de la AFIP es, como consideramos, un acto administrativo generador de efectos jurídicos en el contribuyente, su privación, aunque sea temporal, conduce a la observancia por parte del organismo fiscal de las prescripciones del artículo 21 de la Ley de Procedimientos Administrativos N° 19.549 que establece: la Administración podrá declarar unilateralmente la caducidad de un acto administrativo cuando el interesado no cumpliera las condiciones fijadas en el mismo, pero deberá mediar previa constitución en mora y concesión de un plazo suplementario razonable al afecto.

Frente a la gravedad de las consecuencias que a los contribuyentes les ha de deparar la suspensión de la C.U.I.T., la constitución en mora es un requisito insoslayable, por lo que ante la eventual imposibilidad de realización de la notificación por algunas de las vías comunes del

artículo 100 de la Ley N° 11.683, forzoso resulta acudir a la alternativa prevista en el párrafo final del inciso f) de dicho artículo, en cuanto establece: Si las citaciones, notificaciones, etc., no pudieron practicarse en la forma antedicha por no conocerse el domicilio del contribuyente, se efectuarán por medio de edictos publicados durante CINCO (5) días en el Boletín Oficial, sin perjuicio de que también se practique la diligencia en el lugar donde se presume que pueda residir el contribuyente.

En tal sentido, la Resolución General bajo comentario se aparta improcedentemente de las prescripciones establecidas en el artículo 100 de la Ley 11.683, en tanto la suspensión de la CUIT prevista en el artículo 6 de la misma, queda supeditada a la frustración de las diligencias de notificación previstas en su artículo 2°, es decir, las dirigidas al domicilio fiscal del investigado, al domicilio alternativo o, para los sujetos que revistan la calidad de empleados, en el domicilio informado por su último empleador, omitiendo considerar la vía de notificación residual a la que aludíáramos en el párrafo anterior, en tanto es dicha alternativa la que contempla la ley, ante la hipótesis de imposibilidad de notificación de un acto como el señalado.

Va de suyo que la publicación prevista en el artículo 6 de la Resolución General 3416 en cuanto dispone: “Asimismo, se publicará periódicamente en el sitio web. Institucional (<http://www.afip.gob.ar>) un listado con los domicilios fiscales denunciados en los cuales no se ha podido concretar notificación alguna en el curso de un proceso de “fiscalización electrónica”, no suple la obligación de la notificación por edictos prevista en el artículo 100 de la Ley 11.683.

3.3. Contenido de la notificación del inicio de la inspección y marco jurídico de los requerimientos efectuados por la AFIP.

Dado que la “fiscalización electrónica” no difiere de la fiscalización de campo distinguiéndose sólo por el empleo del medio electrónico, vale para ella lo que hemos estudiado al abocarnos al análisis de la inspección presencial en el Capítulo anterior.

3.4. Carácter de “declaración jurada” del suministro de la información por parte del inspeccionado

La Resolución General bajo análisis, dispone que el suministro de la información, datos y documentación que se efectúe por transferencia electrónica, a través de los Servicios “AFIP – Fiscalización electrónica” disponibles en el sitio web institucional (<http://www.afip.gob.ar>), tendrá el carácter de declaración jurada.

Con relación a ello, consideramos que son pasibles de nulidad las declaraciones obtenidas bajo la forma de juramento cuando el hecho reconocido podría transformarse en una afirmación confesoria con consecuencias dentro del ámbito infraccional o penal, con la consecuente violación de la garantía constitucional de la incoercibilidad del imputado como órgano de prueba del art. 18° de la Ley Fundamental. El principio de no autoincriminarse como derivación del principio de la presunción de inocencia se opone, así, como límite frente a la coerción administrativa.

3.5. Plazo y forma para contestar el “Requerimiento Fiscal Electrónico”

La Resolución General N° 3416 otorga un plazo de diez (10) días hábiles contados a partir del día siguiente a la notificación, para que el contribuyente y/o responsable conteste el “Requerimiento Fiscal Electrónico” que se le formule, mediante el acceso al servicio “AFIP - Fiscalización electrónica” – opción “Cumplimiento de requerimiento fiscal electrónico”, disponible en el sitio web institucional (<http://www.afip.gob.ar>), ingresando el “número de fiscalización electrónica”, y contestar en línea el Requerimiento Fiscal Electrónico.

Dicho plazo podrá ser prorrogado a solicitud del contribuyente, por única vez y por un término similar, debiendo formular el pedido antes de su vencimiento, mediante la utilización de la respectiva “Clave Fiscal”, al servicio “AFIP – Fiscalización electrónica”, opción “Solicitud de prórroga” e ingresando el “número de fiscalización electrónica”. En ningún caso se otorgará una prórroga que supere los diez (10) días hábiles.

Aunque el plazo establecido por la Resolución bajo comentario es el corrientemente aplicado en materia de requerimientos, al fijársele un límite improrrogable el administrado puede enfrentarse, en ocasiones, con que el plazo máximo de veinte (20) días hábiles podría ser insuficiente para recolectar la información solicitada. Por ello, debería adoptarse un criterio más flexible con relación al plazo dentro del cual el contribuyente y/o responsable debe responder el requerimiento del Fisco, pues dicho plazo debería ser el razonablemente necesario para el acopio de la información, el cual debe ser compatible con la dificultad que aquél deba sortear para obtener los datos y testimonios solicitados. El organismo fiscal, también en este aspecto, debe respetar el principio de interdicción de la excesividad, aplicando el criterio de razonabilidad, otorgando el plazo realista que cada caso amerite, procurando, además, minimizar los inconvenientes del administrado al efectuar los requerimientos.

Por otra parte, se coloca a los contribuyentes y responsables sometidos a “Fiscalización electrónica”, en situación menos favorable con relación a aquellos que, en cambio, están sujetos a fiscalización presencial para los cuales las normas en vigor no prevén tal limitación, conculcándose el principio de igualdad de las cargas públicas.

La modificación introducida en orden a los plazos para dar respuesta por el contribuyente a los requerimientos que formule la AFIP en este tipo de inspecciones, presenta una faz positiva, y es la relativa a que da certeza y uniformidad en cuanto a los plazos a otorgar por las fiscalizaciones electrónicas a los contribuyentes, la que debería considerarse extensiva a aquellos sujetos sometidos a inspecciones presenciales.

3.6. Consecuencias por Incumplimiento del “Requerimiento Fiscal Electrónico”

Debe tenerse en cuenta, por otra parte, que la misma Resolución establece determinadas consecuencias en contra del contribuyente y/o responsable por incumplimiento del “Requerimiento Fiscal Electrónico”, las que pueden aplicarse en forma conjunta o indistinta, a juicio del organismo fiscal, que consisten, entre otras, en las siguientes acciones:

1. Aplicación de las multas previstas en el artículo 39 de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.) y, en caso de corresponder, el régimen sancionatorio agravado previsto en los puntos 3 y 4 del citado artículo.
2. Encuadramiento en una categoría distinta a la que posee en el “Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER)” y que refleje un grado creciente de riesgo de ser fiscalizado, según lo previsto en la Resolución General N° 1974 y su modificación.
3. Exclusión o suspensión de los Registros Especiales Tributarios o Registros Fiscales a cargo de la AFIP en los cuales estuviere inscripto.
4. Consideración del incumplimiento como una inconsistencia asociada a su comportamiento fiscal.

La operatividad que se deriva de la actuación dentro del marco de una fiscalización ordinaria o de campo, como ahora a nivel electrónico, en modo alguno puede dar lugar a la creación de figuras sancionatorias no plasmadas en la ley. Precisamente, lo que la nueva Resolución General permite es que, frente a dificultades propias o ajenas, que impidan a la AFIP

notificar en su caso el inicio de una inspección “electrónica”, situación que hemos visto precedentemente, u obtener de parte del contribuyente la información requerida en el curso de una inspección iniciada bajo este último modo, la AFIP puede dar lugar a inhibir, por vía indirecta, la actividad comercial del contribuyente, ya sea a través del cierre de la cuenta corriente, o de su eliminación de los registros especiales que lo habilitan, por ejemplo, para importar o exportar en la hipótesis prevista en el art. 9º de la R.G.3416. El exceso funcional que así se incurre, se evidencia, no bien se advierta el disímil tratamiento que la legislación actual depara a las inspecciones ordinarias respecto de las electrónicas. Desigualdad que denota el desborde en que se incurre ahora en desmedro de lo que ha sido la práctica habitual en la actividad notficatoria o fiscalizatoria, cuyas sanciones ante eventuales incumplimientos quedaban y quedan subsumidas exclusivamente dentro del campo de las infracciones de tipo formal previstas en el artículo 39 de la Ley N° 11.683.

Por otra parte cabe destacar aquellas situaciones en las que pueden suscitarse conflictos en materia de interpretación entre el organismo fiscal y el contribuyente acerca de la oportunidad y legitimidad de los requerimientos efectuados. En efecto, podría pretender el Fisco obtener información relacionada con hechos con respecto a los cuales el contribuyente aduzca que no están sujetos a la imposición, en contra de la posición adoptada por aquél.

En tal caso, nos hallaríamos frente a un punto de conflicto suscitado por la eficacia jurídica del principio de proporcionalidad o razonabilidad que, aplicado en materia tributaria, según hemos visto, significa que la documentación e información requerida debe estar “vinculada al hecho imponible previsto por las leyes respectivas”.

Como puede verse, los incumplimientos del requerimiento fiscal electrónico deberán evaluarse con prudencia a fin de evitar caer en desbordes que lesionen derechos de los administrados al momento de aplicar las consecuencias derivadas del mismo.

4. Reflexiones acerca de la fiscalización especializada

El desarrollo experimentado en el campo de la tecnología le permite a la Administración Tributaria mejorar su eficiencia y efectividad. En dicho contexto, es clave implementar un adecuado sistema de información tributaria, apoyado en una bien provista base de datos y el correlativo soporte de tecnología informática. Con ello se está en óptimas condiciones de asegurar la administración oportuna y precisa de datos masivos, cada vez más voluminosos.

A ello cabe agregar el necesario apoyo político, la disponibilidad de recursos suficientes, la calidad y motivación de los recursos humanos y la adecuada organización de la administración.

En los últimos veinte años la Administración Tributaria ha modificado su estrategia de actuación. En efecto, con anterioridad la modalidad utilizada era acentuadamente represiva, procurando inducir al cumplimiento de las obligaciones fiscales mediante la amenaza de fuertes castigos, aunque finalmente, estas no se concretaban. Los resultados no satisfacían las expectativas esperadas.

En la actualidad, sin perjuicio de exhibir la presencia de la Administración Tributaria en el escenario económico mediante su función de contralor, se advierten iniciativas tendientes a mejorar la asistencia al contribuyente y a implementar procedimientos que lo induzcan a cumplir y le faciliten hacerlo, mediante la simplificación de los procedimientos de declaración y pago y la información sobre los alcances de las normas tributarias.

Simultáneamente, se utilizó la planificación estratégica a través del diagnóstico de lo que sucede y lo que vendrá en el ámbito social, político y económico, estableciendo prioridades de actuación sobre la base de dicho contexto.

A una mayor eficiencia se dirige también el proceso de integración que condujo a la concentración de una única organización de la gestión de los tributos internos y aduaneros y, en el caso de Argentina, también de las contribuciones para la seguridad social. Con esta integración se procuró obtener una economía de escala en la administración y perfeccionar el control mediante la visualización de un panorama más integral del comportamiento fiscal de los contribuyentes.

Se acentuó la tendencia a administrar en forma diferenciada a los grandes contribuyentes, con el objeto de prestarles más atención a quienes son responsables de la mayor parte de la recaudación. Con ello, a la par que se busca perfeccionar las técnicas investigativas sobre la base de un número reducido de contribuyentes, se procura ir extendiendo gradualmente la actuación al universo de contribuyentes sobre bases más depuradas.

En el marco de la estructura organizacional, los diferentes órganos de la organización deben interactuar e integrarse para lograr una mayor eficiencia dirigida al efectivo cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los administrados.

Según puede observarse, la fiscalización especializada se apoya en abundante información, la que es clasificada en función del objetivo al que se dirige el estudio seleccionado. En dicho contexto, la base de datos del organismo fiscal se nutre de antecedentes obtenidos de fuentes diversas y dicha circunstancia nos impone la necesidad de evaluar el origen de ésta y el modo de obtener la información, con el objeto de juzgar la legitimidad del procedimiento utilizado para su acopio.

Se observa que ha variado sustancialmente el modo en que se ejerce actualmente el control fiscal con relación a la forma tradicional. En efecto, al control mediante inspecciones individualizadas en el domicilio de los contribuyentes o responsables efectuado sobre la contabilidad y documentación respaldatoria, se le ha sumado cualitativa y cuantitativamente, la verificación a través de terceros distintos del contribuyente mediante el requerimiento de abundante información, contando para ello con la importante colaboración de la informática.

Una parte importante de la información colectada proviene de los regímenes generales de información y de los requerimientos sectoriales efectuados por Divisiones dependientes de la Dirección de Análisis de Fiscalización Especializada de la AFIP, y también de los regímenes de retención y de percepción, carga pública que afecta a los administrados y, en especial, a los terceros ajenos a la relación jurídica tributaria que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria a cargo de los contribuyentes. Según hemos visto en capítulos anteriores este modo de obtener información no se compadece con los principios fundamentales que amparan a los particulares, derivándose de ello la conclusión respecto de su ilegitimidad como procedimiento administrativo tendiente a combatir la evasión.

En este aspecto, bajo el ropaje de legalidad que exhiben los regímenes generales de información creados por el organismo fiscal y los pedidos especiales de los jefes de División sectoriales, destinados a proveer datos con presunta trascendencia fiscal, subyace la razonable duda acerca de su legitimidad. Ello así, en razón de que la imperativa manera de obtener información de los administrados, en su calidad de denunciante de datos ajenos, no parece un procedimiento compatible con los derechos individuales consagrados constitucionalmente.

Al respecto cabe señalar que solamente deberían integrar el universo de los antecedentes que el organismo fiscal está legitimado a administrar, aquellos datos obtenidos mediante procedimientos que no impliquen lesión a los derechos fundamentales de los administrados.

La actuación de la Administración Pública, en cuanto a su vinculación con los particulares, se encuentra sujeta a las reglas generales de transparencia y publicidad, que reglan la actividad de los organismos estatales en un Estado de derecho.

Atendiendo a las posibles consecuencias de todo orden, incluso penales, a las que podría conducir una actuación administrativa de verificación, ésta debe armonizarse con los preceptos constitucionales para que resulte eficaz para extender sus efectos al terreno penal tributario o infraccional.

Es imperativo que el organismo fiscal ejecute con prudencia las tareas de fiscalización para las que ha sido creado y que han sido establecidas por ley, para no lesionar los derechos de los administrados. El camino a transitar es la vía natural que provee a dicho organismo la Ley 11.683, aplicando los recursos humanos y las técnicas de relevamiento universalmente reconocidas, la cual posibilita actuar en armonía con las garantías que amparan a los administrados, permitiendo alcanzar el propósito fiscalizador sin mengua de tales garantías.

Nótese que, en este aspecto, las tareas de inteligencia fiscal son de índole interna, pues son desarrolladas por la AFIP puertas adentro y, por ello, no son conocidas por el contribuyente. En dicho contexto, deben extremarse las precauciones para no lesionar derechos individuales pues, de lo contrario, las actuaciones administrativas podrían resultar ineficaces en el plano jurídico.

Las tradicionales inspecciones rituales, dentro de cuyo marco se realizan requerimientos a los contribuyentes, aportan un procedimiento garantizador sin mengua de los derechos individuales consagrados por nuestra Constitución. En efecto, la publicidad del acto administrativo a través de la notificación fehaciente efectuada por alguno de los medios previstos por el artículo 100° de la Ley N° 11.683 (t.o.1998) constituye una garantía a favor de los administrados, ya que sólo así éstos pueden imponerse de la existencia y contenido del acto, pudiendo, sobre esta base, articular las defensas y medidas de control que el caso amerite. Adviértase, que la eficacia del acto administrativo se adquiere mediante su publicidad o comunicación al administrado.

La “Fiscalización electrónica” como nuevo instrumento de control, según hemos visto, está sometida al mandato constitucional en cuanto al puntilloso respeto a los derechos individuales y, por lo tanto, bajo la influencia del procedimiento garantizador previsto por la Ley N° 11.683, del mismo modo que lo está la inspección presencial.

En nuestra opinión, las tareas de inteligencia interna sólo habilitan a la AFIP a obtener de terceros información del investigado en tanto y en cuanto dicho requerimiento se realice conforme a las leyes de procedimiento garantizadoras de los derechos de los contribuyentes, sin que medie coacción, la que sólo podría articularse en los casos y condiciones previstas por el artículo 35° de la Ley N° 11.683 (t.o. 1988), que prevén la intervención judicial. Obsérvese que, precisamente, las normas de procedimiento administrativo pertinentes han tenido en cuenta el elenco de derechos y garantías que amparan al administrado, como no podría ser de otro modo si se tiene en cuenta que, finalmente, dichas normas vienen a constituirse en una especie de reglamentación de la Constitución nacional y, en este caso, de la parte dogmática destinada a tutelar a dichas garantías.

En el procedimiento investigativo realizado dentro del ámbito interno del organismo fiscal, no rige el principio de transparencia y publicidad, pero aun así, dentro de dicho ámbito la administración debe actuar con ajuste a los preceptos garantizadores que la Constitución ha establecido a favor de los particulares. No puede soslayarse el debido respeto a dichos principios apelando a vías indirectas u oblicuas, tales como obligar a cualquier persona a aportar información de terceros, si no se lo hace conforme a un procedimiento respetuoso de las garantías individuales. Más aún si se pretendiese utilizar dicha información como prueba de cargo frente a la comisión de algún hecho antijurídico.

El Derecho Tributario Administrativo y el Derecho Tributario Penal se nutren de los principios generales del Derecho Constitucional y los administrados se encuentran bajo la tutela de los derechos fundamentales.

La eficacia jurídica del acto administrativo que impone sanciones presupone un procedimiento administrativo respetuoso del debido proceso legal, para que los administrados puedan ampararse en los principios fundamentales reconocidos por la Constitución Nacional y, por lo tanto, estén en condiciones de articular la defensa de sus derechos para que estos no se vean afectados arbitrariamente.

Hemos señalado en otro lugar de esta obra que admitir lo contrario, importa tanto como consentir que el Estado, en ejercicio de su poder discrecional, pueda castigar al infractor utilizando métodos o procedimientos en pugna con los derechos individuales amparados por la Ley Fundamental de la Nación.

Por fuera de la realidad objetiva en punto a la presunta ilicitud en la actuación del contribuyente y la existencia de evidencia incriminatoria, se yergue el valladar de las garantías constitucionales que lo protegen. Se ha dicho, no sin razón, que los abusos de unos no vuelven lícitos los delitos de los otros ni dejan de lado una realidad intangible, como la existencia de dicha evidencia incriminatoria. Sin embargo, la Corte ha manifestado que la Justicia se vería seriamente resentida si quienes deben velar por que las leyes sean cumplidas son los primeros en violarlas y si quienes tienen como función aplicar e interpretar la ley (Poder Judicial) basan un juicio de reproche penal en la prueba obtenida mediante la comisión de otro delito. Es el mandato constitucional el que ha establecido la regla de exclusión en materia penal y quienes deben velar por el cumplimiento de las leyes deben observar la ley y la Constitución. La ignorancia de las obligaciones que pesan sobre los funcionarios públicos puede ser la causa de que un delito quede impune. La observancia plena de las garantías individuales es la que determina la validez constitucional de ciertas prácticas. El reconocimiento de la idoneidad de lo que es fruto de un procedimiento ilegítimo equivale a admitir la utilidad del empleo de medios ilícitos en la persecución penal.

Las normas de procedimiento impositivo contenidas en la Ley N° 11.683 de aplicación en el ámbito nacional y, en general, en los Códigos Fiscales provinciales, ofrecen las herramientas a utilizar por el organismo fiscal con criterio equilibrado, partiendo del debido respeto al principio de transparencia y publicidad a través de la notificación del inicio de la inspección, para que el sujeto pasivo, sin que medie coacción del fisco, pueda juzgar libremente si los requerimientos se compadecen o no con los derechos individuales que lo protegen.

La limitación del derecho a la intimidad o a la privacidad de las transacciones realizadas entre particulares sólo puede tener virtualidad frente a la existencia de presunciones precisas, asertivas y concordantes que conduzcan a la calificación lógica y razonable de que la información requerida guarda una necesaria y estrecha relación con la realización de algún hecho imponible o la comisión de alguna infracción fiscal.

La utilización de medios de información indirectos u oblicuos, cuando el organismo fiscal no ha acreditado aún la realización de las etapas necesarias y previas que consoliden una presunción razonable que justifiquen su necesaria ejecución, importa la supresión de etapas en la tarea de fiscalización, que quita fundamento legal al requerimiento efectuado.

En dicho contexto, es un deber de la autoridad de aplicación, ante el aparente antagonismo entre la aplicación del secreto, amparado por el derecho a la intimidad, y la represión de la evasión fiscal, armonizar ambos conceptos mediante una interpretación sistemática que preserve los derechos y garantías constitucionales relativos al punto en crisis. Con ello ha de lograrse simultáneamente la adecuada protección tanto de los derechos individuales cuanto del interés colectivo, que subyace en la tarea relativa a la debida administración y recaudación de los recursos fiscales.

En capítulos anteriores intentamos demostrar que los regímenes de información generales carecen de legitimación por conculcar principios fundamentales de rango constitucional. En efecto, hemos señalado que la actuación controladora de la Administración Tributaria y el aludido pedido de información, afectan necesariamente la esfera jurídica de los administrados al irrumpir en sus derechos fundamentales. Teniendo en cuenta la posición preeminente que los derechos y libertades de la persona ocupan en nuestro ordenamiento constitucional, las facultades de intervención administrativa en materia de derechos fundamentales debe interpretarse restrictivamente.

Se trata de una cuestión en la que se enfrentan el interés individual de los administrados en priorizar la tutela de los derechos y garantías que lo protegen, y el interés social, representado por la recaudación tributaria con la que el Estado debe proveer a los gastos públicos. En otras palabras, se trata de determinar el alcance y límite del deber de colaboración de los ciudadanos con el Estado a fin de coadyuvar al ejercicio de contralor de las obligaciones fiscales que, por mandato constitucional, está a cargo del organismo fiscal.

En este contexto, a la potestad del Estado para crear y recaudar tributos se le oponen los derechos y garantías individuales. Se trata, pues, de transitar una solución superadora con base en el principio de razonabilidad, tal y como hemos afirmado en capítulos anteriores.

CAPITULO XXV

PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE OFICIO

1. Inicio del procedimiento de determinación de oficio. Vista

Concluida la etapa de instrucción preparatoria de la determinación, que examinamos en un Capítulo anterior, mediante la cual el organismo fiscal realizó su tarea investigatoria, se inicia el procedimiento de determinación de oficio con una vista emanada de Juez administrativo dirigida al contribuyente o responsable, de las actuaciones internas administrativas y de las impugnaciones o cargos que se formulen, proporcionando detallado fundamento de los mismos, disponiendo el contribuyente de 15 días, prorrogable una sola vez por otro lapso igual, para formular su descargo por escrito y ofrecer o presentar las pruebas que hagan a su derecho. Esta prórroga es facultativa del organismo fiscal, debiendo el contribuyente o responsable fundamentar el pedido (cfme. artículo 17°, Ley N° 11.683.

No será necesario dictar resolución determinando de oficio la obligación tributaria si, antes de ese acto, el responsable prestase conformidad con las impugnaciones o cargos formulados, la que surtirá entonces los efectos de una declaración jurada para el responsable y de una determinación de oficio para la AFIP, lo que lleva a la consecuencia de que los ajustes practicados por el organismo fiscal quedan firmes, sin que el contribuyente pueda posteriormente impugnarlos, ni la AFIP rectificar la determinación en contra del contribuyente.

El contribuyente puede optar, a su vez, por: a) manifestar disconformidad con el cargo y ofrecer prueba; b) manifestar disconformidad sin ofrecer prueba; c) guardar silencio.

En el caso a) el derecho a la defensa de que goza el responsable lo faculta a ofrecer las pruebas que hagan a su descargo, pudiendo el Juez administrativo admitirlas o rechazarlas, pero en este último caso deberá expedirse acerca de las razones fundadas por las que no se hace lugar a las mismas.

El término de la prueba corre desde la fecha de notificación del auto que las admita, siendo el plazo, para producirla de 30 días, prorrogable mediante resolución fundada por un lapso igual y por una sola vez.

En la alternativa c) el silencio ha de interpretarse como aceptación tácita de la actuación administrativa, habilitando al organismo fiscal a dictar resolución declarando la caducidad del derecho a ofrecer pruebas. En tanto que en la que se discute la pretensión fiscal pero no se ofrece pruebas (variante b) se dictará resolución haciendo constar que el responsable no aportó pruebas respaldatorias de su disconformidad.

En todos los casos, evacuada la vista o transcurrido el plazo legal (15 días, prorrogable por otro lapso igual), debe dictarse la resolución fundada determinando, de corresponder, el tributo e intimando el pago dentro del plazo de 15 días.

La determinación administrativa sólo compete a los funcionarios que ejercen las atribuciones de jueces administrativos, no revistiendo el carácter de determinación administrativa las liquidaciones y actuaciones practicadas por los inspectores y demás empleados que intervienen en la fiscalización de los tributos.

Tanto la liquidación por conocimiento cierto cuanto mediante estimación, requieren una resolución fundada y la vista previa a los contribuyentes de las liquidaciones efectuadas por los funcionarios, con el objeto de que aquellos puedan formular su conformidad o disconformidad respecto de la liquidación practicada y formulen por escrito su descargo y ofrezca o presenten pruebas que hagan a su derecho.

Con relación al tema de las pruebas en el procedimiento de determinación de oficio y, más concretamente, sobre la cuestión atinente a cuál de las partes en litigio incumbe la carga de la prueba, Jarach resume en el sentido que incumbe al declarante la prueba de la veracidad de su declaración jurada e incumbe al organismo fiscal la demostración de la inexactitud de las declaraciones juradas, si los funcionarios impugnan los elementos probatorios o constatan la inexistencia de estos.

La resolución debe ser notificada al sujeto pasivo y deberá contener lo adeudado en concepto de tributos y, en su caso, multa, con el interés resarcitorio y la actualización, cuando correspondiesen.

Coincidimos con la apreciación doctrinaria que señala que la terminología empleada por la ley 11.683 parecería dar a entender que la determinación de oficio sólo puede desembocar en la liquidación de un crédito a favor del fisco o en la disminución de un quebranto del contribuyente, lo que no se ajusta a la realidad ya que el ente recaudador, al efectuar la determinación de oficio puede llegar a un resultado neutro si constata que el contribuyente nada adeuda o, incluso a la conclusión de que es el fisco quien tiene un saldo deudor con dicho contribuyente³²⁷.

Si transcurrieran 90 días desde la evacuación de la vista o del vencimiento del término establecido sin que se dictare la resolución, el contribuyente o responsable podrá requerir pronto despacho. En tal caso, pasados 30 días de dicho requerimiento, sin que fuere dictada la resolución, caducará el procedimiento, sin perjuicio de la validez de las actuaciones administrativas realizadas, pudiendo el Fisco iniciar, por una única vez, un nuevo proceso de determinación de oficio, previa autorización del titular de la AFIP (artículo 17°, Ley N° 11.683, cuarto párrafo).

1.1. Desestimación de la prueba ofrecida. Limitaciones constitucionales a su rechazo en sede administrativa.

Hemos visto que el Juez administrativo puede desestimar la prueba ofrecida por el responsable, pero para ello deberá fundamentar el rechazo. La impugnación de la prueba por parte de la AFIP, sin motivar tal proceder o sin aportar argumentos convincentes que la justifiquen, constituye un comportamiento ilegítimo al que, desgraciadamente apela dicho organismo en numerosas ocasiones. No es este un tema menor si tenemos presente que la actuación de la Administración pública está legalmente condicionada y regulada y que hasta el mismo poder discrecional que ostenta está limitado por las normas jurídicas. La actuación de la administración nunca puede ser ilegal o, en otras palabras, nunca puede ser contraria a los preceptos jurídicos normativamente consagrados sino, por el contrario, debe velar por que el orden normativo que a ella también la obliga, se cumpla efectivamente.

La ley nacional de procedimientos administrativos N° 19.549 establece en su artículo 1°, entre los requisitos a los cuales deben ajustarse las normas del procedimiento aplicables

³²⁷ DÍAZ SIEIRO, H.D, VELJANOVICH, R.D. Y BERGROTH, L, Procedimiento Tributario, Ed.Macchi, p.210.

ante la Administración Pública Nacional centralizada y descentralizada, inclusive entes autárquicos, el derecho a ofrecer y, de ser pertinente, producir pruebas de descargo de que quiera valerse el particular; que esta producción sea efectuada previamente a que se adopte alguna resolución sobre el fondo del asunto; que la Administración requiera y produzca las diligencias necesarias para el esclarecimiento de los hechos; que exista un contralor de los interesados respecto de la producción de la prueba hecha por la Administración; presentar alegatos y descargos una vez concluido el período probatorio³²⁸.

En la actuación administrativa predomina el principio de la “verdad material” y, como sostiene Hutchinson³²⁹ “en el procedimiento administrativo, todas las afirmaciones han de confrontarse con los hechos, y éstos han de acreditarse como ciertos para que puedan servir de base a la resolución administrativa, pues únicamente la certeza de los hechos ofrece la seguridad exigida para el cumplimiento de los fines de la Administración, que son independientes de la voluntad de las partes”.

La Administración Federal de Ingresos Públicos es un órgano de trámite de procedimientos administrativos por ejercer la potestad ejecutiva en orden a la aplicación de las leyes tributarias y, además, tiene potestad revisora o jurisdiccional. El Administrador Federal de Ingresos Públicos tiene, pues, facultades reglamentarias, el poder de dictar órdenes, la facultad de llevar a cabo dichas órdenes y, finalmente, la facultad de resolver a través del procedimiento administrativo aquellas cuestiones de conflicto suscitadas entre el organismo fiscal y los particulares, dentro del ámbito legal (tributario) para el cual es el órgano de decisión competente. Bien es cierto que existe un tribunal administrativo de composición colegiada que funciona con independencia del órgano de gestión, el Tribunal Fiscal de la Nación, que ejerce la potestad revisora de las decisiones del organismo recaudador. Pero este tribunal actúa como alternativa en caso de que el particular no opte por incoar el recurso de reconsideración contra la resolución administrativa.

Agotada la vía administrativa, por haber transitado todo el procedimiento recursivo por ante el superior jerárquico y, eventualmente, por ante el Tribunal Fiscal, la resolución “causa estado” siendo sólo impugnabile en vía judicial mediante la acción contencioso administrativa.

El procedimiento administrativo está configurado como una garantía a favor del particular, debiéndose ajustar a los recaudos legalmente establecidos, quedando demostrada su importancia por la circunstancia que las demandas contra la Nación (Ley N° 3.952) sólo podían dar curso a la misma si previamente se acreditase la reclamación del derecho controvertido ante el Poder Ejecutivo y su denegación por parte de éste. Se instala, así, en nuestro ordenamiento jurídico el concepto de reclamo administrativo previo como posibilidad de defensa de los derechos de los particulares, como punto de partida a partir del cual se puede demandar al Estado. En el orden nacional, la reclamación administrativa previa es el antecedente del procedimiento administrativo que debe recorrer el particular antes de acudir a la sede judicial³³⁰.

La trascendencia del procedimiento administrativo previo como condición para acceder a la vía judicial, entre otras razones, viene dada por el hecho de que a través del reclamo administrativo se posibilita el ejercicio del derecho de defensa antes que la decisión sea adoptada, pudiendo evitarse, así, la actuación posterior de la justicia, con el consiguiente ahorro económico y la posibilidad de evitarle al particular el daño moral derivado de un proceso judicial del cual podría llegarse a prescindir.

Por otra parte, el deber de colaboración de los particulares en el procedimiento administrativo, reglamentado incluso por la Ley N° 11.683, constituye, por un lado, una garantía para quienes cuyos derechos y obligaciones pueden quedar afectados y, por el

³²⁸ HUTCHINSON TOMÁS, “Ley Nacional de Procedimientos Administrativos”, ed. Astrea, T 1, p.31.

³²⁹ HUTCHINSON, TOMÁS, op. cit. en nota precedente., T 2, p.7.

³³⁰ HUTCHINSON, TOMÁS, op. citado en nota anterior, T. 2, p. 17 y ss.

otro, conforme a las modernas teorías administrativistas, para despertar la confianza y adhesión de las decisiones administrativas, a través de su directa participación en las mismas.

Desde el punto de vista que ha motivado esta breve introducción, es decir, del derecho del particular a ofrecer y aportar las pruebas que hagan a su descargo y a que éstas sean admitidas por el organismo fiscal, recordamos que la apertura a prueba del recurso se basa en los principios de legalidad objetiva y de verdad material.

El principio de legalidad objetiva afirma la sujeción de la Administración a la ley como uno de los más importantes pilares del Estado de derecho y que tiene su origen en las ideas predominantes en época de la Revolución Francesa que, modificando la concepción que se tenía hasta entonces, fijó el criterio según el cual la Administración Pública está sometida a una legalidad objetiva que los particulares pueden invocar a través de recursos y acciones, dentro de un marco de derechos y obligaciones recíprocos. En la actualidad prevalece la noción de que la certeza de la validez del accionar de la Administración viene dada por la posibilidad de que se la pueda vincular con un precepto jurídico.

El principio de verdad material, por su parte, consagra que en el procedimiento administrativo el organismo público debe ajustarse a los hechos, con prescindencia de que hayan sido alegados o probados por el particular y si la decisión administrativa no se ajustare a los hechos materiales verdaderos, el acto administrativo estaría viciado.

La prueba está encaminada a dar certeza al órgano administrativo sobre los fundamentos del acto administrativo que deberá dictar. La prueba es creadora de situaciones jurídicas y, en tal condición, adquieren absoluta relevancia. La consecución de los fines del procedimiento administrativo impone la necesidad de que el funcionario se contacte con la realidad del hecho motivo de controversia, y, a partir de allí, resuelva acerca de los efectos jurídicos de esa realidad. La prueba, pues, en determinadas situaciones, viene a constituirse en el único camino a través del cual el funcionario puede conocer los hechos que le posibiliten adoptar la decisión legal y justa que el caso amerite. Sin las pruebas, como tiene dicho Carnelutti³³¹ “en el noventa y nueve por ciento de las veces, el derecho no podría alcanzar su finalidad”.

Las pruebas vienen a crear en el órgano administrativo la convicción sobre los hechos que interesan a cada caso concreto.

Cuando nos referimos a la importancia de la prueba en el procedimiento administrativo, obviamente, aludimos a aquella que resulte necesaria para acreditar la existencia de un hecho con relación al objeto motivo de dilucidación en sede administrativa. Estamos hablando de pruebas “conducentes” que sirvan para resolver la cuestión conflictiva. Deben cumplir la finalidad de “verificar” los hechos alegados por el particular. Es por tal razón que el reglamento de la ley nacional de procedimientos administrativos (Decreto 1759/72) en su artículo 46°, alude a la prueba respecto de los hechos invocados que “fueran conducentes para la decisión”, descartando aquellos medios de prueba “que fueren manifiestamente improcedentes, superfluos o meramente dilatorios”.

El órgano administrativo puede decidir cuáles pruebas son pertinentes y por lo tanto admisibles y cuáles no, pero el rechazo de las mismas “debe fundarse en la manifiesta” improcedencia de las mismas, debiendo incluso, en caso de duda sobre su improcedencia, hacer lugar a ellas. Afirma Hutchinson³³², con razón, que “todo lo que atañe a la proposición, admisibilidad y pertinencia de la prueba, está íntimamente ligado al principio sustancial de la defensa en juicio (derecho a ser oído), toda vez que la producción y valoración de la prueba le conciernen”.

³³¹ CARNELUTTI, “La prueba civil”, p. 18.

³³² HUTCHINSON, TOMÁS, “Ley Nacional de Procedimientos Administrativos”, ed. Astrea, T. 2, p.47 y s.

El derecho a ser oído es uno de los requisitos expresamente establecidos en el art. 1° de la Ley N° 19.549 para que tenga virtualidad el derecho de los particulares al debido proceso adjetivo, disponiendo para ello que éstos tienen la posibilidad “de exponer las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión de actos que se refieran a sus derechos subjetivos o intereses legítimos...”.

En línea con el principio reglamentado por la Ley N° 19.549, el artículo 17° de la Ley N° 11.683 dispone que el Juez administrativo iniciará el procedimiento de determinación de oficio con una vista al contribuyente o responsable ... para que en el término de 15 (quince) días, formule por escrito su descargo y “ofrezca o presente las pruebas que hagan a su derecho”.

Adviértase que el acto administrativo que rechaza las pruebas ofrecidas deberá ser motivado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto, consignando los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y el derecho aplicable, en el que deberá sustentarse (artículo 7°, inc. e y b de la Ley N° 19.549). El acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable por falta de causa por no existir o ser falsos los hechos o el derecho invocados (artículo 14°, inc. b, Ley N° 19.549). En razón de ello, la mera invocación de que la prueba resulta inconducente no es suficiente para fundamentar su impugnación, estando obligado el organismo fiscal a explicitar los motivos por los cuales, a su juicio, la misma es manifiestamente improcedente, superflua o dilatoria.

Parfraseando a Escola³³³, “la prueba debe versar sobre todos aquellos hechos que el administrado o el sujeto administrativo consideren que deben quedar acreditados, para fundar una justa resolución, no siendo necesario, como en el procedimiento judicial, que los hechos estén controvertidos, bastando con que sean hechos invocados y conducentes para dictar la resolución pertinente. Pero este condicionamiento no debe aplicarse de manera restrictiva, puesto que si la administración pública desestimara o rechazara la producción de ciertas pruebas, alegando que no son relevantes o necesarias, en cierto modo estaría prejuzgando sobre la cuestión que debe resolverse, puesto que se estaría indicando qué aspectos serán tenidos en cuenta y cuáles no”.

Como puede verse, la facultad de la Administración para aceptar o rechazar la prueba ofrecida por el particular está claramente gobernada por el principio de la sana lógica, el que permitirá valorarla en razón de su trascendencia, procurando no vulnerar la legítima defensa de quien la ofrezca.

La garantía del debido proceso es el requisito sobre el cual se basa la razonabilidad de la actuación administrativa. En razón de ello, el procedimiento administrativo debe respetar todas las derivaciones que emanan de dicha garantía y, entre ellas, el derecho a ofrecer y producir prueba conducente. La desestimación de prueba que no fuere manifiestamente improcedente, superflua o meramente dilatoria, tiñe de ilegítimo al acto administrativo, estando, por ello, viciado de nulidad, la cual puede ser invocada por el administrado al considerarse indefenso por causa de la arbitrariedad del organismo público, y ello aún cuando las pruebas no producidas puedan ser nuevamente ofrecidas en sede judicial.

El control jurisdiccional de la actividad discrecional de la Administración pública, en un sistema judicialista como el adoptado en nuestro país, se ejerce por medio de los órganos judiciales encargados de examinar la legalidad de los actos administrativos, los que son impugnables y revisibles en dicha sede cuando afectan derechos individuales o violan prescripciones constitucionales y legales. La “discrecionalidad” del acto administrativo no debe confundirse con “arbitrariedad” pues, como señala Marienhoff³³⁴ la discrecionalidad está rodeada de “juricidad” y la arbitrariedad de “antijuricidad”, agregando, que el acto administrativo discrecional es, por principio, legítimo y el acto arbitrario, en cambio, es siempre ilegítimo. La arbitrariedad se desentiende de los fines de la ley, contrariándolos.

³³³ ESCOLA, HÉCTOR J., “Compendio de Derecho Administrativo”, ed. Depalma, Vol. II, p.1195.

³³⁴ MARIENHOFF, MIGUEL S., “Tratado de Derecho Administrativo”, ed. Abeledo Perrot, 1993, T. II, p.430.

Bien es cierto que si la prueba ofrecida a la AFIP es desestimada arbitrariamente por ésta, el contribuyente o responsable está habilitado a ofrecerla y producirla ante el Tribunal Fiscal de la Nación. No podría, en cambio realizarlas en este Tribunal si las mismas no fueron ofrecidas previamente ante el organismo fiscal. Pero, aun cuando el vicio en que incurrió la Administración al dictar el acto sea subsanable en una instancia superior (Tribunal Fiscal de la Nación o la justicia), y, en razón de ello reiterada jurisprudencia no ha hecho lugar al pedido de declaración de nulidad, no es menos cierto que la irregularidad del acto puede llegar a producir efectos nocivos para el contribuyente o responsable afectado.

Díaz Sieiro³³⁵ encara el tema con acierto, al expresar que la doctrina de que el acto subsanable en el proceso contencioso que se inicia con la impugnación del acto administrativo de determinación de oficio no amerita la declaración de nulidad, “no puede tener aplicación alguna cuando los vicios de procedimiento se producen en un expediente cuya resolución –mediante el dictado del correspondiente acto determinativo de oficio del tributo- va a tener fundamental incidencia en un proceso penal tributario”.

Y ello es así, efectivamente, porque a nadie escapa que la formulación de la denuncia penal por parte de la AFIP, mediando previa determinación de oficio, *aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos* (artículo 18°, Ley Penal Tributaria) implica que la sustanciación de la causa penal corre paralela a la impugnación de la determinación de oficio ante el Tribunal Fiscal de la Nación. Desde tal punto de vista, la subsanación del vicio del acto de determinación de la deuda en dicho Tribunal no produce efectos jurídicos en sede penal y aún cuando en esta jurisdicción el vicio quede reparado, el rechazo de la prueba por parte del organismo recaudador puede conducir a formarse falsa convicción por ausencia de elementos necesarios para alcanzar la verdad objetiva, con la consecuente lesión, incluso, de garantías de rango constitucional, como la de la libertad ambulatoria, en el caso que la justicia penal, en la etapa de instrucción, decretase la detención del imputado, si, por una errónea apreciación de los hechos el Juez penal no le otorgase a éste el beneficio de exención de prisión, o el de inviolabilidad de la propiedad si, como consecuencia de una inexacta cuantificación de la deuda se le exigiese al particular garantías desproporcionadas para garantizar su comparencia en el juicio.

La aplicación de la doctrina según la cual no procede la declaración de nulidad cuando el perjuicio originado en los vicios en que incurrió el acto administrativo son subsanables en el procedimiento contencioso en instancia superior, como puede apreciarse, no puede ser aceptada en este caso, pues es notorio el perjuicio al que queda expuesto el particular al enfrentarse con la posibilidad de sufrir un daño imposible de ser reparado en ninguna instancia ulterior.

Cuando el saneamiento posterior no pueda remediar el daño emergente del vicio, la irregularidad es de tal entidad que permite calificar a lo actuado por la AFIP con las características y efectos propios del acto administrativo nulo.

Sostener lo contrario conduciría a aceptar que las normas de procedimiento que reglamentan la actuación de la Administración dentro de un marco garantizador de los derechos individuales queden vacías de contenido, cuando, en realidad, la finalidad de las mismas es la de servir como protección jurídica para el particular. Si el fin del procedimiento administrativo es, además de asegurar la eficaz satisfacción del interés general, el de constituir una garantía de los derechos de los particulares, dicho procedimiento debe guardar una íntima relación con su objeto, acomodándose a esos fines. En otras palabras, el procedimiento estará legitimado cuando se ajuste a sus fines.

El derecho a ejercitar la defensa nace en el momento mismo en que el órgano público reclama al particular por una omisión a un deber o a una obligación y, en base a ello, las normas de procedimiento prevén la articulación de esa defensa desde el inicio de la

³³⁵ DÍAZ SIEIRO, H.D., “Vicios viejos, problemas nuevos”, Periódico Económico Tributario, La Ley, 10/5/2001.

persecución. Los particulares tienen el privilegio inalienable e indiscutible de probar su derecho pues si así no fuere, vale tanto no tener derecho como no poder probarlo.

El rechazo de la prueba, en tales casos, es un vicio de tal naturaleza que no permite ser subsanado en instancia superior, porque aun cuando la determinación de deuda tributaria no derive en consecuencias penales, en cuyo caso, según vimos, la lesión al contribuyente o responsable adquiere una entidad medida en términos de privación de libertad o de inviolabilidad de la propiedad, dicha irregularidad impide administrar justicia desde el inicio, ya que ello sería imposible sin la prueba, privando al particular de un derecho inalienable e inexpugnable. Sostener lo contrario, llevaría a la consecuencia de que las garantías constitucionales reconocidas y reglamentadas en la ley de procedimiento pueden ser flexibilizadas discrecionalmente a su antojo por la Autoridad de aplicación, con lo que dejarían de ser verdaderas garantías, fulminándose, así, el justo equilibrio que debe imperar en la relación del Estado con los particulares. El perjuicio, aquí, es de otra naturaleza, pero tan importante como el que afecta la libertad ambulatoria o el patrimonio; es, ni más ni menos, que la afectación misma de la seguridad jurídica, principio éste que impide a la Administración desconocer los límites legales dentro del cual debe desarrollar su tarea y dictar sus actos. La Administración tributaria está gobernada por escrupulosas limitaciones procesales que tienen una finalidad garantizadora y, por lo tanto, integradas con un valioso contenido jurídico, lo que le impide flexibilizar su actuación atacando valores superiores de la vida privada que jamás pueden quedar sometidos a la acción del Fisco.

Una doctrina que se oponga a decretar la nulidad del acto administrativo que incurre en el vicio de no acoger la prueba ofrecida cuando ella es conducente, apelando al argumento de que ello es subsanable en instancia superior implica, lisa y llanamente, desconocer la existencia del precepto contenido en el inciso f) del artículo 1° de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos (Ley N° 19.549) que, al reconocerle a los particulares el derecho al debido proceso adjetivo, define su alcance precisando que el mismo consiste en “exponer las razones de sus pretensiones y defensas **antes de la emisión de actos** que se refieran a sus derechos subjetivos o intereses legítimos...”. La norma legal no diferencia a los actos administrativos entre aquellos que deben ajustarse puntillosamente al precepto garantizador, de aquellos otros que, en cambio, privan al particular de articular su defensa, la cual incluye necesariamente la aportación de pruebas. La ley sabiamente no hace tal diferenciación porque reconoce y se somete al principio constitucional del debido proceso, en la inteligencia de que su función legislativa es reglamentar a dicho principio sin cortapisa que pueda debilitarlo.

El acto de determinación de deuda emanado de la AFIP está, pues, comprendido en las generales de la ley, debiendo por ello someterse escrupulosamente a los dictados del artículo 1° citado en el párrafo anterior. El rechazo de prueba conducente ofrecida por el contribuyente o responsable, derive o no en consecuencias penales, vicia al acto administrativo, debiendo ser declarado nulo de nulidad absoluta e insanable.

1.2. Clara afrenta al derecho de defensa en la Ciudad Autónoma de la Ciudad de Buenos Aires, con relación al Impuesto de Sellos.

En el Boletín Oficial del 7/1/10 se publicó la Ley N° 3.393 que introdujo diversas modificaciones al Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. En materia de Impuesto de Sellos, entre las novedades dadas a conocer, destacamos, por su afinidad con el tema bajo análisis, la que soslaya el procedimiento de determinación de oficio,

En efecto, se incorpora como artículo 412° el siguiente texto: *“Cuando en el marco de las facultades de verificación se constatare incumplimientos a lo prescripto en el presente Título (referido al Impuesto de Sellos), se emitirá, previa intimación administrativa, la boleta de deuda por el impuesto no ingresado, el que tendrá carácter de título ejecutivo.*

Cuando la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos considere necesario a fin de determinar la obligación tributaria, iniciar un proceso de determinación de oficio, se aplicará en lo que corresponda el procedimiento establecido en el artículo 125° del presente Código.”

Esta norma, importa una manifiesta vulneración del derecho de defensa de todo contribuyente, y se encuentra en abierta colisión con el articulado procesal recursivo vigente en el propio Código Fiscal.

En efecto, a través de una norma inserta en la parte sustantiva del impuesto de sellos generalizado por la Ley N° 2.997 (Título XII), se introduce una excepción que altera el régimen recursivo general obrante en el Título I del Código Fiscal, disposición que por las características antes enunciadas se encuentra en contradicción evidente con el plexo procesal vigente.

La falta de referencia expresa al Impuesto de Sellos en el Capítulo XVI del Título I del Código Fiscal porteño en materia de determinación de oficio de deuda y del procedimiento recursivo inherente contemplada en el Capítulo mencionado en último término, no implica ni justifica llegar a la conclusión según la cual ante un reclamo de deuda originado en el impuesto de sellos, el contribuyente afectado, no tendría a su disposición los recursos administrativos previstos para el impuesto sobre los ingresos brutos, por ejemplo.

Al respecto, el artículo 125° del Código Fiscal, establece que los *“procedimientos relativos a la determinación de oficio de las obligaciones del impuesto sobre los ingresos brutos y a la instrucción de los sumarios respecto de los ilícitos tributarios vinculados con todos los gravámenes regulados por este Código se ajustan a las siguientes prescripciones:”*

Es evidente, que el párrafo en cuestión, redactado cuando la generalización del impuesto de sellos no se encontraba en vigencia, adolece de algún defecto formal, pero la omisión señalada no obsta, sin sombra de dudas, a una interpretación sistemática, que concluya acerca de la aplicación de dichas disposiciones a dicho gravamen, en tanto, el mismo denota al efecto, características específicas análogas al impuesto sobre los ingresos brutos, en tanto es un impuesto que es auto declarado por el contribuyente sobre hechos imponible que lo tienen como partícipe o como responsable por deuda ajena.

Sostener lo contrario implicaría una interpretación literal extrema y por lo tanto, en nuestro criterio, inadecuada, de los términos del mencionado artículo 125° del Código Fiscal en vigencia, dado que sin esfuerzo hermenéutico, de la lectura de su texto puede considerarse que el mismo alcanza al impuesto de sellos, en tanto queda subsumido dentro de la categoría de los demás impuestos vigentes dentro del ámbito capitalino a que hace referencia la propia norma.

Se une a ello, la clara intencionalidad de comprender dentro del procedimiento de determinación, a los demás gravámenes regulados por el Código, sin que la alusión que hace la última parte del encabezamiento del artículo 125° en orden a los sumarios, restrinja la posibilidad defensiva que la ley contempla para discutir dentro del marco de un procedimiento de determinación, también la procedencia directa del gravamen de las características que exhibe el impuesto de sellos porteño.

El criterio que sustentamos, se compadece con el derecho al acceso a la jurisdicción efectiva consagrado por el artículo 12° apartado 6, de la Constitución de la Ciudad de Buenos Aires, el que infunde su impronta en el sentido que las modificaciones observadas en el Código Fiscal no deben ser entendidas en su sentido mas restringido, sino con el que surja de una discreta y sistematizada interpretación atendiendo, como en el caso, a la legítima preservación del derecho de defensa de los contribuyentes. Se añade a ello, que la posición contraria, importa adherir a una privación de derechos defensivos, sobre la base de

una distinción absurda y por lo tanto arbitraria, sobre el tratamiento procesal atribuible a los contribuyentes, con única base en la naturaleza de un gravamen.

Recordamos que para la Corte Suprema de Justicia de la Nación, uno de los extremos que acreditan la configuración de la denegación de justicia, viene dado por la circunstancia en la que los tribunales no se hallan en condición de dictar sentencias “eficaces” que rindan utilidad ³³⁶ (agregamos que cabe la aplicación de idéntico criterio para los órganos administrativos con competencia jurisdiccional)

En búsqueda de una explicación racional a esta sorprendente iniciativa, podría inferirse como hipótesis posible, que sobre la base de una equívoca comprensión del impuesto de sellos, se concluya que ante la evidencia material de un instrumento, toda discusión sobre el tema resulta baladí. Simplificación arbitraria, que encubre no otra cosa, que una omnipotencia fiscal, acerca de la infalibilidad del criterio de cualquier inspector actuante, en orden a la interpretación mecánica de un instrumento, o de la producción de un “efecto” gravado en dicha jurisdicción, sin advertir que necesariamente, dicho instrumento requiere ser interpretado y calificado como un hecho imponible para su imposición, tarea hermenéutica que requiere del aporte de conocimientos de derecho por funcionarios de superior jerarquía, dentro del marco de contradicción que exige un procedimiento administrativo, a los fines de que el contribuyente presunto, invoque sus fundamentos en ejercicio de su derecho de defensa, y ofrezca las pruebas pertinentes. En conclusión, si la hipótesis de la que se parte fuera la correcta, ello revelaría una ignorancia no sólo de los principios constitucionales en juego, sino también de la propia naturaleza del gravamen y de la complejidad jurídica de los diversos elementos que confluyen y deben ser considerados a los fines de definir si un instrumento o acto queda alcanzado por el gravamen. El fin no justifica los medios, y por ende los objetivos de recaudación tampoco pueden soslayar la observancia de derechos de absoluta superior jerarquía.

Por encontrarse involucradas garantías fundamentales, como lo son las relativas al derecho de defensa y de acceso a la jurisdicción efectiva, la normativa procesal de carácter general obrante en el Código Fiscal porteño mantiene plena vigencia, y así debería disponerlo la Justicia y por lo tanto, declarar la ilegalidad del artículo 412°, al desplazar, contradictoriamente, la eficacia de la normativa procesal tuitiva de las garantías constitucionales antes enunciadas

En dicho contexto, las disposiciones genéricas en vigencia, imponen en cabeza del Fisco, la necesidad de transitar un proceso de determinación de oficio para la imputación concreta de una deuda fiscal a un contribuyente, a cuyo fin, forzoso resulta otorgar un plazo para que éste haga su descargo previo, seguido de un recurso de reconsideración y por último un jerárquico que agote la vía administrativa, dotados todos ellos, de efecto suspensivo. Es decir que, hasta tanto el recurso jerárquico no sea resuelto por el señor Ministro de Economía, la AGIP no podría iniciar juicio ejecutivo reclamando la deuda.

Dicho régimen mantiene plena operatividad respecto de la totalidad de los gravámenes en vigencia dentro del ámbito de la Ciudad de Buenos Aires, según fuera señalado, aspecto que no ha sido modificado por la reforma.

Por lo tanto, la virtualidad de una norma inserta dentro del ámbito de definición sustantiva de los alcances del impuesto de sellos (Título XII), no puede desplazar en forma asistemática e ilegal, los criterios procesales plasmados con carácter general por la misma normativa en el Título I del Código Fiscal, en tanto la excepción señalada, importa una manifiesta descalificación de los principios antes enunciados. Ni siquiera la parte general del Código podría desconocer el derecho al debido proceso adjetivo.

³³⁶ Bidart Campos, German – Manual de la Constitución Nacional, Tomo III pag. 407 – Ed. Ediar.

La jerarquía normativa que dimana de los principios constitucionales en juego, debe conducir a la tacha de ilegalidad de la norma comentada, en orden a la posibilidad de creación de un título ejecutivo, por la sola constancia de un acta de fiscalización, ante hechos que deben ser calificados y revisados por autoridades administrativas con facultades jurisdiccionales asignadas por la normativa fiscal en vigencia, cuya competencia material viene dada según los estadios procesales inherentes a cada una de las etapas del proceso, sean en su inicio y determinación, como luego al interponer los recursos administrativos pertinentes, con la connotación suspensiva antes mencionada en cada caso.

Por ello, la reforma se introduce así, abiertamente, en el terreno de la ilegalidad, al constreñir al contribuyente, por aplicación del criterio de un funcionario no jerarquizado de la AGIP, a afrontar una amputación patrimonial directa, sin instancia revisora eficaz y previa alguna sea en sede administrativa o judicial.

Dicha disposición se encuentra en colisión, no solo con la normativa constitucional local, según lo expuesto precedentemente, sino también con las normas de los tratados internacionales que han sido elevados a rango constitucional por la reforma del año 1994, al incorporarse en el artículo 75° inciso 22, de la Constitución Nacional, cuya preeminencia está consagrada por el artículo 31° de la Carta Magna.

En efecto, la Declaración Americana de los Derechos y deberes del Hombre, en su artículo XVIII, dispone que toda persona puede ocurrir a los tribunales para hacer valer sus derechos; del mismo modo el artículo 8° de la Declaración Universal de Derechos Humanos.

Como señalara la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, *“Los actos sujetos a revisión, en tanto provienen de la función administrativa y, por ello, con origen en decisiones de poder del estado, reconocen idéntico cartabón de juzgamiento bajo un sistema de organización al que no le cabe la especial detracción que arrima la ley. Pues, de otro modo, se produciría un quiebre en el trato igualitario y común que cabe ofrecer a los litigantes que accedan a él.”*³³⁷

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido que *“en materia tributaria la exégesis debe efectuarse a través de una razonable y discreta interpretación de los preceptos propios del régimen impositivo y de los principios que los informan, con miras a determinar la voluntad legislativa, y sólo cuando tales fuentes no sean decisivas cabrá recurrir a los principios del derecho común con carácter supletorio posterior”*.

En tal sentido, la Corte ha desplazado el método literal en materia hermenéutica, en aquellos casos que aplicando pautas de interpretación armónica, se debe tener en cuenta la totalidad del ordenamiento normativo, procurando armonizarlo y efectuando una interpretación discreta y racional para que el propósito de la ley se cumpla con el objeto de establecer el alcance de la obligación del sujeto pasivo del tributo.

Spisso, con referencia específica a la determinación tributaria o la simple liquidación de deuda por el Fisco *inaudita altera pars* que pretenda ejecutarse sin tutela alguna, amparando en el principio de ejecutoriedad del acto administrativo, previene que “en un régimen republicano, en que las personas no son súbditos, resulta inadmisibles que los contribuyentes se vean constreñidos al pago de una deuda fiscal sin que exista posibilidad de que un tribunal de justicia evalúe siquiera la procedencia de la suspensión de la intimación formulada por el organismo.”³³⁸

³³⁷ Fernandez , Anibal c/ Tribunal de Cuentas – del 24.10.2006. CSJ PCIA.BS.AS.

³³⁸ Spisso, Rodolfo R. Tutela judicial efectiva en materia tributaria. Protección del contribuyente ante el estado de sitio fiscal. Depalma, Buenos Aires, 1998, “Prólogo”, p.IX.

La tutela judicial efectiva exige mucho más que una simple optimización de la defensa jurisdiccional y se alza, primordialmente, como un reaseguro ante las recurrentes violaciones a la Constitución y a las leyes por parte de los poderes públicos, reconvirtiéndose, de un precepto indicativo de una obligación de respecto del derecho de defensa, en un deber positivo a cargo de los magistrados judiciales, en la idea de que el proceso no tiene exclusivamente un mero fin ordenador, sino que sirve de instrumento para la realización de los derechos fundamentales.³³⁹

Como señalara Altamirano³⁴⁰, a través de la revisión de los actos de determinación de deuda fiscal, se trata de prevenir que a través de detracciones patrimoniales coactivas exigidas por el poder público –a título de tributos- puedan consumarse despojos ilegales o inconstitucionales, al supeditarse la tutela, enderezada a evitar la iniquidad, al previo pago de las respectivas contribuciones.

Los derechos relativos al debido proceso adjetivo, por otra parte, se encuentran consagrados por la propia ley de procedimientos administrativos local (Decreto N° 1.510/97), cuando establece en su artículo 22° como uno de los principios generales, lo siguiente:

El procedimiento administrativo ante los órganos y entes mencionados en el artículo 1° se ajustará a los siguientes requisitos:

.....inc.f) Debido proceso adjetivo. Derechos de los interesados al debido proceso adjetivo, que comprende la posibilidad:

Derecho de ser oído. De exponer las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión de actos que se refieran a sus derechos subjetivos o intereses legítimos; interponer recursos y hacerse patrocinar y representar profesionalmente....

Derecho a ofrecer y producir pruebas. De ofrecer prueba y que ella se produzca, si fuere pertinente, dentro del plazo que la Administración fije en cada caso, atendiendo a la complejidad del asunto y a la índole de la que deba producirse, debiéndose requerir y producir los informes y dictámenes necesarios para el esclarecimiento de los hechos y de la verdad jurídica objetiva; todo con el contralor de los interesados y sus profesionales, quienes podrán presentar alegatos y descargos una vez concluido el período probatorio.

Derecho a una decisión fundada. Que el acto decisorio, haga expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas, en tanto fueren conducentes a la solución del caso.

Se advierte así, la incongruencia e ilegalidad de la reforma analizada, respecto de todo el articulado administrativo que regula los derechos de los contribuyentes al debido proceso adjetivo.

Como corolario de lo expuesto, cabe recordar que en toda actuación administrativa predomina el principio de la “verdad material” y que el procedimiento administrativo está configurado como una garantía a favor del particular, debiéndose ajustar a los recaudos legalmente establecidos.

La trascendencia del procedimiento administrativo previo como condición para acceder a la vía judicial, entre otras razones, viene dada por el hecho de que a través del reclamo

³³⁹ Barnes Vazquez, Javier “La tutela judicial efectiva en la Constitución alemana” Madrid 1993 T.II, pg.438 y 439.

³⁴⁰ Altamirano, Alejandro “El procedimiento tributario” Universidad Austral, pag. 60.-

administrativo se posibilita el ejercicio del derecho de defensa antes que la decisión sea adoptada, pudiendo evitarse, así, la actuación posterior de la justicia, con el consiguiente ahorro económico y la posibilidad de evitarle al particular el daño moral derivado de un proceso judicial del cual podría llegarse a prescindir.

El principio de legalidad objetiva afirma la sujeción de la Administración a la ley como uno de los más importantes pilares del Estado de derecho, en tanto el régimen republicano de gobierno obliga a la Administración Pública dentro de los límites precisos y graves de la legalidad objetiva, que los particulares pueden invocar a través de recursos y acciones, dentro de un marco de derechos y obligaciones recíprocos.

La prueba y alegatos ofrecidos en el procedimiento de determinación de oficio de deuda y en el inherente procedimiento recursivo, están encaminados a dar certeza al órgano administrativo sobre los fundamentos del acto administrativo que deberá dictar.

La prueba es creadora de situaciones jurídicas y, en tal condición, adquiere absoluta relevancia. La consecución de los fines del procedimiento administrativo impone la necesidad de que el funcionario se contacte con la realidad del hecho motivo de controversia, y, a partir de allí, resuelva acerca de los efectos jurídicos de esa realidad.

En definitiva, la reforma con el alcance indicado merece nuestra más severa crítica, por lo que, ante la manifiesta ilegalidad que el mismo exhibe, confiamos que su tratamiento por la justicia ponga las cosas en su lugar, reinstalando la virtualidad de la constitución formal, a través de la tacha de inconstitucionalidad del artículo 412°.

1.3. Efectos de la determinación de oficio

El artículo 19° de la Ley N° 11.683 establece que “la determinación del juez administrativo del impuesto, en forma cierta o presuntiva, una vez firme, sólo podrá ser modificada en contra del contribuyente en los siguientes casos:

- cuando en la resolución respectiva se hubiere dejado expresa constancia del carácter parcial de la determinación de oficio practicada y definidos los aspectos que han sido objeto de la fiscalización, en cuyo caso sólo serán susceptibles de modificación aquellos aspectos no considerados en la determinación anterior.
- Cuando surjan nuevos elementos de juicio o se compruebe la existencia de error, omisión o dolo en la exhibición o consideración de los que sirvieron de base a la determinación anterior (cifras de ingresos, egresos, valores de inversión y otros).

Lo expresado en dicho artículo viene a receptar el principio de irrevocabilidad del acto administrativo favorable al administrado que dimana del artículo 18° de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos y según el cual el acto administrativo regular, del que hubieren nacido derechos subjetivos a favor de los administrados, no puede ser revocado, modificado o sustituido en sede administrativa una vez notificado. La excepción a esta regla viene explicitada en la misma norma legal al expresar que tales efectos son admitidos si el interesado hubiere conocido el vicio, si la revocación, modificación o sustitución del acto lo favorece sin causar perjuicio a terceros y si el derecho se hubiere otorgado expresa y válidamente a título precario.

El principio de seguridad y estabilidad jurídicas establece la pauta sobre la cual adquiere virtualidad la afirmación de que “nadie puede ir contra sus propios actos”. El respeto a los derechos individuales se yergue como valladar infranqueable y fija el límite a la facultad

revocatoria de la Administración al impedirle la revisión de sus propios actos, cuando ellos creen, declaren o reconozcan derechos a los particulares.

Esta garantía opera a favor de los particulares quedando, así, sentado el principio de la estabilidad del acto administrativo por el cual la Administración queda vinculada por sus propios actos.

Para Linares³⁴¹ “si en nuestro sistema constitucional viviente, que fluye de la letra y espíritu de la Carta Fundamental y fallos de su más alto guardián judicial, los derechos subjetivos personales son también *propiedad* y su alteración o vulneración no puede válidamente hacerse sino mediante leyes especiales, es procedente afirmar que existe vigente una norma explicitable que prohíbe a la Administración ... alterar ciertos actos administrativos que declaran derechos subjetivos ... Se trata de una norma cuya legalidad está dada por los artículos 17°, 18°, 19° y 28° de la Constitución y cuya razonabilidad está dada por el principio de legalidad.

Según hemos visto, el artículo 19° de la Ley N° 11.683 prescribe que la determinación administrativa, salvo los casos de excepción expresamente mencionados, no podrá ser modificada en contra del contribuyente, *una vez firme*. En este aspecto recordamos que el acto queda firme cuando habiendo sido notificado, el mismo no es impugnado en sede administrativa o judicial, dentro del plazo legal fijado al efecto.

Frente a alguna antigua pretensión del fisco de alterar la determinación por causas que le son imputables al mismo y no al contribuyente o responsable, la interpretación judicial, avalada por la Corte³⁴², ha sostenido que cuando dicha disposición habla de error, omisión o dolo en la exhibición o consideración de los elementos, ello sea por culpa del particular; pues si la autoridad fiscal tuvo a su alcance los datos y elementos imputables, tal circunstancia no permite volver sobre la determinación firme y agravar la situación del sujeto pasivo de la obligación fiscal.

Giuliani Fonrouge y Navarrine³⁴³ citan un fallo de la Cámara Federal en el cual se dijo que la disposición de la Ley N° 11.683, que establece la fijeza de la determinación del impuesto, se propone conferir estabilidad a las relaciones del contribuyente con el fisco para protección de aquél, a fin de no dejarlo permanentemente expuesto a los cambios de criterio administrativo.

Spisso³⁴⁴ recuerda que “la Corte tiene dicho que el error en cuanto a la corrección del ejercicio de sus propias y exclusivas atribuciones por parte de las autoridades receptoras de impuestos no perjudica al contribuyente, en tanto no haya mediado dolo o culpa grave por parte de éste, agregando que exigencias notorias, tanto de la estabilidad de los negocios jurídicos como del orden justo, imponen el reconocimiento de la existencia de agravio constitucional en la reapertura de cuestiones definitivamente finiquitadas, sobre la base de una modificación posterior e imprevisible del criterio pertinente en la aplicación de las leyes que rigen el caso.

“Un acto administrativo –como es la resolución determinativa de la materia imponible- que no se encuentra firme, aunque sí notificado, no puede ser ulteriormente modificado, toda vez que por virtud de dicha notificación se ha originado un derecho subjetivo en la persona del interesado. Este principio surge de lo preceptuado en el artículo 26° (actualmente art.19) de

³⁴¹ LINARES, JUAN F., “Fundamentos de derecho administrativo”, Bs.As., ed. Astrea, 1975, p.349.

³⁴² C.S., “Garat”, 28.4.71, Fallos 279-265 LL 145-431.

³⁴³ GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. Y NAVARRINE, SUSANA C., “Procedimiento Tributario”, ed. Depalma, 1995, p.165.

³⁴⁴ SPISSO, RODOLFO, R., “Derecho Constitucional Tributario”, ed. Depalma, 2000, p.318.

la Ley N° 11.683), y hace a la estabilidad de las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes como forma de amparar a éstos de los cambios de criterios fiscales”³⁴⁵.

“Si el contribuyente aportó correctamente todos los elementos que le fueron requeridos por los funcionarios de la DGI, la determinación o liquidación no puede ser modificada por una mera valoración de aquellos, en tanto no exista ocultación, omisión o dolo, pues lo contrario importaría la posibilidad de constante revisión de la determinación tributaria, con la consiguiente inestabilidad de la situación jurídica del obligado. El eventual error de las autoridades administrativas receptoras de impuestos en el ejercicio de sus propias y exclusivas atribuciones, no perjudica al contribuyente en tanto no se le pruebe haber procedido con dolo o culpa grave, ya que la estabilidad de los negocios jurídicos obliga a reconocer que, en principio, existe agravio constitucional en la reapertura de cuestiones presumiblemente finiquitadas. Es que, como lo ha dicho en reiteradas oportunidades esta Corte Suprema, “la clara determinación y estabilidad de las relaciones jurídicas es condición vital del bien común”.³⁴⁶

De acuerdo a lo señalado, el error incurrido por el fisco, no puede ser subsanado con posterioridad a la notificación de la resolución determinativa, con lo cual, se consolida en cabeza del particular el derecho subjetivo pertinente, con la facultad inherente de rechazar cualquier intento futuro que trate de modificar el “status” jurídico creado por la resolución determinativa. Sólo una errónea apreciación de los hechos imputable a un comportamiento malicioso o culposo del contribuyente o responsable, puede dar lugar a la revisión del acto administrativo.

Hemos visto, además, que el artículo 19° de la Ley N° 11.683 fija el criterio de que, una vez firme, la determinación del juez administrativo del impuesto, en forma cierta o presuntiva sólo podrá ser modificada en contra del contribuyente cuando en la resolución respectiva se hubiere dejado expresa constancia del carácter parcial de la determinación de oficio practicada y definidos los aspectos que han sido objeto de la fiscalización, en cuyo caso sólo serán susceptibles de modificación aquellos aspectos no considerados en la determinación anterior.

En base a ello, la ausencia en el acto de determinación de deuda impositiva de una expresa manifestación en el sentido de que la misma es parcial y, además, hayan quedado claramente definidas en el mismo las cuestiones que fueron objeto de fiscalización, consolida el derecho del particular a rechazar toda intención ulterior del organismo fiscal de proceder a revisar el acto administrativo determinativo del tributo, salvo, de acuerdo a lo dicho precedentemente, cuando surjan nuevos elementos de juicio o se compruebe la existencia de error, omisión o dolo imputable al contribuyente o responsable

1.4. Instancia de acuerdo conclusivo voluntario

La Ley N° 27.430 del 27/12/2017 incorporó como artículo sin número a continuación del artículo 16 de la ley 11.683, el siguiente:

“ARTÍCULO ...- Previo al dictado de la resolución prevista en el segundo párrafo del artículo 17 de esta ley, el Fisco podrá habilitar una instancia de acuerdo conclusivo voluntario, cuando resulte necesaria para la apreciación de los hechos determinantes y la correcta aplicación de la norma al caso concreto, cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que dificulten su cuantificación, o cuando se trate de situaciones que por

³⁴⁵ Confecat S.A. – TFN – 27.3.1995

³⁴⁶ CSJN- GARAT, Enrique A. – 28.4.1971.

su naturaleza, novedad, complejidad o trascendencia requieran de una solución conciliatoria.

El caso a conciliar se someterá a consideración de un órgano de conciliación colegiado, integrado por funcionarios intervinientes en el proceso que motiva la controversia, por funcionarios pertenecientes al máximo nivel técnico jurídico de la Administración Federal de Ingresos Públicos y por las autoridades de contralor interno que al respecto se designen.

El órgano de conciliación emitirá un informe circunstanciado en el que recomendará una solución conciliatoria o su rechazo.

El órgano de conciliación colegiado podrá solicitar garantías suficientes para resguardar la deuda motivo de la controversia.

El acuerdo deberá ser aprobado por el Administrador Federal.

Si el contribuyente o responsable rechazara la solución conciliatoria prevista en este artículo, el Fisco continuará con el trámite originario.

El contenido del Acuerdo Conclusivo se entenderá íntegramente aceptado por las partes y constituirá título ejecutivo en el supuesto que de él surgiera crédito fiscal, habilitando el procedimiento del artículo 92 de esta ley.

La Administración Federal de Ingresos Públicos no podrá desconocer los hechos que fundamentaron el acuerdo y no podrá cuestionarlos en otro fuero, salvo que se compruebe que se trata de hechos falsos.

El acuerdo homologado no sentará jurisprudencia ni podrá ser opuesto en otros procedimientos como antecedente, salvo que se trate de cuestiones de puro derecho, en cuyo caso la decisión que se adopte servirá como precedente para otros contribuyentes, siempre que se avengan al trámite conciliatorio y al pago de lo conciliado en idénticas condiciones que las decididas en el precedente en cuestión.

Este procedimiento no resultará aplicable cuando corresponda hacer una denuncia penal en los términos del Régimen Penal Tributario.

El acuerdo será informado a la Auditoría General de la Nación. Esa notificación no se encontrará alcanzada por el secreto fiscal previsto en el artículo 101 de esta ley.”.

Comentario

Los acuerdos conclusivos son medios alternativos de solución de controversias en materia fiscal cuyo objetivo es resolver de manera más rápida y eficiente problemas en cuanto a la posible determinación de créditos fiscales por parte del Organismo Fiscal.

Mediante dicho acuerdo se busca obtener una solución transaccional entre las partes a fin de resolver la situación fiscal del contribuyente o responsable en el caso, de forma tal que ambas partes queden satisfechas con la solución arribada.

Si bien en el modelo adoptado, el Estado adquiere un rol protagónico en la elaboración de la solución que se ha de someter al acuerdo, lo cierto es que subyace la idea de una negociación mutua, partiendo de los ribetes complejos que denotaría el caso.

Esta instancia de negociación requiere de parte del contribuyente o responsable habilidades especiales que una a la acreditación de los fundamentos jurídicos y técnicos que convalden

su posición en el caso, el manejo de la gestión que consolide dicho criterio en el marco de la negociación a encarar.

La habilitación de la instancia de acuerdo conclusivo es facultad de la AFIP. El contribuyente o responsable puede aceptar o rechazar la solución conciliatoria y, en este último caso, el organismo fiscal continuará con el trámite originario.

Por tratarse de un medio alternativo de solución de problemas relacionados con la situación fiscal del contribuyente y de no generar mayor efecto en su contra que una resolución en la que la AFIP simplemente no acepte la propuesta de acuerdo conclusivo, este instituto se muestra como una alternativa válida para transitar.

2. El sumario en sede administrativa

Para quienes estamos enrolados en la teoría penalista, la naturaleza del ilícito tributario tiene raigambre penal, sin que existan diferencias ontológicas o cualitativas entre las infracciones sancionadas por la Ley N° 11.683 y los delitos reprimidos por la ley penal tributaria. Le son de aplicación, entonces, al derecho tributario penal, tanto para las infracciones tipificadas en la primera, cuanto para los delitos previstos en la segunda, los principios jurídicos básicos del derecho penal común (régimen general).

El artículo 70° de la ley 11.683 dispone que los hechos reprimidos por los artículos 38° (no presentación de declaraciones juradas y el artículo sin número agregado a su continuación, 39° (incumplimiento de deberes formales) y los artículos sin número agregados a su continuación, 45° (omisión de impuestos), 46° (defraudación) y los artículos sin número agregados a su continuación y 48° (omisión de ingresar retenciones practicadas), serán objeto de un sumario administrativo cuya instrucción deberá disponerse por resolución emanada de juez administrativo, en la que deberá constar claramente el acto u omisión que se atribuyere al presunto infractor.

A fin de atribuir responsabilidades, de hacer a una persona un reproche por su accionar, debe efectuarse un doble análisis: por un lado ha de tenerse en cuenta los elementos constitutivos de la figura infraccional y, por el otro, ha de considerarse el posible sujeto activo de la infracción, esto es, determinar la relación causal entre el accionar de un sujeto y el resultado delictivo. A este ejercicio suele denominárselo "imputación", configurándose la misma, pues, cuando a un determinado sujeto se le atribuye una infracción o un delito tipificado legalmente.

El art. 70°, según vimos, establece que en la resolución administrativa "deberá constar claramente el acto u omisión que se atribuyere al presunto infractor", con lo cual no hace más que ajustarse al principio del debido proceso que manda, como una derivación del derecho a defenderse, que el imputado tiene derecho a ser oído y, para ello, la imputación debe formularse con precisión, describiéndose detalladamente el hecho concreto que se le atribuye, y en qué normas legales ha encuadrado el organismo fiscal la conducta antijurídica del presunto infractor.

Como un desprendimiento del derecho a ser oído se reconoce la necesidad de que exista correlación entre la imputación y la resolución, lo cual implica que ésta última sólo puede expedirse sobre el hecho que se imputa, pues no es admisible que el organismo fiscal resuelva sobre la base de un hecho diferente del imputado.

La resolución, entonces, debe contener una relación precisa y circunstanciada del hecho reprochado, y, de no cumplirse esta condición, o si los términos confusos de la acusación indujeron a error a la defensa, procede declarar la nulidad de lo actuado.

La resolución que disponga la sustanciación del sumario será notificada al presunto infractor, a quien se le acordará un plazo de quince días, prorrogable por resolución fundada, por otro lapso igual y por única vez, para que formule por escrito su descargo y ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho. El acta labrada que disponga la sustanciación del sumario, indicada en los supuestos de las infracciones del artículo 39° (incumplimiento a los deberes formales) será notificada al presunto infractor, acordándole cinco días para que presente su defensa y ofrezca las pruebas que hagan a su derecho (artículo 71°, Ley N° 11.683).

La notificación de la resolución debe efectuarse en alguna de las formas previstas por el artículo 100° de la Ley N° 11.683, contándose el plazo para ejercer la defensa a partir del día siguiente a aquél en que se notificó el presunto infractor.

El descargo forma parte del derecho de defensa del imputado y el mismo comprende la facultad de desplegar todas las actividades necesarias conducentes a excluir o atenuar su culpabilidad o imputabilidad. El imputado tiene, así, la facultad de ser oído, la de controlar la prueba de cargo, la de probar los hechos que él mismo invoca y la de exponer las razones jurídicas y de hecho que le posibiliten obtener una resolución favorable.

Con relación al ofrecimiento de las pruebas que hagan al derecho del imputado nos remitimos a lo expuesto en el acápite 1.1 del presente Capítulo, limitándonos a mencionar aquí que el rechazo por parte del Organismo Fiscal de prueba conducente ofrecida por el contribuyente o responsable, derive o no en consecuencias penales, vicia al acto administrativo, debiendo ser declarado nulo de nulidad absoluta e insanable.

Vencido el término establecido en el artículo 71°, se observarán para la instrucción del sumario las normas de los artículos 17° y siguientes. Vale decir que, vencidos los plazos precedentemente indicados, se entra en la etapa resolutive de la determinación de oficio, de la cual nos hemos ocupado precedentemente.

2.1. Secreto del sumario

El sumario será secreto para todas las personas ajenas al mismo, pero no para las partes o para quienes ellas expresamente autoricen (artículo 73° de la Ley N° 11.683).

La prescripción citada guarda relación con el secreto fiscal previsto en el artículo 101° de la Ley N° 11.683 y apunta a proteger la reputación de los imputados sumariados. Obviamente, como la propia norma legal dispone, el secreto del sumario no rige para el propio acusado, quien para ejercer eficazmente el derecho de defensa debe tomar noticia del expediente administrativo.

2.2. Simultaneidad de determinación de deuda y sanciones en el mismo acto.

Cuando las infracciones surgieran con motivo de impugnaciones u observaciones vinculadas a la determinación de tributos, las sanciones deberán aplicarse en la misma resolución que determina el gravamen. Si así no ocurriera se entenderá que la Dirección General Impositiva de la Administración Federal de Ingresos Públicos no ha encontrado mérito para imponer sanciones, con la consiguiente indemnidad del contribuyente (artículo 74°, Ley N° 11.683).

La norma reproducida evita el estado de inseguridad jurídica en el que se encontraría el imputado si, como ocurría antes del dictado de la misma, no se aplicasen sanciones en la

misma resolución determinativa de diferencias tributarias, lo que obligaba a esperar a la prescripción de las acciones del organismo fiscal para salir de ese estado de incertidumbre. Por imperio de la prescripción expresa del artículo 74°, si la AFIP-DGI no aplicase sanciones pecuniarias al momento de la determinación de deuda, el imputado queda liberado definitivamente de las penas correspondientes a las infracciones presuntamente incurridas.

3. La medida cautelar del embargo preventivo en materia fiscal

La intensificación de la actividad recaudadora en materia tributaria, que desvela a las autoridades nacionales, a los fines de poder cumplir con pautas presupuestarias, no puede exceder los límites propios que la Constitución consagra en orden a garantizar los derechos de propiedad, defensa e igualdad, entre otros.

Advertimos con preocupación, quienes nos ocupamos de las cuestiones tributarias, una marcada tendencia en los últimos tiempos, por lo menos a nivel legislativo y reglamentario, de pretender elevar los objetivos recaudatorios, a una cuestión prácticamente de Estado, soslayando o minimizando, el grado de afectación que la implementación de las medidas en cuestión pudieran causar en la comunidad, en general, y a los ciudadanos/contribuyentes, en particular.

La profundización de este particular enfoque, donde los criterios político/económicos quedan muchas veces desplazados por pautas presupuestarias acordadas con mayor o menor tino, nos lleva a cuestionar, por lo menos desde este enfoque, los efectos disvaliosos que se derivan de la adopción de medidas irreflexivas como las señaladas.

Por ello, dentro de tal contexto, causó justificada alarma algunas de las modificaciones introducidas por la "Reforma Fiscal" de la Ley N° 25239, en orden al otorgamiento de facultades inquisitivas exorbitantes a la AFIP, extrañas al procedimiento tributario nacional, las que se traducen en una equivalente reducción de los derechos de defensa, junto con una mayor exposición patrimonial por parte de los particulares frente al Fisco.

3.1. Embargos preventivos

La AFIP, y aún dentro del marco de procesos de determinación de oficio impositivos o liquidaciones de cotizaciones a los regímenes de la seguridad social, pero incluso antes de que el organismo fiscal se pronuncie a través de una resolución administrativa, ha pedido y obtenido judicialmente embargos preventivos sobre los fondos depositados en las cuentas corrientes de los contribuyentes, determinados sobre las sumas liquidadas provisoriamente por la inspección actuante.

Recordamos al respecto, que la substanciación del procedimiento de determinación de oficio tributaria, tiene efecto suspensivo, es decir que, hasta tanto dicha determinación se realice y quede firme o se agote la vía administrativa pertinente, la AFIP no puede iniciar el proceso de ejecución fiscal.

La AFIP apelaba excepcionalmente para actuar de tal modo, a una disposición legal incorporada al texto de la Ley N° 11.683 por el artículo 110° del Decreto N° 14.341/46, modificada por la Ley N° 23.658, de aplicación sumamente restringida hasta el presente por el organismo fiscal.

Dicha norma dispone que "en *cualquier momento*" la AFIP puede solicitar embargo preventivo o, en su defecto, inhibición general de bienes por la cantidad que *presumiblemente* adeuden los contribuyentes o responsables o quienes puedan resultar

deudores solidarios y los jueces *deberán decretarlo en el término de veinticuatro horas, ante el solo pedido del fisco y bajo la responsabilidad de éste.*" (Artículo 111°, Ley N° 11683 / t.o. 1998).

La medida cautelar señalada, sin embargo, excede las más de las veces los límites razonables en cuanto a la preservación del crédito fiscal, dado que la aplicación de la misma, actúa en los hechos como una medida extorsiva -vías de hecho según la terminología administrativa-, tendiente a doblegar al contribuyente en su voluntad de controvertir legalmente en sede administrativa o judicial el criterio fiscal originariamente adoptado por el que se determina diferencias en su contra.

La jurisprudencia tributaria habida hasta el presente, constituye un testimonio elocuente acerca de los errores cometidos por el organismo fiscal al presumir omisiones o defraudaciones impositivas inexistentes, sobre la base de interpretaciones arbitrarias, interesadas o simplemente equivocadas.

Los numerosísimos fallos que han condenado al Fisco en sede administrativa (Tribunal Fiscal de la Nación) y/o judicial, como así también incluso las resoluciones mismas del organismo fiscal, al dejar de lado las imputaciones de sus funcionarios de menor jerarquía, revelan la falibilidad del Estado en sus relaciones con los particulares.

Los procedimientos recursivos así implementados contra los actos del Fisco, persiguen precisamente asegurar la revisión de los criterios originarios adoptados por los funcionarios de menor jerarquía o especialización, ya sea en sede administrativa o judicial, con el objeto de detectar errores, y preservar de mejor forma la aplicación del valor justicia en todos y cada uno de los casos. El efecto suspensivo del recurso, atiende precisamente a no irrogar mayores perjuicios al contribuyente, hasta tanto adquieran mayor grado de verosimilitud las imputaciones originariamente realizadas por los funcionarios de inferior nivel del organismo fiscal.

El argumento sostenido reiteradamente por los funcionarios fiscales que tales procedimientos recursivos, obstan a una mejor y rápida recaudación, al posibilitar chicanas defensivas, caen de su peso, en tanto pretende utilizar un atajo con el cual esquivar la pesada rémora que representa para dicho enfoque, las garantías incorporadas a nuestra Constitución Nacional.

Al respecto, las más de las veces, la demora que se observa en la dilucidación de las determinaciones de oficio, tiene por causa precisamente dilaciones en el trámite en sede administrativa. Ellas pretenden ser superadas a costa del contribuyente, a quien se le priva progresivamente de legítimos derechos consagrados legislativamente en el devenir del tiempo, y que los objetivos recaudatorios ahora esgrimidos, pretenden no sólo desconocer, sino también deshacer.

Frente a la existencia de argumentos meramente dilatorios de algunas defensas, le queda siempre al Fisco el recurso de acelerar sus procesos de determinación de deuda, obrando como una efectiva traba para tales artilugios por parte de los contribuyentes, las exorbitantes tasas de interés actualmente en vigencia para las deudas fiscales.

Esta tentación legislativa de pretender "cortar por lo sano" e igualar por lo bajo, al colocar en la misma bolsa a "justos" y "pecadores", debe ser debidamente rectificadas, a fin de evitar que su aplicación llegue a producir graves perjuicios en el entramado social.

En este contexto, debe señalarse la operatoria implementada por la Comunicación "A" 2747, en la que de común acuerdo, el B.C.R.A. da curso a las comunicaciones que sobre oficios judiciales le remita directamente la AFIP, mediante los cuales se solicita información o se

ordena la traba o levantamiento de embargos generales de fondos y valores u otras medidas cautelares en las cuentas y depósitos que los contribuyentes tienen abiertas o constituidos en las entidades financieras.

A tal fin, la AFIP desarrolló el Sistema de Oficios Judiciales (SOJ), el cual utiliza Internet como vía de transmisión de los datos respectivos. A tal efecto, la Comunicación presume que la entidad financiera se ha notificado el día en que la AFIP circulariza por dicha vía el oficio.

Dicha circularización abarca a todas las entidades financieras del sistema financiero, por lo que la traba de un embargo del modo señalado, afecta potencialmente a la totalidad de las cuentas corrientes del contribuyente abiertas en el sistema.

Puede darse, y de hecho se ha dado, que la pretensión global y generalizada del embargo, dé origen a una multiplicación del mismo según la cantidad de cuentas corrientes que tuviera abierta el contribuyente, de manera que a pesar de estar hipotéticamente cubierto el importe con los fondos existentes en una cuenta, puede quedar trabado el embargo ordenado, y en forma también automática y por el mismo importe, en las demás cuentas del contribuyente.

Este mecanismo, que se advierte recaudatoriamente útil en cuanto a la simplicidad y economía del trámite, resulta ínsitamente ilegal, en cuanto avanza abusivamente sobre el patrimonio del afectado, sin contemplar mecanismos dentro del mismo sistema para que en forma automática, se detenga sus efectos una vez cubierto el importe embargado.

Para levantar los embargos indebidamente trabados en las demás cuentas, es menester, pues, acceder al letrado fiscal a cargo de la ejecución, a fin de que la misma sea dejada sin efecto, previa intervención judicial, si el oficio fue ordenado en dicha sede.

Estas objeciones que formuláramos en su momento, han sido subsanadas por el sistema de la AFIP en vigencia, de manera que una vez que se ha conseguido trabar embargo sobre los fondos del deudor, que cubra las sumas objeto de la cautelar, automáticamente cesa el efecto expansivo del mismo sobre las demás cuentas que pudiera tener abierta el contribuyente.

Sin embargo, este efecto perverso y negativo, subsiste en la actualidad en los oficios librados al B.C.R.A. por muchos fiscos provinciales. De tal manera, y en estos casos, el perjuicio que este tipo de medidas puede causar, pasa de la potencia al acto. El contribuyente que ya ha sufrido el embargo de su cuenta corriente, recibe noticias de otro Banco, en el que tiene también cuenta corriente, que los fondos depositados destinados a hacer frente a sus obligaciones regulares, también han sido embargados. Los cheques de pago diferido que hipotéticamente hubiera emitido, siguen depositándose a la fecha de vencimiento, y ellos son rechazados por la entidad girada. La asfixia financiera del contribuyente aparece súbitamente, por una causa posiblemente injustificada, sobre la cual el organismo fiscal, también hipotéticamente no se ha expedido aún.

Se perfecciona así, un perjuicio concreto contra el contribuyente, potenciado tantas veces como cuentas corrientes tenga el "presunto deudor", que excede holgadamente las pautas de previsibilidad y resguardo que el organismo fiscal podría aducir al solicitar estas medidas.

Adviértase que un embargo sobre una cuenta corriente, representa para una empresa o comercio, un ataque específico y directo contra el ejercicio de su actividad.

La adopción de una medida de este tipo, en el caso de embargos preventivos, constituye por sí mismo un exceso en cuanto a la garantía pretendida, y sólo podría ser autorizada por el Juez, en hipótesis de excepción, cuando la pretensión asegurativa realmente se justifique.

Corresponderá en tal caso al Fisco acreditar ante el Juez los extremos señalados precedentemente para apelar a este tipo de medidas. Por el contrario, si así no lo hiciera, tal pretensión debe ser rechazada, atento la necesidad de preservar el derecho de propiedad y defensa del Contribuyente, comprometidos por un actuar irreflexivo o abusivo del organismo fiscal actuante..

Por otra parte, el Fisco dispondría de otros medios alternativos, como sería la posibilidad de solicitar el embargo de otro tipo de bienes (inmuebles o muebles), con un menor grado de afectación del derecho de comerciar y ejercer industria lícita, igualmente efectivos en orden a la cobertura de un riesgo patrimonial inminente para el Fisco.

A pesar de la contundencia de los términos en que se expresa el texto del artículo 111° de la Ley N° 11.683, en cuanto prescribe que los jueces deberán decretar el embargo preventivo en el plazo perentorio de veinticuatro horas, ante el solo pedido del fisco y bajo la responsabilidad de éste, la buena doctrina es la que le atribuye al juez la facultad de resolver acerca de la procedencia o improcedencia del pedido. Lo contrario implicaría vulnerar lisa y llanamente principios de rango constitucional. El artículo 109° de la Constitución Nacional prohíbe expresamente al Presidente de la Nación ejercer funciones judiciales, resultando obvio que lo que le está prohibido a la máxima autoridad del Poder Ejecutivo le está, con más razón, prohibido a los funcionarios de inferior rango.

La Cámara Federal de La Plata³⁴⁷, si bien se pronunció en favor de la constitucionalidad de la norma, sostuvo que corresponde al juez apreciar la viabilidad del pedido, su procedencia o improcedencia, ya que no cumple éste una mera función mecánica. La ausencia de elementos de juicio que le permitieran justipreciar la viabilidad de la acción fue lo que instó al tribunal a rechazar el pedido del fisco en esa oportunidad.

Cuando el artículo 111° de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998) prescribe que el organismo fiscal podrá solicitar el embargo preventivo *en cualquier momento* estaría habilitándolo a requerir la medida aún sin que medie resolución dictada por el Juez Administrativo. Con tal alcance, se estaría sometiendo a los particulares a medida cautelares con afectación de sus derechos por el mero trámite de apertura de un procedimiento administrativo en el que funcionarios de inferior rango han evaluado la situación fiscal de aquellos, sin el debido control administrativo que deviene de la intervención de la máxima autoridad del organismo recaudador.

La interpretación de dicha norma legal, en sí misma excede cualquier opinión en el sentido de darle primacía al interés público sobre el privado ya que, en efecto, tal primacía debe entenderse con prudencia porque si el primero de esos intereses actúa con exceso sobre el segundo, ya no hay primacía sino *abuso*. Cuando los intereses públicos se reservan privilegios, ellos han de estar en relación directa con la necesidad de su institución respectiva. En cuanto la excedan, evidentemente que el privilegio debe caer o cesar.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que el régimen de medidas cautelares suspensivas en materia de reclamos y cobros fiscales debe ser examinado con particular estrictez, dicho criterio debe operar simétricamente respecto de las cautelares asegurativas³⁴⁸.

³⁴⁷ Cámara Fed. de La Plata, Sala I, 30-7-70, "Echaire".

³⁴⁸ SFERCO, J.M. Embargos preventivos en materia tributaria. Cuadernos de doctrina y jurisprudencia tributaria Nro.2 Ed.Ah Hoc – 1999 – Nro.2 pág.439.

3.2. Embargos sin intervención judicial

Es por todos conocida la importancia de la independencia judicial como garantía básica de la libertad, de los bienes y de la honra de los ciudadanos.

Largos siglos de luchas políticas han concluido en la idea del control y equilibrio del poder. La teoría de la división de poderes apunta a eliminar los abusos de poder y nuestra Constitución ha perfeccionado a tal efecto los mecanismos de frenos y contrapesos, tendientes a liberar a la justicia de toda situación de dependencia (vg. estabilidad, adecuada retribución y la prohibición expresa de que el Presidente de la Nación asumiera de algún modo el juzgamiento de las causas judiciales). Al mismo tiempo, los jueces no están subordinados al Poder Legislativo y sólo deben obedecer a la Constitución y a la ley.

La grave situación señalada en el apartado anterior, en orden a la afectación de los derechos de los contribuyentes, se había agudizado aún más, con motivo de las modificaciones introducidas a la Ley N° 11.683 por la Ley N° 25.239 del 29.12.99, por cuyo imperio se le había conferido a la AFIP facultades exorbitantes e ilegítimas para decretar medidas cautelares como el embargo preventivo, sobre bienes de los contribuyentes, sin mediar intervención judicial alguna.

De tal modo, una ley de la Nación, ignorando la distribución funcional entre los tres poderes del Estado que la Constitución consagra, asignaba a un funcionario dependiente del Poder Ejecutivo de la Nación, sin intervención judicial previa, la facultad de privar a los particulares afectados, de su derecho a disponer libremente de sus bienes, con grave e ilegítima mengua de su derecho de propiedad (artículo 17° C.N.) y de defensa (artículo 18° C.N.).

Como corolario de lo expuesto, también se violaban las garantías judiciales que consagran expresamente entre otros Tratados Internacionales, el art. 8° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, de raigambre constitucional, con motivo de su incorporación al artículo 75° inc. 22) de nuestra Carta Magna. Dicha disposición establece que “toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial ... para la determinación de sus derechos y obligaciones de ... orden fiscal o de cualquier otro carácter”.

La naturaleza de la medida cautelar exige necesariamente la actuación jurisdiccional. Las medidas cautelares deben apuntar a un solo y claro objetivo: asegurar la eficacia de la jurisdicción haciendo que la sentencia, al tiempo de dictarse, pueda cumplir con el objeto mediato de la pretensión. Nunca apuntan a la satisfacción anticipada de la pretensión. Toda medida cautelar debería estar dirigida a “preservar” situaciones u objetos, para evitar la frustración del fallo. El embargo de bienes inhibe al eventual deudor, aunque no implica el traslado de dominio a poder del acreedor. Dada la gravedad de la medida y de que la misma ha de tomarse “in audita parte” sólo el juez puede decretarla en tanto tenga por acreditada la verosimilitud del derecho del peticionante y el peligro en la demora. Sólo así puede garantizarse que la decisión jurisdiccional no produzca un daño ilegítimo que puede llegar incluso a resultar de imposible reparación posterior.

La jurisdicción judicial actúa en razón del interés público de mantenimiento de la paz social ajustado a los preceptos constitucionales de respetar y hacer respetar derechos y libertades. Se ubica en el conflicto que debe resolver como órgano imparcial. El delicado equilibrio entre el interés público y el aseguramiento de los derechos individuales, sólo puede garantizarse asumiendo el juez para sí la tarea de ejercitar el control acerca de la pretensión pertinente.

Cuando la AFIP trababa un embargo preventivo al amparo de aquella ley, realizaba un acto que no era de naturaleza jurisdiccional, sino que actuaba directamente como parte, inmiscuyéndose dentro del patrimonio del contribuyente, sin ningún tipo de control judicial, restringiendo la libertad de disposición de los bienes, siendo que la propiedad es inviolable (CN, artículo 17°).

En la realidad, la ley desprotegía totalmente a los contribuyentes, al permitir que ellos queden expuestos a la posibilidad de una utilización extorsiva de un instrumento que por lo potencialmente peligroso, resulta legalmente inadmisibles.

No cabe dudas al respecto, que las facultades asignadas a los agentes fiscales en materia de la traba de medidas cautelares, superaba los límites que la Constitución establece, con grave mengua de los derechos de propiedad y defensa.

La afectación de derechos era tan palmaria, que afectaba inclusive la prohibición establecida por la Constitución al Congreso de la Nación en su artículo 29°, cuando veda a dicho órgano conceder al Poder Ejecutivo Nacional, **facultades extraordinarias, ni otorgarles sumisiones o supremacías** por las que la vida, el honor o *las fortunas de los argentinos* queden a merced de gobiernos o persona alguna.

El afianzamiento de la justicia como máxima programática que surge del Preámbulo de nuestra Constitución y el respeto a las garantías individuales que emanan de la propia Carta Fundamental, imponen administrar justicia manteniendo un equilibrio perfecto entre el interés colectivo de seguridad y la libertad individual de los particulares.

El poder de imperio del Estado para crear tributos se encuentra, pues, limitado por los valores superiores receptados explícita e implícitamente por la Constitución Nacional en resguardo de los derechos personales. Una vez que la ley impositiva ha sido sancionada tanto el Estado cuanto los particulares se encuentran en igualdad de condiciones y sometidos a un régimen jurídico cuyo principal objetivo es la realización de la justicia. Y la justicia llegaría tarde si una de las partes se viera obligada a someterse a exigencias emanadas del Poder Ejecutivo, en uso de facultades conferidas por una ley ilegítima, que lesionen su derecho a la propiedad (artículo 17°, Constitución Nacional) y, eventualmente, a trabajar y ejercer toda industria lícita (artículo 14°, Constitución Nacional), derecho este último que podría resultar afectado si a raíz del embargo el particular se viese impedido de continuar normalmente con el desempeño de su actividad laboral o comercial.

No se debe perder la sensibilidad respecto de las violaciones de los derechos de las personas para no caer en la degradación de la juridicidad y del Derecho como protector de los particulares, para lo cual es menester insistir en el mantenimiento de los principios garantizadores básicos. Utilizar al embargo preventivo como un medio extorsivo, importa, lisa y llanamente, una violación de aquellos derechos. La adopción de este tipo de medidas sin la intervención judicial previa, implica directamente un desconocimiento de los principios básicos que caracterizan a la forma republicana de gobierno adoptada por nuestra Constitución Nacional y, consecuentemente una afrenta a la vigencia del estado de derecho en el país.

Una sentencia ejemplificadora de la Corte Suprema de Justicia de la Nación vino a poner las cosas en su lugar, en la causa "AFIP c/ Intercorp S.R.L. s/ejecución fiscal", del 15/6/2010, al declarar –por mayoría– la inconstitucionalidad del régimen establecido en el artículo 92° de la Ley N° 11.683, en cuanto otorga a los funcionarios del organismo recaudador la potestad de disponer y trabar unilateralmente medidas cautelares, en la medida en que no se adecua a los principios y garantías constitucionales de la división de poderes, la defensa en juicio y la propiedad. Agregando que no resulta admisible que a la hora de establecer

procedimientos destinados a garantizar la normal y expedita percepción de la renta pública, se recurra a instrumentos que quebrantan el orden constitucional.

La sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación recaída en la causa “Intercorp SRL”, limitada en principio al caso concreto, dio lugar a una lógica, rápida y plausible reacción dentro de la AFIP, al dictar la Disposición N° 250/2010, modificatoria de la anterior Disposición N° 276/08, con el objeto de adecuar internamente el procedimiento de traba y levantamiento de medidas cautelares, a lo resuelto por nuestro máximo Tribunal.

En ese contexto, la AFIP fijó pautas de gestión a ser observadas por las áreas de recaudación y por los agentes fiscales que reemplazan las establecidas por la Disposición N° 276/08, las que apuntan en lo sustancial a requerir en todos los casos orden judicial para la traba de este tipo de cautelares.

La ley 27430 a través de su artículo 224 sustituye el primer párrafo del artículo 111 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, por el siguiente:

“En cualquier momento, por razones fundadas y bajo su exclusiva responsabilidad, la administración federal de ingresos públicos podrá solicitar embargo preventivo o, en su defecto, inhibición general de bienes por la cantidad que presumiblemente adeuden los contribuyentes o responsables o quienes puedan resultar deudores solidarios.”

De tal manera, se mantiene la exigencia de intervención judicial previa para la traba de medidas cautelares preventivas, pero ante la gravedad de este tipo de iniciativas de tipo coactivo sobre el patrimonio de los contribuyentes cuando aún no ha habido una resolución o sentencia firme acerca de la eficacia de la deuda reclamada por el fisco, sería del caso que su otorgamiento sea restrictivo y fundado, de manera de evitar que el mismo se constituya en un mero acto ritual, de naturaleza formal y automático, que se desentienda de los perjuicios que pueda irrogar injustificadamente este tipo de medidas, con clara afectación, en muchos casos, del derecho de defensa del contribuyente.

Ejecución fiscal

El artículo 216 de la ley 27430 sustituye los párrafos octavo a decimosexto del artículo 92 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, por los siguientes:

“A los efectos del procedimiento se tendrá por interpuesta la demanda de ejecución fiscal con la presentación del representante del Fisco ante el juzgado con competencia tributaria, o ante la mesa general de entradas de la cámara de apelaciones u órgano de superintendencia judicial pertinente en caso de tener que asignarse el juzgado competente, informando según surja de la boleta de deuda, el nombre, domicilio y carácter del demandado, concepto y monto reclamado, así como el domicilio legal fijado por la demandante para sustanciar trámites ante el juzgado y el nombre de los oficiales de justicia ad-hoc y personas autorizadas para intervenir en el diligenciamiento de requerimientos de pago, embargos, secuestros y notificaciones. En su caso, deberán indicarse las medidas precautorias que se peticionan. Asignado el tribunal competente, se impondrá de tal asignación a aquél con los datos especificados precedentemente.

Cumplidos los recaudos contemplados en el párrafo precedente y sin más trámites, el representante del Fisco, estará facultado a librar bajo su firma el mandamiento de intimación de pago por la suma reclamada especificando su concepto, con más el quince por ciento (15%) para responder a intereses y costas, quedando el demandado citado para oponer, en el plazo correspondiente, las excepciones previstas en el segundo párrafo de este artículo.

Con el mandamiento se acompañará copia de la boleta de deuda en ejecución y del escrito de demanda pertinente.

Una vez ordenadas por el Juez interviniente, la Administración Federal de Ingresos Públicos estará facultada para trabar por intermedio del representante del Fisco y por las sumas reclamadas, las medidas precautorias o ejecutivas oportunamente requeridas. En el auto en que se dispongan tales medidas, el juez también dispondrá que su levantamiento total o parcial se producirá sin necesidad de nueva orden judicial una vez y en la medida en que se haya satisfecho la pretensión fiscal. En este caso, el levantamiento será asimismo diligenciado por el representante del Fisco mediante oficio. El levantamiento deberá ser realizado por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos en un plazo no mayor a cinco (5) días hábiles, posteriores a la cancelación de la pretensión fiscal.

El contribuyente o responsable podrá ofrecer en pago directamente ante la Administración Federal de Ingresos Públicos, mediante el procedimiento que ésta establezca, las sumas embargadas para la cancelación total o parcial de la deuda ejecutada. En este caso el representante del Fisco practicará la liquidación de la deuda con más los intereses punitivos calculados a cinco (5) días hábiles posteriores a haber sido notificado del ofrecimiento o tomado conocimiento de aquél y, una vez prestada la conformidad del contribuyente o responsable a tal liquidación pedirá a la entidad bancaria donde se practicó el embargo la transferencia de esas sumas a las cuentas recaudadoras de la Administración Federal de Ingresos Públicos, la que deberá proceder en consecuencia.

El procedimiento mencionado en el párrafo anterior, así como la liquidación de la deuda y sus intereses, podrán ser implementados mediante sistemas informáticos que permitan al contribuyente o responsable ofrecer en pago las sumas embargadas, prestar su conformidad con la mencionada liquidación y realizar el pago por medios bancarios o electrónicos, sin intervención del representante del Fisco.

Facúltase a la Administración Federal de Ingresos Públicos a notificar las medidas precautorias solicitadas, y todo otro tipo de notificación que se practique en el trámite de la ejecución, con excepción del mandamiento de intimación de pago, en el domicilio fiscal electrónico obligatorio previsto en el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 3° de esta ley. Sin embargo, una vez que el contribuyente o responsable constituya domicilio en las actuaciones judiciales, las posteriores notificaciones se diligenciarán en este último domicilio, mediante el sistema que establece el Poder Judicial.

El representante del Fisco podrá solicitar el embargo general de cuentas bancarias, de los fondos y valores de cualquier naturaleza que los demandados tengan depositados en las entidades financieras regidas por la ley 21.526, hasta cubrir el monto estipulado, o de bienes de cualquier tipo o naturaleza, inhibiciones generales de bienes y otras medidas cautelares, tendientes a garantizar el recupero de la deuda en ejecución. Asimismo podrá controlar su diligenciamiento y efectiva traba.

Las entidades requeridas para la traba, disminución o levantamiento de las medidas precautorias deberán informar de inmediato a la Administración Federal de Ingresos Públicos su resultado, y respecto de los fondos y valores embargados. A tal efecto, no regirá el secreto previsto en el artículo 39 de la ley 21.526. La Administración Federal de Ingresos Públicos podrá disponer un sistema informático para que las entidades requeridas cumplan con su deber de información.

Para los casos en que se requiera el desapoderamiento físico o el allanamiento de domicilios, deberá requerirse la orden respectiva del juez competente. El representante del Fisco actuante, quedará facultado para concretar las medidas correspondientes a tales efectos.

Si las medidas cautelares recayeran sobre bienes registrables o sobre cuentas bancarias del deudor, su anotación se practicará por oficio expedido por el representante del Fisco, pudiéndose efectuar mediante los medios informáticos que establezca la Administración Federal. Ese oficio tendrá el mismo valor que una requisitoria y orden judicial.

La responsabilidad por la procedencia, razonabilidad y alcance de las medidas adoptadas por el representante del Fisco quedarán sometidas a las previsiones del artículo 1766 del Código Civil y Comercial de la Nación, sin perjuicio de las responsabilidades profesionales pertinentes ante su entidad de matriculación.

En caso de que cualquier medida precautoria resulte efectivamente trabada antes de la intimación del demandado, la medida deberá ser notificada por el representante del Fisco dentro de los cinco (5) días siguientes a que éste haya tomado conocimiento de su traba.

En caso de que el ejecutado oponga excepciones, el juez ordenará el traslado con copias por cinco (5) días al ejecutante, debiendo el auto que así lo dispone notificarse por cédula al representante del Fisco interviniente en el domicilio legal constituido. A los fines de sustanciar las excepciones, resultarán aplicables las previsiones del juicio ejecutivo del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Cualquiera sea el tiempo transcurrido en la ejecución, no procederá la declaración de caducidad de la instancia judicial sin previa intimación por cédula a la actora a fin de que se manifieste sobre su interés en su prosecución. La sentencia de ejecución será inapelable, quedando a salvo el derecho de la Administración Federal de Ingresos Públicos de librar nuevo título de deuda y del ejecutado de repetir conforme los términos previstos en el artículo 81 de esta ley.

Vencido el plazo sin que se hayan opuesto excepciones, procederá el dictado de la sentencia, dejando expedita la vía de ejecución del crédito reclamado, sus intereses y costas.

El representante del Fisco procederá a practicar la liquidación y a notificarla al demandado, por el término de cinco (5) días, plazo durante el cual el ejecutado podrá impugnarla ante el juez interviniente, que la sustanciará conforme el trámite correspondiente a dicha etapa del proceso de ejecución, reglado en el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. En tal estado, el citado representante podrá también, por la misma vía, notificar al demandado la estimación administrativa de honorarios, si no la hubiere de carácter judicial. La Administración Federal de Ingresos Públicos establecerá, con carácter general, las pautas a adoptar para practicar la estimación administrativa de honorarios correspondientes al representante del Fisco de acuerdo con los parámetros de la Ley de Honorarios Profesionales de Abogados, Procuradores y Auxiliares de la Justicia Nacional y Federal.

En caso de no aceptar el ejecutado la estimación de honorarios administrativa, se requerirá regulación judicial.

Frente al acogimiento del deudor ejecutado a un régimen de facilidades de pago, el representante del Fisco solicitará el archivo de las actuaciones. De producirse la caducidad de dicho plan, por incumplimiento de las cuotas pactadas o por cualquier otro motivo, la Administración Federal de Ingresos Públicos estará facultada para emitir una nueva boleta de deuda por el saldo incumplido.”

De tal manera, si bien la ley 27430 mantiene la exigencia de la intervención judicial previa para el inicio de cualquier ejecución fiscal, se delega en los representantes del Fisco mucho de los actos procesales que con anterioridad corrían por cuenta de los Juzgados de ejecución competentes. La experiencia indicará hasta qué punto estos funcionarios actuarán

con la responsabilidad suficiente en orden a preservar en forma debida el derecho de defensa de los contribuyentes en cada caso concreto.

4. Prescripción de la acción del Fisco con relación a obligaciones tributarias

4.1. Prescripción

La prescripción es un instituto jurídico por el cual el transcurso del tiempo produce el efecto de consolidar las situaciones de hecho, admitiendo la extinción de los derechos. Cuando se habla en Derecho de prescripción extintiva o liberatoria se refiere a la pérdida del derecho de ejercer una acción por el transcurso del tiempo, el cual actúa consolidando ciertos derechos o la pérdida de ellos.

La prescripción (extintiva o liberatoria) se produce por la inacción del acreedor durante el plazo establecido por cada legislación conforme la naturaleza de la obligación de que se trate y tiene como efecto privar al acreedor del derecho de exigir judicialmente al deudor el cumplimiento de la obligación. La prescripción no extingue la obligación sino que la convierte en una obligación natural por lo cual si el deudor voluntariamente la paga éste no es luego repetible. Recordamos que las obligaciones naturales constituyen una categoría intermedia entre las obligaciones civiles (o jurídicas) y las obligaciones morales, careciendo de fuerza coercitiva exterior para imponer su cumplimiento.

La prescripción (extintiva o liberatoria) priva al Estado de la posibilidad de exigir el pago de los tributos adeudados. A su vez, dicha prescripción puede privar a los administrados de exigir la devolución de sumas abonadas indebidamente.

4.2. Punto en crisis

El punto en crisis que deseamos examinar, se centra en la discusión acerca de si una norma tributaria local está facultada para regular el plazo de prescripción de la deuda tributaria aplicando criterios más rigurosos que los que establece al respecto el Código Civil el cual, como se sabe, ha fijado en cinco años la obligación de pagar los atrasos de todo lo que debe pagarse por años o plazos periódicos más cortos (artículo 4027, inciso 3º). En otras palabras, se trata de resolver si la norma fiscal local que establece un plazo más largo al previsto en dicho Código entra en pugna con preceptos constitucionales.

La cuestión está íntimamente relacionada con el alcance que cabe darle al Derecho Tributario como disciplina autónoma.

En caso de concedérsele a esta rama del Derecho absoluta autonomía dogmática la regulación en materia de prescripción resultaría excluyentemente reservada a las jurisdicciones locales respectivas por cuanto en razón de dicha autonomía la potestad tributaria local no estaría obligada a atenerse a los institutos del derecho privado, argumentándose a favor de esta tesis, además, que el Derecho Tributario es una rama del Derecho Público y no del Derecho Privado.

Los partidarios de esta opinión sostienen que el poder que ostentan los Estados locales para legislar sobre materia tributaria implica reconocerles la facultad de establecer normas atinentes a la prescripción liberatoria distintas a las del Código Civil, en orden al cobro de la deuda tributaria en su ámbito territorial (Cciv. Y Com. Y ContAdm, Río Cuarto, 13/3/96. Provincia de Córdoba c/Sibilla, Roberto O. y Otros).

En sintonía con lo expresado se alega que las Provincias conservan todo el poder no delegado por la Constitución Nacional al Gobierno Federal y el que expresamente se hayan reservado por actos especiales al tiempo de su incorporación, y en cuanto a la Ciudad de Buenos Aires reconoce un Status Jurídico de Autonomía equiparable a las Provincias.

Se concluye sosteniendo que atento que la materia tributaria pertenece al derecho público y se relaciona con la autonomía del poder local, la legislación sobre prescripción de la acción del fisco en materia tributaria forma parte integrante de aquélla, y por lo tanto es de resorte de la legislación local. En dicho contexto se dice que el Código Civil no tiene supremacía respecto de esta materia.

El Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires se ha expedido a favor de esta tesis con base en que: *a) la autonomía dogmática del Derecho tributario –dentro de la unidad general del Derecho- es predicable respecto de tal rama jurídica tanto en el orden federal como local; b) la unidad de legislación común, consagrada por el Congreso Constituyente de 1853, quedó ceñida a las materias específicas a que se alude en la Cláusula de los Códigos, no pudiendo trasvasarse dichas disposiciones, sin más, al ámbito del Derecho público local; c) la “sumisión esclavizante” del Derecho tributario local al Derecho privado, podría conducir a consecuencias impensadas, reproduciendo desconceptos ...”* (Expte. 2192/03 – Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado, 17/11/2003).

A. Jurisprudencia de la Corte Suprema

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, con fecha 30 de septiembre de 2003, en la causa Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda, se pronunció en el sentido de que la prescripción no es un instituto propio del Derecho público local, sino un instituto general del Derecho. Que esa cuestión ya ha sido resuelta por esta Corte en varias oportunidades, en las que declaró que las legislaciones provinciales que reglamentaban la prescripción en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil eran inválidas, pues las provincias carecen de facultades para establecer normas que importen apartarse de la aludida legislación de fondo, incluso cuando se trata de regulaciones concernientes a materias de derecho público local (Fallos: 175: 300; 176:115; 193:157; 203:274; 284:319; 285:209 y 320:1344).

Para el Superior Tribunal, el principio según el cual el órgano habilitado a generar una obligación debe entenderse facultado para regular lo atinente a sus efectos y eventuales defensas del deudor para proteger su patrimonio, debe ser interpretado a la luz de las normas que distribuyen tales competencias en la Constitución, de las que resulta que, con el fin de asegurar una ley común para todo el pueblo de la Nación, que fuera apta para promover las relaciones entre sus integrantes y la unidad de la República aun dentro de un régimen federal, las provincias resignaron en favor de las autoridades nacionales su posibilidad de legislar de modo diferente lo atinente al régimen general de las obligaciones, una de cuyas facetas refiere a la prescripción.

Que como consecuencia de tal delegación, la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional, por lo que no cabe a las provincias ni a los municipios dictar leyes incompatibles con lo que los códigos de fondo establecen al respecto, ya que, al haber atribuido a la Nación la facultad de dictarlos, han debido admitir la prevalencia de las leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas que las contradigan (doctrina de Fallos: 176:115; 226:727; 235:571; 275:254; 311:1795; 320:1344).

Que lo expuesto no importa desconocer que las provincias conservan todo el poder no delegado por la Constitución al gobierno federal (Fallos: 311:100; 314:312; 317: 1195;

322:2817, entre muchos otros), sino determinar el alcance del que sí lo ha sido, para lo cual se debe tener presente que la referida delegación tuvo por finalidad el logro de un sistema homogéneo de leyes que, sin desmerecer el poder de aquéllas de crear obligaciones destinadas a garantizar su subsistencia y autonomía, contribuyera al inequívoco propósito de los constituyentes de generar, entre los estados provinciales que mediante la Constitución se congregaban, los fuertes lazos de unidad que eran necesarios para otorgarles una misma identidad.

En dicho contexto, la facultad del Congreso Nacional de dictar los códigos de fondo, comprende la de establecer las formalidades que sean necesarias para concretar los derechos que reglamenta, y, entre ellas, la de legislar de manera uniforme sobre los modos de extinción (Fallos: 320:1344).

Con particular referencia a la extinción de las obligaciones impositivas, no advierte qué motivos, relacionados con la sustancia, subsistencia, o con la extensión de los poderes de los gobiernos de provincia, exigirían que se considere de manera diferente, a los efectos de la desidia del acreedor y a la consiguiente liberación del deudor por el transcurso del tiempo, a aquella con la cual se examinan las obligaciones de cualquier otra clase. No se advierte que en atención a la especial naturaleza de los créditos concretamente invocados en autos deba hacerse excepción a lo dispuesto por el artículo 4027, inciso 3º, del Código Civil, máxime teniendo en cuenta que el plazo de cinco años establecido por ese precepto resulta suficientemente extenso como para descartar cualquier hipótesis de entorpecimiento a la normal percepción de sus recursos por parte de la repartición fiscal provincial en el caso de que actúe con razonable diligencia.

Por las razones expuestas, resulta aplicable el artículo 4027, inciso 3º del Código Civil, en cuanto declara que se prescriben por cinco años las obligaciones de pagar los atrasos "de todo lo que debe pagarse por años, o plazos periódicos más cortos.", afirmándose la vigencia de las normas de la legislación común dictada por el Congreso de la Nación, sin que puedan apartarse de lo allí dispuesto las leyes y ordenanzas locales y, en particular, las que regulan la prescripción de las acciones.

Recordamos, finalmente, que con fecha 30/05/07, la Suprema Corte de Justicia, en causas C. 81.253, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión en autos: *Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada. Concurso preventivo*", C. 81.410, "*Municipalidad de Monte Hermoso contra Expreso Sud Atlántico S.R.L. Apremio*", C. 82.121, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: *Barrere, Oscar R. Quiebra*", C. 84.445, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión en autos *Montecchiari, Dardo s/quiebra*", C. 84.976, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: *Moscoso, José Antonio. Concurso preventivo*", C. 87.124, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: *Maggi Asociados S.R.L. Concurso preventivo*", por mayoría, se pronunció en favor de la preeminencia del plazo de prescripción liberatoria de 5 (cinco) años establecido en el artículo 4027 inciso 3º del Código Civil, aplicable en materia tributaria local, por sobre cualquier otra disposición normativa de carácter provincial o municipal.

B. Nuestra opinión

Compartimos el criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y los argumentos esgrimidos al fundamentar sus fallos. Pretendemos, sin embargo, incursionar en un aspecto que nos parece crucial pues su dilucidación definitiva permitiría sentar las bases que permitan indubitablemente definir la ubicación del Derecho Tributario dentro del sistema jurídico general. Consideramos que otorgarle a esta rama del Derecho absoluta autonomía dogmática lleva a la consecuencia de someterla a total aislamiento con relación a las otras

ramas jurídicas, privándola de los virtuosos efectos de la enriquecedora complementación. Se trata, pues, de justificar tal aislamiento o, en cambio, demostrar lo contrario en base a principios constitucionales que le pongan freno a una visión tan extrema en cuanto al alcance de la autonomía dogmática de esta disciplina jurídica.

La cuestión relacionada con la prescripción extintiva o liberatoria, como señalamos al comienzo de nuestro análisis, está íntimamente relacionada con el alcance que cabe darle al Derecho Tributario como disciplina autónoma.

En el Capítulo V de esta obra, expusimos nuestra opinión contraria a aceptar la autonomía dogmática con el alcance amplio que suele dársele al Derecho Tributario y que venimos sosteniendo desde hace varias décadas. En esa oportunidad sostuvimos que las leyes fiscales no deberían apartarse de los conceptos definidos por el derecho privado, cuando los mismos pueden ser utilizados sin alterar su significado para alcanzar igualmente los fines que interesan al Fisco. Con ello se apunta a evitar la inobservancia de los valores de universalidad y unidad del derecho. El derecho privado serviría, así, de elemento integrador de la norma tributaria, agregando que si se le diese a la uniformidad y unidad del derecho el carácter de principio implícito que emana del artículo 75°, inciso 12°, de la Constitución Nacional, sería ilegítima una ley tributaria que regule a un determinado instituto jurídico de un modo distinto a lo establecido por el Código Civil con relación al mismo.

Nos remitimos al Capítulo V en el cual exponemos los argumentos que, creemos, fundamentan nuestra pretensión y en base a ello la necesaria consecuencia, que se deriva de dicha hermenéutica, en el sentido de que debe adjudicarse al artículo 4027, inciso 3° preeminencia sobre cualquier disposición normativa contraria establecida en los Códigos Fiscales locales (Tal el caso del inciso 2° del artículo 71 del Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires).

El Derecho tiene la característica de gestarse sobre la base de la certeza y del orden en la vida social para lo cual el principio de legalidad viene a constituirse en el instrumento fundamental, por cuyo imperio el sistema jurídico sobre tal base no puede ser contradictorio. De ello se deduce que el principio de no contradicción es una verdadera y propia regla jurídica contenida implícitamente en todo el ordenamiento jurídico. La coherencia es una virtud jurídica que le otorga validez al derecho positivo.

La universalidad, unidad y uniformidad del derecho es un principio fundamental que no debe resultar perturbado por los fiscos provinciales. Ello es así, no sólo por interpretación literal de los artículos 75, inciso 12°, y 31 de la Constitución Nacional, o por ortodoxia, sino por aplicación de los principios que implícitamente emergen de tales normas y de la concepción universalista y unitaria del derecho que debe campear en el territorio nacional por imperio de las mismas, que exige al legislador el puntilloso respeto a la coherencia, la que se hará evidente evitando conceptualizaciones múltiples sobre un mismo instituto jurídico.

Y ello sin importar que una disciplina jurídica pertenezca al Derecho Público, tal el caso del Derecho Tributario y la otra al Derecho Privado, pues la concepción universalista y unitaria del derecho abarca a todas las ramas del derecho sin excepción. En efecto, de admitirse la división tajante entre Derecho Público y Derecho Privado no tendría sentido reconocer la existencia del principio de universalidad y unidad del Derecho como postulado de rango constitucional.

En materia de prescripción el Código Civil ha fijado pautas que considera razonables en cuanto a ponerle límites por el mero transcurso del tiempo al ejercicio de los derechos de los acreedores para cobrar sus acreencias, y, aunque el mandato está expresado en una ley que rige relaciones civiles no se advierte razón alguna que impida que el mismo no deba ser aplicado en aquellas relaciones en las que el Estado sea parte. De acuerdo con la

concepción moderna que derivó en el Estado de Derecho, la relación jurídica que une al Estado con los particulares no está dominada por la idea de Poder sino por la del Derecho. En dicho contexto, la obligación tributaria tiene la misma naturaleza jurídica que cualquier obligación reglamentada por el Código Civil.

Admitir que las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires tienen facultades para apartarse de las pautas establecidas por dicho Código implicaría reconocerle a las mismas una potestad que sólo ostentan en cuanto a su facultad de crear tributos y con las limitaciones constitucionales correspondientes. Al sancionarse la ley creadora del tributo se desvanece la idea de Poder para adquirir plena virtualidad la relación igualitaria entre el Estado y los particulares en el marco del Derecho.

Tal como se señala en el fallo *Filcrosa S.A* en el sistema jurídico argentino, las obligaciones impositivas no son otra cosa que obligaciones *ex lege*. De poco valdría caracterizarlas como obligaciones *ex lege* "de derecho público", en virtud de que la ley que las impone protege un interés público, en vez de un interés individual. Ese argumento ya fue contestado por Berliri, en los términos siguientes: "si bien la diversidad del interés en virtud del cual el legislador dispone que, al realizarse determinado supuesto, Ticio debe pagar un impuesto con relación al interés considerado al disponer que, si se produce otro supuesto, Ticio debe alimentos a Cayo, influye sobre la naturaleza de la obligación, no se comprende al menos como necesidad lógica que tal diversidad influya también sobre la estructura de ambas obligaciones. Si tuviera que admitirse que la diversidad del interés tutelado por el legislador debe reflejarse necesariamente en la estructura de los medios de que éste se sirve...tendría igualmente que admitirse que la notificación de una citación entre dos particulares es diferente a la notificación de una citación entre un particular y la administración financiera" (Berliri, Antonio. "Principios de Derecho Tributario". Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1964. Vol. II, pág. 151).

Con similar razonamiento Giannini destaca (con palabras aplicables al derecho argentino) que "...puede llegarse por tanto a la conclusión de que la deuda impositiva no es solo afín a la obligación del Derecho Civil, sino que es la misma obligación, utilizada por el ordenamiento jurídico en materia tributaria, lo que encuentra su esencial justificación lógica en el hecho de que no existe en nuestra dogmática jurídica una figura de obligación pecuniaria de derecho público. Esta idea se relaciona con otra, según la cual la distinción entre Derecho Público y Derecho Privado es una distinción instrumental, es decir, de medios y de institutos jurídicos, por lo que puede afirmarse, sin violentar la lógica, que la deuda impositiva constituye siempre, a pesar de formar parte de una relación que en su conjunto y en algunas de sus manifestaciones pertenece al Derecho Público, una obligación conforme al esquema tradicional del Derecho Privado" (Giannini, Achille Donato. "Instituciones del Derecho Tributario". Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1957, nº 33, pág. 91). Como explica ese autor, la potestad financiera del Estado no se manifiesta en la estructura de relación crediticia nacida de la obligación tributaria, sino tan sólo en la emanación de la ley que la origina.

A mayor abundamiento, en el fondo de las prescripciones del inciso 12º, del artículo 75 de la Constitución Nacional, subyace una garantía implícita que puede asimilarse a la universalidad, unidad y uniformidad del derecho aplicable en todo el territorio nacional que, como principio rector en materia normativa, debe ser respetado por el legislador³⁴⁹.

Por ello, de acuerdo con la universalidad, unidad y uniformidad del derecho como principio implícito contenido en el inciso 12º, mencionado, las provincias no podrían fijar términos de

³⁴⁹ Constitución Nacional, art. 33: "Las declaraciones, derechos y garantías que enumera la Constitución, no serán entendidos como negación de otros derechos y garantías no enumerados; pero que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno".

prescripción distintos a los establecidos por el Código Civil, pues ello significaría menoscabar tal principio pues, en tal caso, coexistirían dos normas jurídicas que definirán con distinto alcance un mismo instituto jurídico, el cual ya ha sido regulado por la legislación de fondo.

En resumen, conforme a los fundamentos explicitados, las provincias no podrían alterar los conceptos e instituciones de los Códigos de fondo. La Nación podría alterarlos, pero siempre que el cambio no de lugar a la coexistencia de diferentes conceptualizaciones sobre un mismo hecho jurídico; en tal caso, prevalecería la norma legal sancionada en último término, perdiendo virtualidad jurídica la anterior. Tanto las provincias cuanto la Nación podrían crear institutos tributarios con fundamento en que el derecho privado no los contemplan.

El reconocimiento de la necesidad de leyes escritas que sometiesen los derechos individuales a la arbitrariedad de los gobernantes, en el Estado constitucional, se inscribe en un escenario en el cual el Estado está subordinado a ciertos límites, los cuales surgen explícita o implícitamente de la propia Constitución. La certeza es un valor entendido y la incertidumbre atenta contra la seguridad jurídica.

No se trata solo de admitir que el derecho tributario “puede” nutrirse de la contribución del derecho privado, sino de fijar un límite al apartamiento de sus normas, con el objeto de establecer el criterio de que el primero “debe” utilizar las definiciones de este último cuando ellas resulten suficientes para alcanzar los objetivos fiscales.

El Estado tiene asignadas amplias facultades, recortadas por los preceptos constitucionales, para controlar el correcto cumplimiento que los administrados hagan de las obligaciones tributarias a su cargo. Esas facultades constituyen, al mismo tiempo, deberes para los organismos fiscales que les imponen la obligación de realizar las tareas necesarias de verificación para las cuales han sido creados.

En razón de ello, no puede justificarse que se le otorgue a los fiscos locales el privilegio de extender el plazo para ejercer el derecho de exigir judicialmente al deudor el cumplimiento de la obligación tributaria, pues con ello se estaría convalidando el criterio de la supremacía del poder público sobre los particulares en una materia gobernada por la justa e igualitaria relación jurídica que emana del nacimiento de la obligación tributaria, en la cual no prevalece la idea de Poder y si, en cambio, la idea del Derecho.

C. El nuevo Código Civil y Comercial

Con la última reforma (Ley N° 26.994 del 1/10/2014), el nuevo Código Civil y Comercial modificó sustancialmente la orientación que permitía sostener la vigencia de la legislación dictada por el Congreso nacional en materia de prescripción.

En efecto, el artículo 2560. prescribe lo siguiente: Plazo genérico. *El plazo de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local* (énfasis nuestro).

Por su parte, el artículo 2532 reza así: *Ambito de aplicación. En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos* (énfasis nuestro).

Ahora bien, ante esta regulación legal, cabe analizar si estas disposiciones se condicen o no con lo que dispone la Constitución Nacional en cuanto a los poderes delegados a la Nación por las provincias.

Daniel Malvestiti en su trabajo “Prescripción de los tributos locales en el nuevo Código Civil y Comercial”³⁵⁰ señala que: Al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha venido expidiendo sobre las disposiciones constitucionales al señalar que la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho. (“Filcrosa”, 02/09/2003).

Añadiendo que en el dicho precedente se señaló que debía tenerse presente que del texto expreso del art. 75, inc. 12 de la Constitución Nacional deriva la implícita pero inequívoca limitación provincial de regular la prescripción y los demás aspectos que se vinculan con la extinción de las acciones destinadas a hacer efectivos los derechos generados por las obligaciones de cualquier naturaleza. Y ello es así pues, aun cuando los poderes de las provincias son originarios e indefinidos y los delegados a la Nación definidos y expresos, es claro que la facultad del Congreso Nacional de dictar los códigos de fondo comprende la de establecer las formalidades que sean necesarias para concretar los derechos que reglamenta, y, entre ellas, la de legislar de manera uniforme sobre los aludidos modos de extinción.

La modificación introducida en el Código Civil y Comercial implica, por parte del Congreso de la Nación, renunciar a ejercer facultades que le son propias al delegar en las provincias y municipios la fijación de plazos especiales de prescripción iberatorias.

Coincidimos con José A. Díaz Ortiz³⁵¹ en cuanto opina que *la norma así concebida resulta antijurídica ya que el Congreso le devuelve a las provincias una potestad que le fue delegada por éstas a la Nación a través del artículo 74, inciso 12, de la C N*. Es decir, a través de la ley que modificó el Código, el Congreso alteró el texto constitucional al regresar unilateralmente a las provincias el poder expresamente delegado por éstas en la Nación.

Reiteramos lo dicho en un párrafo anterior al fijar nuestra posición acerca de esta cuestión: de acuerdo con la universalidad, unidad y uniformidad del derecho como principio implícito contenido en el inciso 12º del artículo 75 de la Constitución Nacional, las provincias no podrían fijar términos de prescripción distintos a los establecidos por el Código Civil, pues ello significaría menoscabar tal principio pues, en tal caso, coexistirían dos normas jurídicas que definirán con distinto alcance un mismo instituto jurídico, el cual ya ha sido regulado por la legislación de fondo.

Es sabido que la legislatura no puede modificar la Constitución mediante una ley ordinaria. Por lo tanto, la ley modificatoria del Código de fondo en lo que atañe a la prescripción en materia tributaria debería considerarse inválida.

³⁵⁰ Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la CABA. Año VIII, N° 38/Noviembre 2015

³⁵¹ “El Código Civil y Comercial de la Nación, Ley 26.994 y el plazo de prescripción en normas tributarias locales –provinciales y municipales-, Impuestos, abril 2015 – N° 04-

CAPÍTULO XXVI

LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS

1. Recursos

El recurso es la impugnación, en tiempo, de un acto o reglamento administrativo que se dirige a obtener, del órgano emisor del acto, el superior jerárquico u órgano que ejerce el control de tutela, la revocación, modificación o saneamiento del acto impugnado ³⁵².

Debe diferenciarse los recursos en el procedimiento administrativo y en el proceso judicial. Los primeros se tramitan ante las autoridades administrativas (o autoridades no administrativas pero que ejerzan función administrativa) y su resolución implica ejercicio de función administrativa. En los recursos administrativos los funcionarios actúan como parte en la disputa; los segundos son los que se tramitan ante un tribunal de justicia, imparcial e independiente, ajeno a la contienda, según el sistema constitucional argentino, ejerciendo dicho tribunal función jurisdiccional. En este último caso el órgano judicial actúa siempre por definición con independencia, sin estar sujeto a órdenes o instrucciones. En cambio, en los recursos administrativos, el órgano puede actuar con mayor o menor autonomía y en la mayor parte de los casos con poca independencia debido a la estructura jerárquica que ostenta la administración pública y por no ser un tercero desinteresado en el procedimiento.

En materia de recursos administrativos, un caso emblemático lo constituye el Tribunal Fiscal de la Nación, pues a pesar de que actúa formalmente en el marco de la administración pública para dirimir contiendas suscitadas entre la AFIP y los particulares con competencia en materia tributaria y aduanera, a dado prueba de una actuación imparcial e independiente, no sometida a interferencias o presiones. Este Tribunal ha sido creado por razones de idoneidad técnica y a través de él se cursan los denominados recursos jurisdiccionales ante la Administración, pero manteniendo el Poder Judicial el control de la decisión final de la controversia, siempre por vía de apelación. Los recursos jurisdiccionales ante la Administración no son en puridad recursos administrativos, participando del régimen de los recursos contencioso-administrativos por cuyo motivo la resolución que dicte dicho Tribunal es equivalente a una sentencia judicial. En cambio, la resolución que recae sobre un recurso administrativo no tiene sustancia jurisdiccional pues su naturaleza es materialmente administrativa.

El control de legitimidad en sentido amplio está a cargo del Poder Judicial en tanto que la actuación de la administración pública en el marco de los recursos administrativos está destinado a restablecer el ordenamiento jurídico violado en tanto y en cuanto infringe los derechos del individuo afectado y éste los ha reclamado, aún cuando no se admite que la administración declare la inconstitucionalidad de una ley, aunque sí puede hacerlo respecto de un reglamento.

³⁵² Escola, Héctor Jorge, *Tratado General de Procedimiento Administrativo*, Buenos Aires, 1973, pág. 254.

La resolución del recurso administrativo es a su vez impugnabile por nuevos recursos administrativos y acciones jurisdiccionales. La decisión de la acción judicial, en cambio, sólo es susceptible de ser impugnada por otros recursos judiciales.

En general las protecciones procesales que el particular tiene a su disposición constituyen derechos que pueden ser ejercitados dentro del marco de la garantía constitucional de la defensa. Cuando el derecho es ejercitado efectivamente y concretamente a través del recurso, estamos frente a un acto jurídico de derecho público, pues se trata de una manifestación de voluntad del particular que produce efectos jurídicos con respecto a la administración.

El recurso es un medio de defensa de los derechos del individuo ante las autoridades públicas. En este sentido cabe recordar lo señalado por Marienhoff ³⁵³ en cuanto expresa que los recursos administrativos “se dan principalmente a favor de los administrados.” “Del mismo modo que las garantías y derechos consagrados por la Constitución no se han establecido en favor de la Administración Pública, sino principalmente en beneficio de los administrados, así también los beneficios de la autolimitación de potestades realizada por el Poder Ejecutivo a través de las normas que instituyen y regulan «recursos» en el procedimiento o trámite administrativo, resultan establecidas principalmente en favor de los administrados y no precisamente en favor de la propia Administración. Todo esto constituye un corolario lógico del Estado de Derecho.” Dicho autor alude de tal modo al principio establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en cuanto que “Las disposiciones constitucionales establecidas en garantía de la vida, la libertad y la propiedad de los habitantes del país, constituyen restricciones establecidas principalmente contra las extralimitaciones de los poderes públicos.” ³⁵⁴

La interposición de un recurso administrativo sólo puede hacerlo quien está legitimado para ello, debiendo alegar el que lo promueva un derecho subjetivo o un interés legítimo.

Los actos impugnables mediante los recursos administrativos son los que producen efectos con menoscabo de derechos e intereses legítimos de los particulares, tanto los dirigidos individualmente al particular afectado cuanto los de alcance general, en tanto, en ambos casos, quien promueva el recurso esté en condiciones de invocar tal perjuicio.

En cambio, los actos internos de la Administración, por no producir efectos jurídicos para los administrados, no son susceptibles de ser recurridos por esta vía. Solamente si dichos actos o reglamentaciones internas se tradujesen en iniciativas concretas de la Administración dirigidas a los administrados, ya sea mediante notificación individualizada o norma general, adquieren virtualidad para ser recurridos con invocación de la lesión causada por la decisión administrativa exteriorizada por alguno de dichos medios. Recordemos que en la actuación de la Administración pública rige el principio de publicidad, por cuyo imperio el acto administrativo debe darse a conocer en forma individual o general de modo tal que toda declaración de voluntad administrativa por la cual un órgano de la Administración Pública toma una decisión que tiene efectos jurídicos sobre el administrado por tener por objeto la adquisición, modificación o extinción de derechos y obligaciones, pueda ser conocida por el o los particulares respecto de los cuales el acto administrativo produce efectos jurídicos.

Con el propósito de que la Administración esté en condiciones de ejercitar apropiadamente sus funciones de control y fiscalización la interposición de los recursos administrativos se halla sometida a formalidades que deben respetar los particulares al deducir tales recursos. Algunos requisitos formales son sustanciales pues hacen a la esencia del recurso

³⁵³ Marienhoff, Miguel S., *Tratado de Derecho Administrativo*, T.I, Bs.As., Abeledo Perrot, 1965, 5ta. Ed. ps. 649 y 699.

³⁵⁴ CSJN, *Fallos* 137:252 *Salazar de Campo*, 1922

administrativo de modo tal que su omisión produce el efecto de invalidar su interposición. Entre ellos se cuentan: la redacción por escrito, la mención del acto recurrido y la precisa declaración de impugnarlo en términos claros y precisos con el propósito de obtener la emisión de un acto administrativo que lo revoque, modifique o derogue, según corresponda y la firma del recurrente o su apoderado indicando el nombre, apellido y domicilio del recurrente.

Existen formalidades que, en caso de haberlas omitido el recurrente, por aplicación del principio de informalismo que actúa en beneficio de los administrados, admiten ser subsanadas mediante intimación cursada por el órgano administrativo.

Los recursos de reconsideración y el jerárquico, deben fundarse en razones vinculadas con la ilegitimidad del acto impugnado o en la oportunidad, mérito o conveniencia.

Uno de los principales efectos de la presentación de un recurso administrativo de reconsideración o jerárquico consiste en la suspensión o interrupción del curso de los plazos del procedimiento.

De conformidad con el principio de ejecutoriedad del acto administrativo, que se deduce de la presunción de legitimidad de dichos actos, éstos se consideran válidos hasta que el órgano jurisdiccional competente no declare lo contrario, por cuyo motivo, en principio, la promoción de esta clase de recursos no suspende los efectos del acto administrativo.

Sin embargo, el efecto suspensivo del acto, cuando se promueven recursos administrativos, adquiere virtualidad cuando una norma legal así lo dispone expresamente. Tal es el caso en materia tributaria pues debido a la especial naturaleza de la obligación tributaria, las normas de procedimiento admiten explícitamente, por vía de excepción, que los recursos incoados tienen efectos suspensivos respecto de los actos emanados de la Administración Tributaria.

2. En la Ley N° 11.683

El artículo 76° de la Ley N° 11.683 (t.o.1998) dispone que contra las resoluciones administrativas que determinen tributos y accesorios en forma cierta o presuntiva o que impongan sanciones, dentro del marco de la Ley N° 11.683, los presuntos infractores o responsables podrán interponer –a su opción- dentro de los quince días de notificados, alguno de los siguientes recursos:

- recurso de reconsideración para ante el superior jerárquico o,
- recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

Estos recursos impugnativos pueden ser interpuestos sin que para ello sea necesario el pago previo de impuesto y sus accesorios ni de la multa determinada, pero al ser excluyentes, la opción por uno de ellos impide incoar el otro.

El término señalado para ambos recursos es de quince días hábiles, pero en el caso del incoado ante el Tribunal Fiscal no se computarán los correspondientes al período anual de feria (estival y de invierno) y aquellos declarados inhábiles por resolución del propio Tribunal (artículos 152°, Ley N° 11.683 t.o. 1998, artículo 18° DR y artículo 3°, Reglamento Tribunal Fiscal de la Nación).

Las presentaciones de los recursos dentro de las dos primeras horas del horario administrativo habilitado para la atención al público por la AFIP o el Tribunal Fiscal de la Nación, respectivamente, se considerarán efectuados en término cuando el plazo previsto

para el ejercicio de sus derechos hubiere vencido al finalizar el día hábil inmediato anterior (Resolución General DGI Nro. 2452).

Las apelaciones ante el Tribunal Fiscal que realicen los contribuyentes radicados en el interior del país pueden ser presentadas en las mesas de entradas de las agencias de la AFIP, las que funcionarán como mesas de entradas del Tribunal Fiscal de la Nación, al único fin de recibir los recursos y demandas que promuevan las personas domiciliadas en las respectivas jurisdicciones (artículo 2º, Reglamento de Procedimiento del Tribunal Fiscal de la Nación).

Al respecto, el horario de atención de la AFIP en todas las jurisdicciones del país no coincide habitualmente con el del Tribunal Fiscal de la Nación. Ante un conflicto suscitado precisamente por esta falta de coincidencia, la Cámara Contencioso Administrativo³⁵⁵, sostuvo que “debe considerarse oportuno el recurso presentado dentro de las dos primeras horas del plazo de gracia según el horario de atención de la mesa de entradas de la DGI, a fin de salvaguardar el derecho de defensa en juicio de la recurrente, pues no está previsto legislativamente si debe considerarse ese horario o el del Tribunal Fiscal de la Nación, por lo cual es una cuestión procesal opinable susceptible de ser resuelta con sólidos argumentos en uno u otro sentido”.

El enfoque que da a la cuestión la Cámara Federal, indica, por lo menos para el caso de duda, la preeminencia que otorga a los derechos subjetivos en juego, atendiendo, básicamente a la protección de la defensa de los derechos del contribuyente frente a disposiciones formales que según se resuelva, pueden afectar en forma definitiva e injustificada a los mismos.

Si no se interpusiese alguno de los recursos autorizados dentro de los plazos antes señalados, las resoluciones se tendrán por firmes, pasando en autoridad de cosa juzgada tanto la deuda determinada cuanto las multas y los reclamos por repetición de impuestos (artículo 79º).

El recurso del inciso a) se interpondrá ante la misma autoridad que dictó la resolución recurrida, mediante presentación directa de escrito o por entrega al correo en carta certificada con aviso de retorno, y el recurso del inciso b) se comunicará a ella por los mismos medios.

Interpuesto el recurso de reconsideración (inciso a) en legal forma, el juez administrativo dictará resolución dentro de los veinte (20) días y la notificará al interesado con todos los fundamentos, en la forma dispuesta por el artículo 100º de la Ley N° 11.683.

El recurso ante el Tribunal Fiscal no será procedente respecto de las liquidaciones de anticipos y otros pagos a cuenta, sus actualizaciones e intereses. Asimismo no será utilizable esa vía recursiva en las liquidaciones de actualizaciones e intereses cuando simultáneamente no se discuta la procedencia del gravamen. Tampoco con relación a los actos que declaran la caducidad de planes de facilidades de pago y/o las liquidaciones efectuadas como consecuencia de dicha caducidad, ni con relación a los actos que declaran y disponen la exclusión del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes. Tampoco con respecto a los actos mediante los cuales se intima la devolución de reintegros efectuados en concepto de Impuesto al Valor Agregado por operaciones de exportación.

Además, no será procedente con relación a las intimaciones cursadas de conformidad con lo previsto en el artículo 14 de la Ley 11.683, que reza: *Cuando en la declaración jurada se computen contra el impuesto determinado, conceptos o importes improcedentes, tales como retenciones, pagos a cuenta, acreditaciones de saldos a favor propios o de terceros o el saldo a favor de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS se cancele o se difiera impropiamente (certificados de cancelación de deuda falsos, regímenes*

³⁵⁵ CNFed.Contenciosoadministrativo, sala II, 15.8.2000 – Baratti, Pedro O. CDGI – Impuestos LVIII B pág.69

promocionales incumplidos, caducos o inexistentes, cheques sin fondo, etc.), no procederá para su impugnación el procedimiento normado en los artículos 16 y siguientes de esta ley, sino que bastará la simple intimación de pago de los conceptos reclamados o de la diferencia que generen en el resultado de dicha declaración jurada.

2.1. Artículo 74° del Decreto Reglamentario de la Ley N° 11.683

Cuando la resolución de la AFIP que afecte derechos subjetivos de los contribuyentes y/o responsables, no verse sobre una determinación de impuestos y sus accesorios, aplicación de multas, ajuste quebrantos impositivos o resuelva recursos de repetición, le queda al contribuyente la opción de un recurso administrativo de apelación ante el Administrador Federal, de alcance residual, dentro del plazo de quince (15) días de notificado el mismo. Una vez resuelto el mismo por el Administrador Federal, la resolución que se adopte agota la vía administrativa y sólo será recurrible a través de la vía judicial prevista en el artículo 23° de la Ley N° 19.549, es decir el fuero en lo Contencioso Administrativo para la Capital Federal o el Juzgado Federal para el interior del país.

3. En la Ciudad Autónoma de la Ciudad de Buenos Aires

3.1. Recurso de reconsideración

*El artículo 139 del Código Fiscal dispone: **Contra las resoluciones que dicta la Dirección General, determinando de oficio el Impuesto sobre los Ingresos Brutos o imponiendo sanciones respecto de cualquier tributo, o decidiendo reclamos de repetición o de compensación o estableciendo puntualmente nuevos avalúos de inmuebles y las providencias resolutivas que emita haciendo suyos, convalidándolos, dictámenes técnico tributarios, los contribuyentes o responsables pueden interponer dentro de los quince (15) días de notificados recurso de reconsideración, con efecto suspensivo sobre la intimación de pago, el que debe ser fundado al momento de su presentación y es resuelto por el Director General.***

La resolución recaída en el recurso de reconsideración queda firme a los quince (15) días de notificada, salvo que dentro de este plazo el recurrente interponga recurso jerárquico.

El recurso de reconsideración se deduce ante la autoridad administrativa que dictó el acto administrativo, en este caso la AGIP, con el propósito de que ésta lo revoque, derogue o modifique, según corresponda. Como consecuencia de la impugnación que formula el interesado, la actividad del órgano administrativo que dictó el acto (AGIP) radica en volver a considerar la legitimidad de dicho acto.

En materia tributaria el recurso de reconsideración y el posterior recurso jerárquico constituyen un presupuesto previo para habilitar la acción contencioso-administrativa en sede judicial.

Este recurso es procedente siempre que se afecte un derecho subjetivo o un interés legítimo del administrado, debiéndose interponer dentro de los quince (15) días de notificada la resolución administrativa.

El órgano competente resolverá el recurso de reconsideración dentro de los treinta (30) días, computados desde su interposición o, en su caso, de la presentación del alegato -o del vencimiento del plazo para hacerlo- si se hubiere recibido prueba (artículo 105 Ley Procedimientos Administrativos Ciudad de Buenos Aires). Si el recurso de reconsideración no fuere resuelto dentro del plazo fijado, el interesado podrá refutarlo denegado tácitamente

sin necesidad de requerir pronto despacho (artículo 106). En razón de tratarse de un derecho que le asiste al administrado, éste tiene la facultad de esperar el tiempo que considere oportuno para darle virtualidad a la denegatoria tácita hasta tanto la Administración no se pronuncie en forma expresa.

Si a los efectos de articular un recurso administrativo, la parte interesada necesitare tomar vista de las actuaciones, quedará suspendido el plazo para recurrir durante el tiempo que se le conceda al efecto. La mera presentación del pedido suspende el curso de los plazos, sin perjuicio de la que cause el otorgamiento de la vista. En igual forma, se suspenderán los plazos previstos para deducir la demanda (artículo 95, Decreto N° 1510/97, Ley de procedimientos administrativos de la Ciudad de Buenos Aires).

La resolución recaída en el recurso de reconsideración queda firme a los quince (15) días de notificada, salvo que dentro de este plazo el recurrente interponga recurso jerárquico.

Este artículo, no ha sido modificado, atendiendo a la introducción del impuesto de sellos por parte de la actual administración, como un gravamen también autodeclarativo. Entendemos no obstante, que a pesar de que el recurso de reconsideración refiere al impuesto sobre los ingresos brutos, también alcanza a sellos, habida cuenta que el mismo Código prevé la posibilidad que el procedimiento de determinación de oficio se aplique a sellos, más allá de la crítica que nos merece que dicha aplicación quede sujeta al criterio del Administrador General. Es más, en tanto el impuesto de sellos es autodeclarativo, referido a actos o contratos muchas veces complejos, atravesados incluso por la confluencia de normas locales y federales (como lo es la Ley de Coparticipación Federal), el procedimiento de determinación debe necesariamente alcanzarlo, sin que corresponda subordinar su aplicación al criterio selectivo de la Administración.

3.2. Recurso Jerárquico

El artículo 140 del Código Fiscal prescribe: *El recurso jerárquico se presenta ante la Dirección General, con efecto suspensivo sobre la intimación de pago, debe ser fundado al momento de su interposición y puede interponerse sin haberse deducido previamente el recurso de reconsideración, en cuyo caso el plazo para impetrarlo es el previsto para éste. El Administrador Gubernamental de Ingresos Públicos ha de substanciar dicho recurso, dictar la resolución definitiva que agota la vía administrativa y devolver las actuaciones a la Dirección General correspondiente para su notificación y cumplimiento. En la notificación ha de constar que la instancia administrativa se encuentra agotada.*

Vencido el plazo de la intimación de pago efectuada por la resolución recurrida, contado desde la notificación de la resolución que resuelve el recurso jerárquico, sin que el obligado justifique su cumplimiento, queda expedita la vía para iniciar la ejecución fiscal, librándose para ello la constancia de deuda pertinente.

Con el consentimiento expreso o tácito de la resolución de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos, y en su medida si fuese parcial, también queda expedita la acción judicial debiendo librarse constancia de deuda al efecto.

El recurso jerárquico es aquél que promueve el administrado ante el superior jerárquico del órgano que dictó la resolución que se impugna por considerar que el acto administrativo le produce lesión.

Este recurso se alinea con el derecho de peticionar a las autoridades a que alude el artículo 14º de la Constitución y, por lo tanto, no puede ser excluido como vía para intentar la

modificación o extinción del acto recurrido pues, en caso que se suprimiese o prohibiese el recurso jerárquico, la ley o el reglamento que así lo disponga serían inconstitucionales.

De conformidad con el primer párrafo del artículo bajo comentario, el agotamiento del recurso de reconsideración no constituye prerequisite para el ejercicio del recurso jerárquico al señalar que éste *puede interponerse sin haberse deducido previamente el recurso de reconsideración*. En caso que el administrado opte por omitir la interposición del recurso de reconsideración deberá incoar el recurso jerárquico dentro del mismo plazo previsto para el primero, es decir, dentro de los quince (15) días de notificada la resolución administrativa.

Si se hubiese presentado el recurso de reconsideración no será indispensable fundar nuevamente el jerárquico, sin perjuicio del derecho del interesado de mejorar o ampliar los fundamentos del recurso dentro de los cinco (5) días de recibidas por el superior, de conformidad con los artículos 108 y 107 de la Ley de Procedimientos Administrativos de la Ciudad de Buenos Aires.

El plazo para resolver el recurso jerárquico será de treinta (30) días, a contar desde la recepción de las actuaciones por el órgano competente, o en su caso, de la presentación del alegato - o del vencimiento del plazo para hacerlo - si se hubiere recibido prueba. No será necesario pedir pronto despacho para que se produzca la denegatoria por silencio (artículo 110, Ley de procedimientos administrativos de la Ciudad de Buenos Aires). Del mismo modo que hemos señalado con relación al recurso de reconsideración, por tratarse de un derecho que le pertenece al administrado, a éste no le corre plazo alguno para considerar que el organismo fiscal ha denegado en forma tácita el recurso hasta que la AGIP se pronuncie expresamente.

La substanciación del recurso jerárquico está a cargo del Administrador Gubernamental de Ingresos Públicos quien ha de dictar la resolución definitiva que agota la vía administrativa y devolver las actuaciones a la Dirección General correspondiente para su notificación y cumplimiento. En la notificación ha de constar que la instancia administrativa se encuentra agotada.

Vencido el *plazo* de la intimación de pago efectuada por la resolución recurrida, contado desde la notificación de la resolución que resuelve el recurso jerárquico, sin que el obligado justifique su cumplimiento, queda expedita la vía para iniciar la ejecución fiscal, librándose para ello la constancia de deuda pertinente.

Con el consentimiento expreso o tácito de la resolución de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos, y en su medida si fuese parcial, también queda expedita la acción judicial debiendo librarse constancia de deuda al efecto.

El particular queda expuesto al juicio de ejecución fiscal con las consecuencias patrimoniales que ello trae aparejado.

El juicio ejecutivo tiene asignado un procedimiento sumario es decir, un procedimiento breve. El título ejecutivo contiene un elemento productor de certezas aparentemente considerado por lo menos en el momento en que se presenta la demanda ejecutiva y viene a ser la prueba plena del derecho que afirma tener el ejecutante. De modo que el conocimiento del juez se reduce en un principio a examinar este título, a examinar su apariencia, a ver si está asistido de todos los requisitos de fondo y de forma para merecer la tutela privilegiada que indica la vía ejecutiva.

Dado que en apariencia el título ejecutivo provee la prueba plena y completa del derecho que afirma tener el organismo fiscal y a pesar de que la ejecución no es automática pues el administrado o ejecutado en el juicio ejecutivo tiene la oportunidad de contradecir el título

aportando material para desvirtuar la certeza del título ejecutivo, difícilmente la resolución judicial resulte contraria a los intereses del Fisco pues el Juez tiene muy poco margen de actuación cognoscitiva o intelectual ya que lo que a él se le pide es que lleve a cabo un obrar, es decir, la ejecución o cumplimiento de una deuda contenida en el título ejecutivo.

Frente a la presentación de una demanda ejecutiva la actuación del juez es expectante, limitada a comunicar la demanda al demandado, esperar las pruebas ofrecidas por ambas partes del litigio y según las alegaciones y las pruebas resolver la controversia aceptando la demanda o rechazándola. Conducta muy distinta a la actuación del Juez cuando se presenta una demanda ordinaria.

En el juicio ejecutivo la pretensión procesal está identificada con la pretensión material de modo que dado que el título ejecutivo releva al Juez de entrar en la fase cognoscitiva acerca de la legitimidad de la pretensión del acreedor porque dicho título viene a demostrar que el ejecutante es ciertamente el acreedor, lo que se le pide al Juez es la ejecución lisa y llana de la deuda que, *prima facie*, es innegable a los ojos de la ley.

El administrado se encuentra sometido a un juicio ejecutivo que por sus características de sumario y breve y de difícil neutralización por las razones expuestas precedentemente, lo sitúa en una situación de franca debilidad en cuanto a su pretensión de no quedar obligado a adelantar el pago de la deuda reclamada.

A pesar de que el administrado, en el caso que le sea adversa la resolución definitiva del Administrador Gubernamental que agota la vía administrativa, tiene habilitada la instancia judicial en sede contencioso-administrativa, sin que para promover este recurso el Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires disponga que sea menester pagar previamente la suma reclamada por el organismo fiscal, ya que no prevé dicho Código la exigencia del pago previo como condición para la revisión amplia de la determinación administrativa, al tener el organismo fiscal expedita la vía para iniciar la ejecución fiscal, en los hechos la amenaza del pago previo está latente.

Por su parte, es menester tener en cuenta lo normado por el Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires, con relación a las demandas contencioso-administrativas, que dispone en materia impositiva en el artículo 9°, lo siguiente:

Cuando el acto administrativo impugnado ordenase el pago de una suma de dinero proveniente de impuestos, tasas o contribuciones, el/la juez/a puede determinar sumariamente y con carácter cautelar, de acuerdo a la verosimilitud del derecho invocado por la parte, si corresponde el pago previo del impuesto, tasa o contribución, antes de proseguir el juicio.

Dicha norma está instalada en un contexto en el cual, la notificación de la resolución que deniega el recurso jerárquico, entraña la intimación de pago de la deuda en el plazo de 15 días hábiles, Si dicho pago no se realiza dentro del plazo asignado y no se obtiene en el ínterin una sentencia por la cual el Juzgado local disponga la improcedencia del pago previo mientras se sustancie la causa en dicha sede, el Fisco queda habilitado para promover la ejecución fiscal por el impuesto y sus intereses, no así de la multa.

Como hemos visto, el Juez que entiende en el Juicio ejecutivo se concentra principalmente en el examen del título, de modo de constatar su eficacia probatoria, es decir, que cumpla con los requisitos necesarios exigidos conforme a su naturaleza, requiriéndose para la existencia y virtualidad del título ejecutivo la identificación de las partes, liquidez (actual o potencial) y exigibilidad. No realiza una actividad cognoscitiva acerca de la cuestión de

fondo, es decir, de la verosimilitud del derecho invocado por las partes, salvo que la improcedencia de la deuda sea manifiesta y el contribuyente la invoque a través de la interposición de una excepción de inhabilidad de título, de conformidad con jurisprudencia consolidada de la Corte Suprema de Justicia al respecto.

En cambio, el Juez en lo contencioso-administrativo debe pronunciarse acerca de la cuestión de fondo, para concluir con una sentencia que resuelva en esa instancia la procedencia o improcedencia de la determinación practicada por el organismo fiscal.

La cautelar prevista en el artículo 9° del Código Contencioso Administrativo y Tributario apunta a neutralizar la posibilidad de ejecución por parte del Fisco durante la sustanciación de la acción contencioso-administrativa en sede judicial.

Dada su naturaleza, la medida cautelar que se dicte no prejuzga sobre el resultado final de la contienda pero para que se haga lugar a la medida se exige la concurrencia de dos requisitos, a saber: el *fumus boni juris* o apariencia de buen Derecho y el *periculum in mora* o peligro/riesgo por el paso del tiempo.

Si no hace lugar a la cautelar, el efecto natural es que el Fisco no tenga impedimento para iniciar o proseguir la ejecución, conforme lo autoriza el Código Fiscal según ya hemos visto.

Consideramos que, pese a la defectuosa técnica adoptada por el legislador en el artículo 9°, el Juez en lo contencioso-administrativo no está facultado para disponer “*per se*” la exigencia del pago previo para habilitar la instancia judicial, pues no puede, en modo alguno, quedar al arbitrio del Juez declarar la exigencia del pago previo, cuando no hay norma del código Fiscal que lo habilite. Cabe interpretar, en consecuencia, que la utilización de la expresión “*pago previo*”, a la que alude el artículo 9° del Código Contencioso y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires, debe ser entendida como referente a la posibilidad de ejecutar la deuda de conformidad con las disposiciones del Código Fiscal porteño, debido a que éste consagra una solución diversa.

No responde a la técnica legislativa tributaria usada en el país, supeditar el “*solve et repete*” a la decisión judicial; lo que sí puede hacer, en ejercicio del control de legalidad, es evitar su aplicación (en la variante contemplada por el Código Fiscal) cuando surja a criterio del magistrado que el derecho invocado por el contribuyente en la acción contenciosa es verosímil y su aplicación genera un peligro de daño inminente y por ende es pasible de suspender la ejecución de la resolución denegatoria del jerárquico.

En lo que respecta a la posición del administrado con relación a la contingencia de tener que pagar la suma reclamada antes del pronunciamiento judicial que resuelva la cuestión de fondo, en vista del escenario descrito, puede apreciarse que el Juez que interviene en la demanda contencioso-administrativa, a la hora de resolver la medida cautelar, tiene una mayor posibilidad cognoscitiva con relación a la cuestión de fondo ya que, como mínimo, deberá formarse opinión acerca de la verosimilitud del derecho que le asiste al administrado para que el derecho invocado por este quede asegurado y se haga efectivo, en el caso que la sentencia final reconozca la improcedencia de la determinación administrativa del tributo.

Se deduce de lo expuesto que en lo que atañe al derecho a la defensa en juicio del administrado, de rango constitucional, el mejor escenario posible teniendo en cuenta las normas infraconstitucionales que rigen esta materia en la Ciudad de Buenos Aires, sería aquél en el cual el pronunciamiento acerca de la medida cautelar que resuelva el Juez en lo contencioso-administrativo sea anterior a la resolución del juicio ejecutivo, pues, según vimos, aquél tendrá mayores elementos de juicio al momento de juzgar la procedencia o improcedencia de la ejecución fiscal que el organismo fiscal está habilitado a iniciar de acuerdo con el Código Fiscal.

Sin embargo, dado que la indagación orientada a detectar la verosimilitud del derecho invocado por la parte no es exhaustiva, limitación que deviene las más de las veces de la premura con que la misma debe ser resuelta por el Juez, la revelación del buen derecho o *fumus boni iuris* no siempre puede ser apreciada por éste. En tal caso se advierte que el remedio de la cautelar previsto en el artículo 9° y la finalidad perseguida por el legislador al instituirlo resulta en la práctica en la mayoría de los casos ineficaz.

Como puede verse, el régimen jurídico implementado se caracteriza por ofrecer severas dificultades a los administrados si se trata de hacer efectivo su derecho a revisar los actos de la administración cuando se encuentran afectados ilegítimamente, con lo cual se ven privados de ejercer en plenitud el previo control de legitimidad de dichos actos.

A pesar de que el Código Fiscal no veda la posibilidad de acceder a la justicia si antes el deudor no paga la suma reclamada, por vía de la ejecución fiscal pende la amenaza de que dicho pago deba hacerse igualmente efectivo o la afectación de bienes en garantía a través del embargo preventivo.

Aunque técnicamente el escenario es distinto a aquel en que las normas legales imponen, para acceder a la Justicia, el requisito del pago previo, conocido bajo la denominación de *sove et repete*, la realidad indica que las normas positivas han sido dictadas para que la regla general sea aquella según la cual el administrado, por la vía del juicio ejecutivo, se vea obligado a ingresar la deuda reclamada o a garantizarla con el embargo de sus bienes, antes de la sentencia judicial que resuelva la procedencia o improcedencia de la determinación tributaria del organismo fiscal.

Si el particular no consiguiese del Juez que interviene en el juicio ejecutivo una resolución favorable que neutralice la ejecución de sus bienes o un eventual embargo sobre los mismos, o no obtuviese del Juez en lo contencioso-administrativa un pronunciamiento favorable a la medida cautelar, tendría restringida su capacidad patrimonial, tanto por la disminución efectiva de su patrimonio cuanto por tener que soportar, en el mejor de los casos, la privación del uso de sus derechos sobre el o los bienes embargados.

De ello se deduce que el instituto del *sove et repete* está implícitamente instalado en la legislación tributaria de la Ciudad de Buenos Aires aunque no se lo haya hecho en forma explícita.

Este privilegio a favor del Fisco es una creación legislativa que no está respaldada por norma constitucional alguna que le otorgue legitimidad. En principio, la posibilidad de suspender el acto administrativo sólo sería posible en sede judicial mediante una medida cautelar que obliga al administrado a demostrar que su aplicación le causa perjuicios graves y la irreparabilidad del daño y acreditar, a fin de obtener dicha medida, los requisitos indispensables para su procedencia, es decir, verosimilitud del derecho, peligro en la demora y contracautela suficiente.

Esta pesada rémora es un escollo muy difícil de eludir si se pretende hacer respetar la garantía constitucional del debido proceso consagrada en el artículo 18° de la Constitución Nacional y en el artículo 8° del Pacto de San José de Costa Rica.

La legislación tributaria parte de la convicción de que los contribuyentes, abusando de una norma garantista, podrían postergar excesivamente el pago de los recursos fiscales. Sin embargo se omite que la posición privilegiada en la que se sitúa al Fisco frente a los particulares no va dirigida sólo a quienes puedan interponer recursos o impugnar los actos determinativos con fines ilegítimos sino en general a todos los administrados.

Debemos recordar el viejo aforismo de que nadie será considerado culpable si no ha sido declarado tal por sentencia de un juez.

Este principio de inocencia fue concebido antes de la Revolución Francesa habiendo sido consagrado legislativamente en la Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano de 1789, repitiéndose esta fórmula en los textos constitucionales hasta nuestros días.

A contrapelo del principio de la tutela judicial efectiva, por vía legislativa se impide que sea el juez quien juzgue la procedencia del acto administrativo de determinación tributaria antes de provocar un perjuicio económico al contribuyente.

En las condiciones actuales de la Argentina, donde los procesos duran muchos años parece un despropósito obligar a los contribuyentes a soportar restricciones patrimoniales, o el pago anticipado de tributos cuestionados, pues colocan a los recurrentes ante la jurisdicción contencioso-tributario en una situación de franca desigualdad y en un estado de indefensión.

Los organismos fiscales han cometido en innumerables casos errores al presumir omisiones o defraudaciones tributarias inexistentes y de ello dan cuenta los numerosísimos fallos que han condenado a los Fiscos en sede judicial.

Los procedimientos recursivos implementados en sede judicial contra los actos del Fisco, persiguen precisamente asegurar la revisión de los criterios adoptados por éste con el objeto de detectar errores, y preservar de mejor forma la aplicación del valor justicia en todos y cada uno de los casos. El efecto suspensivo del recurso judicial atiende precisamente a no irrogar mayores perjuicios al contribuyente, hasta tanto adquieran firmeza las imputaciones originariamente realizadas por la administración tributaria mediante la tutela judicial efectiva.

En un escenario en el cual tanto los contribuyentes como el Fisco pueden actuar de forma contraria a las normas tributarias, no se justifica que se otorgue por vía legislativa un privilegio de tal importancia a favor del Estado so pretexto de una potencial conducta antijurídica del contribuyente, subvirtiendo la virtualidad jurídica del estado de inocencia del que goza el administrado elevado a la categoría de derecho fundamental.

La presunción de legitimidad del acto administrativo altera la carga de la prueba e implica que el propio Estado, a través de su órgano legislativo, crea para sí mismo un privilegio que deviene en perjuicio de los particulares.

Los actos administrativos son válidos única y exclusivamente en tanto y en cuanto se conformen y adecuen al mandato constitucional. Es nulo o inexistente, pues, todo acto administrativo emitido por un órgano estatal que incurre en un vicio que viola la Constitución. Conforme a ello la presunción no tiene cabida en un Estado de Derecho que privilegia a la Ley Suprema, ya que la validez de dichos actos no depende de que sean dictados o producidos por la autoridad administrativa, sino de su adecuación a la Constitución. Luce contradictorio pretender que la Constitución admita la presunción de legalidad y con ello la validez jurídica del acto administrativo por la sola razón de emanar de un órgano del Estado pues ello entraría en contradicción y es incompatible con un Estado republicano democrático que le otorga primacía a la persona humana.

A mayor abundamiento, la igualdad ante la ley es un principio reconocido por nuestra Constitución, lo que implica que ninguna ley y mucho menos la autoridad administrativa pueden establecer diferencias arbitrarias. En dicho contexto, al no admitirse la existencia de personas o grupos privilegiados tampoco es aceptable jurídicamente que el Derecho positivo conceda un privilegio tan exorbitante a favor de la Administración que presuma válidos los actos emanados de la misma por ese sólo hecho pues ello denota falta de fundamentación jurídica racional.

El acceso a la justicia es un derecho humano fundamental que implica la obligación positiva del Estado de conceder a todas las personas bajo su jurisdicción, un recurso judicial efectivo y sin restricciones contra actos violatorios de sus derechos fundamentales. Así lo reconoce la propia Constitución de la Ciudad de Buenos Aires en su artículo 12º al disponer que el acceso a la justicia de todos los habitantes en ningún caso puede limitarse por razones económicas.

Existe una clara confrontación entre el derecho fundamental de acceso a la justicia y las normas infraconstitucionales que reglamentan la etapa posterior al dictado de la resolución determinativa de deuda tributaria, y ello conduce a que los contribuyentes encuentran limitaciones para poder acceder efectivamente a un juicio justo.

El derecho a la tutela judicial efectiva requiere que los procedimientos judiciales destinados a proteger los derechos sociales, no presenten condiciones u obstáculos que le quiten efectividad para cumplir con los fines para los que fueron previstos

Si la administración de justicia es el vehículo mediante el cual ha de llevarse a la práctica la obligación estatal de proveer la manera de que las personas puedan dirimir sus conflictos jurídicos para defender sus derechos, la traba que viene de la mano de normas infraconstitucionales sitúa al administrado en condiciones desfavorables para emprender el litigio, lo que es equivalente a una denegación de justicia.

En dicho escenario, la vulneración del principio de la tutela judicial efectiva se hace palmaria, pues el acceso a la justicia se ve claramente restringido, cuando el administrado está obligado a sufrir un impacto económico o patrimonial antes de que la Justicia se pronuncie sobre la cuestión de fondo y determine si la pretensión fiscal es procedente o no lo es.

En la Ciudad de Buenos Aires, en los últimos veinte años el Código Contencioso Administrativo y Tributario ha sido objeto de innovaciones o de intentos de reformas que, con relación al tema bajo estudio podemos sintetizar del siguiente modo:

El 26 de diciembre de 1997, el Jefe de Gobierno remitió un proyecto de Código Contencioso Administrativo y Tributario a la legislatura de la Ciudad, en cuyo Título I: "Principios Básicos", Capítulo I: "De la materia contencioso administrativa", artículo 9, se establecía:

"Pago previo en materia impositiva.- Cuando la resolución administrativa que motivase la demanda ordenase el pago de alguna suma de impuestos, tasa y contribuciones, el demandante no podrá promover la acción sin abonar previamente la suma referida."

La norma proyectada entrañaba la aplicación lisa y llana de la regla "solve et repete".

La Comisión de Justicia de la Legislatura reformuló este artículo quedando redactado, entonces, de la siguiente manera:

"Pago previo en materia impositiva.- Cuando la resolución administrativa que motiva la demanda ordenase el pago de una suma de dinero proveniente de impuestos, tasas o contribuciones, la demanda interpuesta por el/ la contribuyente suspende la ejecución del tributo hasta que se dicte sentencia de primera instancia.

El recurso de apelación contra la sentencia que rechace la demanda se concede con efecto no suspensivo, y la autoridad administrativa puede expedir certificado de deuda a los efectos de la ejecución fiscal".

En dicho contexto, la interposición de la demanda tenía efecto suspensivo hasta la sentencia de primera instancia. Si ésta resultaba ser desfavorable al administrado, la impugnación mediante el recurso de apelación no tenía efecto suspensivo, quedando habilitado el Fisco para ejecutar al particular.

Este precepto normativo fue objeto de posteriores modificaciones, hasta que por la Ley N° 189 (Boletín Oficial de la Ciudad de Buenos Aires del 28 de junio de 1999) quedó redactado tal como hemos indicado precedentemente al reproducir el texto del artículo 9° del CCAT, el cual se inscribe en el escenario examinado con anterioridad.

Como puede observarse, la evolución histórica de los últimos años en la Ciudad de Buenos Aires, con relación a este tema, a seguido una tendencia proclive a favorecer la posición del Fisco en desmedro de los administrados, acentuando la distancia entre los derechos constitucionalmente tutelados y la tutela efectiva que la ley infraconstitucional practica con relación a ellos.

Teniendo en cuenta que las normas en vigor no se compadecen con la debida observación de la garantía de acceso a la justicia, consideramos que una más justa solución del tema hubiera sido disponer el efecto suspensivo de la demanda judicial en sede contencioso-administrativo hasta la sentencia de primera instancia, tal como lo había propuesto la Comisión de Justicia de la Legislatura al reformular el proyecto de reforma del CCAT que no fuera acogido finalmente. Con ello se garantizaría al administrado un mínimo de objetividad mediante el acceso a la justicia aunque más no sea en primera instancia.

CAPÍTULO XXVII

EL SECRETO FISCAL

1. Ley 11.683 con la reforma de la Ley 27.430 del 27/12/2017 y Disposición de la AFIP N° 98/09 modificada por la Disposición N° 124/2018 del mismo organismo fiscal.

El artículo 101 de la Ley N° 11.683 establece:

Las declaraciones juradas, manifestaciones e informes que los responsables o terceros presentan a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, y los juicios de demanda contenciosa en cuanto consignen aquellas informaciones, son secretos.

Los magistrados, funcionarios, empleados judiciales o dependientes de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, están obligados a mantener el más absoluto secreto de todo lo que llegue a su conocimiento en el desempeño de sus funciones sin poder comunicarlo a persona alguna, ni aun a solicitud del interesado, salvo a sus superiores jerárquicos.

Las informaciones expresadas no serán admitidas como pruebas en causas judiciales, debiendo los jueces rechazarlas de oficio, salvo en las cuestiones de familia, o en los procesos criminales por delitos comunes cuando aquéllas se hallen directamente relacionadas con los hechos que se investiguen, o cuando lo solicite el interesado en los juicios en que sea parte contraria el Fisco Nacional, provincial o municipal y en cuanto la información no revele datos referentes a terceros.

Los terceros que divulguen o reproduzcan dichas informaciones incurrirán en la pena prevista por el artículo 157 del Código Penal, para quienes divulguen actuaciones o procedimientos que por la ley deben quedar secretos.

No están alcanzados por el secreto fiscal los datos referidos a la falta de presentación de declaraciones juradas, a la falta de pago de obligaciones exigibles, a los montos resultantes de las determinaciones de oficio firmes y de los ajustes conformados, a las sanciones firmes por infracciones formales o materiales y al nombre del contribuyente o responsable y al delito que se le impute en las denuncias penales. La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, dependiente del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS, queda facultada para dar a publicidad esos datos, en la oportunidad y condiciones que ella establezca. (Párrafo incorporado por art. 1º del Decreto N° 606/99, B.O. 09/06/1999); Por art. 3º del Decreto N° 90/2001, B.O. 29/01/2001, se establece que donde dice "MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS" debe entenderse "JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS")

El secreto establecido en el presente artículo no regirá:

a) Para el supuesto que, por desconocerse el domicilio del responsable, sea necesario recurrir a la notificación por edictos.

b) Para los Organismos recaudadores nacionales, provinciales o municipales siempre que las informaciones respectivas estén directamente vinculadas con la aplicación, percepción y fiscalización de los gravámenes de sus respectivas jurisdicciones.

c) Para personas o empresas o entidades a quienes la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS encomiende la realización de tareas administrativas, relevamientos de estadísticas, computación, procesamiento de información, confección de padrones y otras para el cumplimiento de sus fines. En estos casos regirán las disposiciones de los TRES (3) primeros párrafos del presente artículo, y en el supuesto que las personas o entes referidos precedentemente o terceros divulguen, reproduzcan o utilicen la información suministrada u obtenida con motivo o en ocasión de la tarea encomendada por el Organismo, serán pasibles de la pena prevista por el artículo 157 del Código Penal.

d) Para los casos de remisión de información al exterior en el marco de los Acuerdos de Cooperación Internacional celebrados por la Administración Federal de Ingresos Públicos con otras Administraciones Tributarias del exterior, a condición de que la respectiva Administración del exterior se comprometa a:

1. Tratar a la información suministrada como secreta, en iguales condiciones que la información obtenida sobre la base de su legislación interna;

2. Entregar la información suministrada solamente a personal o autoridades (incluso a tribunales y órganos administrativos), encargados de la gestión o recaudación de los tributos, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a los tributos o, la resolución de los recursos con relación a los mismos; y

3. Utilizar las informaciones suministradas solamente para los fines indicados en los apartados anteriores, pudiendo revelar estas informaciones en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales. (Inciso d) incorporado por art. 1º, punto XXV de la Ley Nº 25.795, B.O. 17/11/2003. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial.)

e) Para la autoridad competente de los convenios para evitar la doble imposición celebrados por la República Argentina, cuando actúe en el marco de un procedimiento de acuerdo mutuo regulado en el Título IV de esta ley. (Inciso e) incorporado por art. 221 de la Ley Nº 27430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia

f) Respecto de los balances y estados contables de naturaleza comercial presentados por los contribuyentes o responsables, atento a su carácter público. (Inciso f) incorporado por art. 221 de la Ley Nº 27430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)

La Ley 27.430 de reforma tributaria amplía los supuestos de inaplicabilidad del secreto fiscal a los casos de convenios para evitar la doble imposición, así como respecto de los balances y estados contables por su carácter público (incisos e y f).

La información amparada por el secreto fiscal contenido en este artículo se encuentra excluida del derecho de acceso a la información pública en los términos de la ley 27.275 y

de las leyes que la modifiquen, sustituyan o reemplacen. (Párrafo incorporado por art. 222 de la Ley N° 27.430 B.O. 29/12/2017.

La DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA dependiente de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS estará obligada a suministrar, o a requerir si careciera de la misma, la información financiera o bursátil que le solicitaran, en cumplimiento de las funciones legales, la DIRECCION GENERAL DE ADUANAS dependiente de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, la Comisión Nacional de Valores y el Banco Central de la República Argentina, sin que pueda alegarse respecto de ello el secreto establecido en el Título V de la Ley N° 21.526 y en los artículos 8º, 46 y 48 de la Ley N° 17.811, sus modificatorias u otras normas legales pertinentes.

En sintonía con la ampliación de los supuestos de inaplicabilidad del secreto fiscal a los casos de convenios para evitar la doble imposición y respecto de los balances y estados contables, la AFIP dictó la Disposición N° 124/2018 modificando la Disposición de la AFIP N° 98/09 en consonancia con las modificaciones producidas a la Ley N° 11.683 mencionadas precedentemente a fin de receptar los cambios normativos con el propósito de orientar la actuación de sus agentes.

El nuevo texto del ANEXO de la norma reglamentaria es el que se transcribe a continuación, resaltando en mayúscula los puntos que se incorporan o sustituyen.

ANEXO DISPOSICIÓN N° 98/09 (AFIP)

PUBLICACION Y/O DIFUSION DE INFORMACION AMPARADA POR EL SECRETO FISCAL

1. Información amparada. Principio General

Toda información de contenido económico-patrimonial referida a contribuyentes o responsables obrante en esta Administración Federal, obtenida en el marco de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, se encuentra amparada por el instituto del secreto fiscal contemplado en el Artículo 101 del citado texto legal.

Salvo las excepciones taxativamente previstas en este Anexo, se resolverá negativamente todo requerimiento que involucre a dicha información.

2. Información excluida

No están alcanzados por el secreto fiscal:

2.1. Los datos de tipo administrativo, a saber: apellido y nombres, denominación o razón social, Clave Unica de Identificación Tributaria (C.U.I.T.), domicilio, código postal, tipo de actividad, impuestos en los cuales un contribuyente está inscripto, siempre que no comprenda información de contenido patrimonial de cualquier naturaleza del sujeto respectivo, ni habilite la posibilidad de acceso a esta última.

2.2. Los datos globales o estadísticos.

2.3. La siguiente información referida al incumplimiento de obligaciones fiscales:

2.3.1. Falta de presentación de declaraciones juradas.

2.3.2. Falta de pago de obligaciones exigibles.

2.3.3. Montos resultantes de determinaciones de oficio firmes y de ajustes conformados.

2.3.4. Sanciones firmes por infracciones formales o materiales.

2.3.5. Apellido y nombres, denominación o razón social del contribuyente o responsable y delito que se le impute, en las denuncias penales por violación de las Leyes N° 23.771 o N° 24.769 y sus modificaciones, o por delitos comunes vinculados al cumplimiento de obligaciones tributarias.

La información indicada en los puntos 2.3.1. a 2.3.5. podrá ser publicada en el modo y condiciones que establezca esta Administración Federal.

3. Excepciones al Secreto Fiscal

3.1. En orden al sujeto requirente: podrá suministrarse información alcanzada por el secreto fiscal, cuando el requerimiento sea cursado por alguno de los entes o sujetos que se señalan a continuación:

3.1.1. Los organismos recaudadores nacionales, provinciales, municipales o el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que en el pedido conste que la información se encuentra directamente vinculada con la aplicación, percepción y fiscalización de los gravámenes a su cargo. En estos casos, la entrega de la información podrá limitarse o restringirse con fundamento en razones de oportunidad, mérito o conveniencia, vinculadas a los objetivos estratégicos de la administración tributaria federal.

3.1.2. La Defensoría del Pueblo de la Nación, en el marco de lo dispuesto por el Artículo 24 de la Ley N° 24.284 y su modificación.

3.1.3. Las personas, empresas o entidades, a quienes esta Administración Federal les encomiende la realización de tareas administrativas, relevamientos de estadísticas, computación, procesamiento de información, confección de padrones y otras necesarias para el cumplimiento de sus fines.

3.1.4. Las Honorables Cámaras de Diputados y de Senadores de la Nación, en ejercicio de sus funciones investigativas, cuando la solicitud sea suscripta por la Presidencia de la respectiva Cámara, de acuerdo al criterio establecido por la Procuración del Tesoro de la Nación en su Dictamen N° 3, del 7 de marzo de 1993. Cuando dichas facultades fueren delegadas en una Comisión Investigadora, será suficiente que la solicitud sea suscripta por el presidente de la misma.

3.1.5. El Ministerio Público Fiscal y unidades específicas de investigación que lo integren, mediando orden de juez competente o requerimiento del propio fiscal interviniente. En el último caso, cuando:

a) Tenga a su cargo la dirección de la investigación, conforme a lo previsto en los Artículos 180 segundo párrafo y 196 primer párrafo, del Código Procesal Penal de la Nación o,

b) se trata de denuncias formuladas por este organismo.

Los respectivos requerimientos de información deberán ser efectuados en forma particularizada, individualizando al/los contribuyente/s o responsable/s investigado/s.

3.1.6. LA AUTORIDAD COMPETENTE DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN CELEBRADOS POR LA REPÚBLICA ARGENTINA, CUANDO ACTÚE EN EL MARCO DE UN PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO REGULADO POR EL TÍTULO IV DE LA LEY DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO, COMO TAMBIÉN LA AUTORIDAD COMPETENTE DE LOS ACUERDOS DE COOPERACIÓN INTERNACIONAL QUE, HABIENDO SIDO FIRMADOS POR ESTA ADMINISTRACIÓN FEDERAL, CONTEMPLAN EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN. *(ítem incorporado por art. 1º. pto. 1 de la Disposición N° 124/2018 de la AFIP. Vigencia: el día de su publicación en el boletín oficial)*

3.2. En orden al objeto o motivo del requerimiento

3.2.1. Convenios Internacionales

Queda exceptuada del secreto fiscal, la información remitida al exterior en cumplimiento de Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional, vigentes y ratificados por ley nacional, o en los Acuerdos de Cooperación Internacional que, habiendo sido firmados por esta Administración Federal, contemplen el intercambio de información. Ello, sin perjuicio de lo que en particular establezca cada uno de los Convenios o Acuerdos Internacionales.

3.2.2. Causas judiciales

Corresponde suministrar la información únicamente cuando la misma sea requerida mediante un oficio judicial como prueba en los siguientes procesos:

3.2.2.1. Cuestiones de familia.

3.2.2.2. Procesos criminales por delitos comunes (cuando haya una directa relación con los hechos que se investiguen).

3.2.2.3. Juicios en los que la solicitud sea efectuada por el interesado y sea parte contraria el Fisco Nacional, Provincial, Municipal o el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que no se revelen datos de terceros.

Tratándose de procesos o supuestos distintos de los mencionados, la solicitud de información deberá ser rechazada dentro del quinto día hábil de recibido el oficio, de conformidad con lo estipulado por el segundo párrafo del Artículo 397 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

3.2.3. Precios de transferencia

Resulta exceptuada del secreto fiscal la información referida a terceros necesaria para la determinación de los precios de transferencia, cuando la misma deba oponerse como prueba en causas que tramiten en sede administrativa o judicial.

A los fines previstos en el tercer párrafo del Artículo 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, se considerará que existe causa administrativa a partir de la notificación del acta de apertura de la fiscalización.

3.2.4. BALANCES Y ESTADOS CONTABLES DE NATURALEZA COMERCIAL PRESENTADOS POR LOS CONTRIBUYENTES O RESPONSABLES, ATENTO A SU

CARÁCTER PÚBLICO. *(ítem incorporado por art. 1º. pto. 2 de la Disposición de la AFIP N° 124/2018. Vigencia: el día de su publicación en el boletín oficial)*

Situaciones especiales

4.1. UNIDAD DE INFORMACIÓN FINANCIERA

DE CONFORMIDAD CON LO DISPUESTO POR EL PUNTO 1. DEL ARTÍCULO 14 DE LA LEY N° 25.246 Y SUS MODIFICACIONES, NO RIGE EL SECRETO FISCAL RESPECTO DE LA INFORMACIÓN SOLICITADA POR LA UNIDAD DE INFORMACIÓN FINANCIERA (UIF) EN EL MARCO DEL ANÁLISIS DE UN REPORTE DE OPERACIÓN SOSPECHOSA.

(punto 4.1. sustituido por art. 1º. pto. 3 de la Disposición N° 124 de la AFIP. Vigencia: el día de su publicación en el boletín oficial)

4.2. Oficina Anticorrupción

No corresponde hacer lugar a requerimientos de información amparada por el secreto fiscal, formulados por la Oficina Anticorrupción (cfr. Dictamen de la Procuración del Tesoro de la Nación, del 2 de noviembre de 2000 —Dictámenes 235:316—).

4.3. Auditoría General de la Nación y Sindicatura General de la Nación

Cuando la Auditoría General de la Nación o la Sindicatura General de la Nación, requieran información alcanzada por el secreto fiscal, la misma deberá suministrarse testando todos aquellos datos que permitan identificar a los contribuyentes o responsables.

4.4. Información financiera y bursátil

La información financiera y bursátil está amparada por el secreto previsto en el Artículo 39 de la Ley N° 21.526 y sus modificaciones, y en los Artículos 8º, 46 y 48 de la Ley N° 17.811 y sus modificaciones.

Este organismo recaudador está obligado a suministrar o requerir, si careciera de la misma, la información estrictamente financiera o bursátil que, en cumplimiento de sus funciones legales, les solicitaran:

a) el Banco Central de la República Argentina, y/o

b) la Comisión Nacional de Valores.

5. DERECHO DE ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA.

LA INFORMACIÓN AMPARADA POR EL SECRETO FISCAL SE ENCUENTRA EXCLUIDA DEL DERECHO DE ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA EN LOS TÉRMINOS DE LA LEY N° 27.275 Y DE LAS LEYES QUE LA MODIFIQUEN, SUSTITUYAN O REEMPLACEN.

(apartado 5. sustituido por art. 1º. pto. 4 de la Disposición N° 124/2018 de la AFIP. Vigencia: el día de su publicación en el boletín oficial)

6. EXTENSIÓN DEL DEBER DE CONFIDENCIALIDAD AL SOLICITANTE.

EN TODOS LOS CASOS EN QUE SE RESUELVA FAVORABLEMENTE UN

REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN AMPARADA POR EL SECRETO FISCAL, SE DEJARÁ CONSTANCIA DE QUE EL SUJETO, ÓRGANO O AUTORIDAD RECEPTORA DE LA INFORMACIÓN DEBERÁ CUMPLIR EL DEBER DE CONFIDENCIALIDAD PREVISTO EN EL SEGUNDO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 101 DE LA LEY DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO.

(apartado 6. incorporado por art. 1º. pto. 5 de la Disposición N° 124/2018 de la AFIP. Vigencia: el día de su publicación en el boletín oficial)

2. Nociones generales acerca del secreto fiscal

Al estudiar la intimidad como derecho fundamental (punto 3.2. del Capítulo XIX de esta obra), nos explayamos acerca de que en un Estado democrático el ideal de justicia implica dotar al hombre de un espacio de libertad jurídicamente relevante, tan amplio como resulte necesario para desarrollar su personalidad, de modo tal de procurarle un *status* jurídico que le otorgue capacidad de derecho señalando, además, que los poderes públicos están obligados a extremar los recaudos para hacer efectivo aquel poder de prohibir la difusión de información relacionada con su persona del que gozan los individuos, a fin de preservar de potenciales agresiones a ese ámbito privado.

El instituto del secreto fiscal, viene a reglamentar en materia de derecho tributario a través de una norma infraconstitucional, a los artículos 18º y 19º de la Constitución Nacional, que tutelan el derecho a la intimidad de los individuos. Viene a garantizar a los particulares que sus declaraciones sólo revestirán una finalidad fiscal, quedando al margen de toda divulgación.

La ley otorga al Estado el derecho a conocer la información propia de la esfera privada de los individuos que resulte tributariamente relevante para fiscalizar el adecuado cumplimiento de las obligaciones del contribuyente, pero a condición de que los elementos colectados queden protegidos por un manto de reserva que solo puede ser levantado en circunstancias excepcionales.

El instituto de “*hábeas data*” incorporado en el artículo 43º, párrafo 3º de la Constitución Nacional, constituye un instrumento destinado a evitar las intromisiones injustificadas en la vida privada de las personas, que puedan derivar del registro indiscriminado de datos, situación que se configura cuando se trata de datos falsos o desactualizados o, incluso, datos sensibles que, aunque hayan sido legalmente colectados, deben quedar fuera del acceso de terceros por ser innecesarios o susceptibles de ocasionar un perjuicio al particular expuesto públicamente. Este instituto ha sido reglamentado por la Ley N° 25.326.

A tal efecto, el párrafo mencionado en la norma citada dispone que “toda persona podrá interponer esta acción para tomar conocimiento de los datos a ella referidos y de su finalidad, que consten en registros o bancos de datos públicos, o los privados destinados a proveer informes, y en caso de falsedad o discriminación, para exigir la supresión, rectificación, confidencialidad o actualización de aquéllos”.

El hábeas data habilita a cualquier contribuyente a tomar conocimiento en forma rápida y expedita de los datos personales obrantes en ella, facultándolo, además, en su caso, a requerir la rectificación o supresión de aquellos datos falsos o desactualizados.

Este instituto cobra relevancia como una herramienta eficaz para los contribuyentes y responsables, ante la progresiva utilización por parte del organismo fiscal de sistemas de información con el fin de supeditar, en ocasiones, el tratamiento fiscal de los mismos a su

situación registral en la mencionada base de datos. Sirva como ejemplo, la exigencia de la consulta obligatoria a la base de datos de la AFIP que deben realizar los agentes de retención para confirmar la validez de los certificados de no retención total o parcial que se le exhiben o, en el caso de las entidades financieras la consulta obligatoria a dicha fuente, para confirmar el libre deuda previsional presentado por el cliente en su carácter de empleador, a los fines del otorgamiento de nuevos créditos.

Como puede apreciarse, el derecho de acceder a los datos propios solo tiene sentido si se permite al interesado el ejercicio de la acción de rectificar o cancelar los datos de carácter personal que resulten incompletos o inexactos. Si la utilización indebida de esos datos o su inexactitud causase perjuicios al administrado, será procedente el reclamo de daños y perjuicios.

El artículo 4° de la Ley N° 25.326, establece una serie de requisitos que constituyen límites para la obtención y la administración de los datos, a saber:

1. Los datos personales que se recojan a los efectos de su tratamiento deben ser ciertos, adecuados, pertinentes y no excesivos en relación al ámbito y finalidad para los que se hubieren obtenido.
2. La recolección de datos no puede hacerse por medios desleales, fraudulentos o en forma contraria a las disposiciones de dicha ley.
3. Los datos objeto de tratamiento no pueden ser utilizados para finalidades distintas o incompatibles con aquéllas que motivaron su obtención.
4. Los datos deben ser exactos y actualizarse en el caso de que ello fuere necesario.
5. Los datos total o parcialmente inexactos, o que sean incompletos, deben ser suprimidos y sustituidos, o en su caso completados, por el responsable del archivo o base de datos cuando se tenga conocimiento de la inexactitud o carácter incompleto de la información de que se trate, sin perjuicio de los derechos del titular a instar a la supresión o sustitución de los mismos.
6. Los datos deben ser almacenados de modo que permitan el ejercicio del derecho de acceso de su titular.
7. Los datos deben ser destruidos cuando hayan dejado de ser necesarios o pertinentes a los fines para los cuales hubiesen sido recolectados.

Por su parte, el artículo 6° de la ley citada precedentemente dispone que cuando se recaben datos personales se deberá informar previamente a sus titulares en forma expresa y clara:

- a) La finalidad para la que serán tratados y quiénes pueden ser sus destinatarios o clase de destinatarios;
- b) La existencia del archivo, registro, banco de datos, electrónico o de cualquier otro tipo, de que se trate y la identidad y domicilio de su responsable;
- c) El carácter obligatorio o facultativo de las respuestas al cuestionario que se le proponga;
- d) Las consecuencias de proporcionar los datos, de la negativa a hacerlo o de la inexactitud de los mismos;
- e) La posibilidad del interesado de ejercer los derechos de acceso, rectificación y supresión de los datos.

El artículo 10° consagra el deber de confidencialidad al prescribir que el responsable y las personas que intervengan en cualquier fase del tratamiento de datos personales están obligados al secreto profesional respecto de los mismos, quedando relevados del deber de secreto por resolución judicial y cuando medien razones fundadas relativas a la seguridad pública, la defensa nacional o la salud pública.

El artículo 17° prevé excepciones al derecho de acceso, rectificación, supresión o actualización por parte del titular de los datos, cuando esté en juego la protección de la defensa de la Nación, del orden y la seguridad pública, o de protección de los derechos e intereses de terceros y también puede ser denegada la información sobre datos personales por los responsables o usuarios de bancos de datos públicos, cuando de tal modo se pudieran obstaculizar actuaciones judiciales o administrativas en curso vinculadas a la investigación sobre el cumplimiento de obligaciones tributarias o previsionales, la investigación de delitos penales y la verificación de infracciones administrativas. La resolución que así lo disponga debe ser fundada y notificada al afectado. Sin embargo, estas excepciones ceden en oportunidad en que el afectado tenga que ejercer su derecho de defensa.

El secreto fiscal es un instituto derivado del derecho a la intimidad o a la privacidad que, como todo derecho, no es absoluto dado que reconoce su límite legal en la existencia de un interés superior, en resguardo de la libertad de los otros, la defensa de la sociedad, las buenas costumbres o la persecución del delito. Sin embargo, toda limitación de un derecho fundamental debe realizarse con ajuste al principio de razonabilidad o proporcionalidad con el objeto de no lesionar el núcleo central de tal derecho.

3. Limitación arbitraria del secreto fiscal

El artículo 102, de la Ley N° 11.683, prescribe: *El PODER EJECUTIVO NACIONAL podrá disponer con alcance general y bajo las formas y requisitos que establezca la reglamentación, que los Organismos recaudadores de los impuestos a las ganancias, sobre los activos, sobre los bienes personales no incorporados al proceso económico y al valor agregado, así como de los aportes y contribuciones al sistema nacional de seguridad social, publiquen periódicamente la nómina de los responsables de los mismos, indicando en cada caso los conceptos e ingresos que hubieran satisfecho respecto de las obligaciones vencidas con posterioridad al 1° de enero de 1991.*

A los fines de dicha publicación, no será de aplicación el secreto fiscal previsto en el artículo 101.

La propia ley tributaria ha acotado el carácter absoluto de dicho derecho en los artículos 101 y 102 de la Ley N° 11.683, pero lo ha hecho arbitrariamente y por ello, ilegítimamente, al facultar al organismo fiscal a divulgar datos situados en la zona de la información sensible tutelada por el derecho a la privacidad de toda persona, física o ideal. En efecto, de conformidad con el párrafo quinto del artículo 101, no están alcanzados por el secreto fiscal los datos referidos a la falta de presentación de declaraciones juradas, a la falta de pago de obligaciones exigibles, a los montos resultantes de las determinaciones de oficio firmes y de los ajustes conformados, a las sanciones firmes por infracciones formales o materiales y al nombre del contribuyente o responsable y al delito que se le impute en las denuncias penales. Agregando que la Administración Federal de Ingresos Públicos queda facultada para dar a publicidad esos datos, en la oportunidad y condiciones que ella establezca.

Por su parte, el artículo 102, faculta al organismo fiscal a publicar la nómina de los responsables que adeuden los impuestos a las ganancias, sobre los activos, sobre los bienes personales no incorporados al proceso económico y al valor agregado, así como de los aportes y contribuciones al sistema nacional de seguridad social, agregando que a los fines de dicha publicación, no será de aplicación el secreto fiscal previsto en el artículo 101.

La publicación de la nómina de los contribuyentes y/o responsables que registren deudas por impuestos implica que un dato que circula en el interior del organismo fiscal, que es el encargado

de recaudar impuestos, pasa a circular por fuera de dicho organismo público. Esto contradice el secreto fiscal y vulnera el derecho que tutela la intimidad de los particulares.

Objetamos la validez constitucional de las limitaciones al secreto fiscal con relación a los datos, de innegable contenido patrimonial, derivados de las circunstancias mencionadas en los artículos 101 y 102 de la Ley N^o 11.683, pues ellos se encuentran protegidos por el derecho a la privacidad, el que sólo puede ser invadido por el Fisco en cumplimiento de su función de contralor y para su uso exclusivo.

El instituto del Secreto Fiscal actúa como instrumento que viene a reglamentar el derecho a la intimidad de rango constitucional y pretende dar a los contribuyentes y responsables la seguridad que los datos por ellos aportados no serán utilizados con fines distintos a los que se corresponden con la función fiscalizadora del organismo recaudador, ni serán accesibles a terceros.

Sin embargo, de la lectura de las normas mencionadas surge una palmaria contradicción pues, para decirlo de un modo metafórico, se ha borrado con el codo lo que se escribió con la mano.

El Secreto Fiscal se inscribe en un contexto en el cual coexiste el derecho del Estado ejercido a través de la Administración Tributaria de recaudar impuestos, junto con el derecho de los particulares a que no resulten violadas sus garantías constitucionales. Todo ello regido por el principio de razonabilidad o proporcionalidad en lo que atañe a no desvirtuar a estas últimas hasta el punto de anularlas, con fundamento en el interés general al que se dirige la recaudación tributaria.

La información que está obligado a suministrar el contribuyente al organismo fiscal es de fundamental importancia para el ejercicio de la función fiscalizadora y recaudadora, en tanto la misma tenga trascendencia tributaria, es decir, esté vinculada con el hecho imponible del impuesto correspondiente. Nos hallamos, pues, frente a una limitación al derecho a la preservación de la intimidad que reconoce su fundamento en la necesidad del Estado en conocer aquella información necesaria para asegurarse del correcto cumplimiento de la ley fiscal por parte de quienes resulten obligados a pagar los impuestos por ella establecidos.

Pero la limitación del derecho a la intimidad está, a su vez, circunscrita a que esa información sensible situada en el ámbito íntimo del particular, sea conocida sólo por el organismo recaudador y no trascienda a terceros, pues, de lo contrario, el derecho a la privacidad amparado por la Constitución quedaría vacío de contenido. La utilización de esta información con una finalidad distinta a la prevista en origen vulnera el principio de finalidad del dato.

El legislador no está facultado para vulnerar la esencia de un derecho fundamental, entendiéndose por núcleo esencial aquél sin el cual un derecho deja de ser lo que es, o, dicho en otras palabras, el núcleo esencial es lo que tipifica al derecho fundamental y constituye su esencia.

El dato, es decir, la situación fiscal de los contribuyentes y/o responsables, es relevante para la función que debe realizar el organismo fiscal. Sin embargo, desde el punto de vista tributario y en un contexto respetuoso de los derechos fundamentales, no existe fundamento alguno que haga relevante la transmisión pública de esos datos.

Es arbitraria la autorización otorgada por la ley al Poder Ejecutivo, pues es al organismo fiscal a quien le incumbe la responsabilidad de hacer efectivo el cobro de las obligaciones tributarias, para lo cual cuenta con los instrumentos jurídicos necesarios. La divulgación de

datos situados en la zona de la información sensible tutelada por el derecho a la privacidad del administrado prevista por el artículo 101, así como la publicación de la nómina de deudores tributarios dispuesta por el artículo 102, de la Ley N° 11.683, no es necesaria a los fines para los cuales ha sido creado dicho organismo, debido a que éste posee el privilegio de hacer cumplir las obligaciones tributarias a través de la jurisdicción coactiva.

La desmedida atribución conferida por dichos artículos y aquellos de naturaleza similar contenidos en los Códigos Fiscales locales, afecta al núcleo esencial del derecho fundamental a la intimidad. Téngase en cuenta, además, que la difusión pública de la deuda del contribuyente o responsable, sin que ello sea necesario al propósito de la recaudación, implica dar a conocer en forma indirecta la capacidad económica de dichos sujetos mediante el simple cálculo matemático de relacionar el impuesto debido con la base de imposición del tributo, a través de la aplicación de la alícuota correspondiente. Información ésta que está protegida por el manto de reserva del que goza el particular.

Por otra parte, lo que para el Fisco es deuda, para el administrado puede no serlo. En efecto, en general la deuda que registra el organismo recaudador surge de la resolución definitiva que agota la vía administrativa que deja expedito el camino para iniciar la ejecución fiscal mediante el libramiento de la constancia de deuda pertinente. Pero, en tal caso, si la deuda es impugnada por el administrado mediante el recurso contencioso-administrativo, la exhibición pública de un dato que afecta al administrado no ha sido aún ratificado por la Justicia y, a contrapelo del estado de inocencia que ampara al particular, se lo expone al descrédito social, mediante la publicidad de un dato que podría devenir en falso.

En todo caso, debe tenerse en cuenta el instituto del "*habeas data*" reglamentado por la Ley N° 25.326, comentado precedentemente, en virtud del cual toda persona podrá interponer esta acción para tomar conocimiento de los datos a ella referidos y de su finalidad, que consten en registros o bancos de datos públicos, y en caso de falsedad o discriminación, para exigir la supresión, rectificación, confidencialidad o actualización de aquéllos. En tanto y en cuanto la utilización indebida de esos datos o su inexactitud produzca perjuicios al administrado, será procedente el reclamo de daños y perjuicios.

El *habeas data* es un derecho fundamental que tiene estrecha relación con los derechos a la autodeterminación, a la intimidad, a la libertad, al buen nombre y al libre desarrollo de la personalidad. Una norma que afecte los elementos conceptuales básicos del derecho fundamental debe tildarse de inconstitucional y así deberá declararlo la Justicia.

Adviértase que la interposición del *hábeas data* puede llegar tarde para neutralizar los efectos lesivos de la difusión masiva de los deudores tributarios pues, aunque aquél sea acogido favorablemente por la Justicia, el daño ya se produjo por la sola exposición pública de la información.

La prohibición que, con carácter general, prescribe el artículo 101° de la Ley N° 11.683, así como normas similares incluidas en los Códigos Fiscales locales, con relación a circular fuera del organismo fiscal las informaciones que presentan los contribuyentes, responsables y terceros en cumplimiento de sus obligaciones impositivas, debe entenderse que comprende a las deudas reclamadas por dicho organismo que surjan de la determinación que éste efectúe con base en dichas informaciones, las que deberían ser perseguidas con los instrumentos jurídicos que las leyes de procedimiento respectivas proveen a los organismos fiscales, dentro del marco garantizador de los derechos fundamentales reconocidos a favor de los administrados. La facultad otorgada al Poder Ejecutivo, en este aspecto, vulnera la confianza depositada por los particulares en la administración pública.

La finalidad en la recolección de la información suministrada por los administrados es la de proveer al organismo fiscal los datos necesarios para que éste pueda realizar las tareas de revisión y contralor para las cuales ha sido creado, las cuales están dirigidas a constatar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de aquellos, dentro del manto de reserva del secreto fiscal establecido por la ley con base en el derecho a la intimidad. Dicha tarea puede culminar con la resolución determinativa de deuda como consecuencia del confronte de la información colectada con los criterios de liquidación del tributo que ostente la AFIP. La utilización de esta información con una finalidad distinta a la prevista en origen vulnera el principio de finalidad del dato.

3.1. Sanción encubierta

La facultad otorgada al Poder Ejecutivo tanto por el quinto párrafo del artículo 101 cuanto por el artículo 102, vulnera la confianza depositada por los particulares en la Administración pública y constituye en sí misma una “sanción” para el sujeto respecto del cual se le ha corrido el velo que protege su intimidad, privándosele de la tutela que la Constitución le ha reconocido, sin que para ello se hayan respetado previamente los derechos de rango constitucional que amparan a los administrados, entre ellos la garantía del debido proceso. El contribuyente o responsable expuesto públicamente se ve privado de acceder a la justicia con el objeto de evitar que se consuma la sanción. Téngase en cuenta, además, que la deuda reclamada puede ser discutida en sede judicial y, en tal caso, podría la justicia declarar su improcedencia. Se trata de una sanción que lesiona un bien jurídico muy valioso para el administrado, en este caso, su dignidad y su descrédito a la vista de la sociedad.

Se vulnera así, el estado de inocencia reconocido por la Constitución nacional que, al disponer categóricamente que ningún habitante del país será penado sin juicio previo, proclama el viejo aforismo de que nadie será considerado culpable si no ha sido declarado tal por sentencia de un juez, como lo ha afirmado nuestra Corte Suprema desde los primeros años de su instalación. La también denominada presunción de inocencia es un “estado jurídico” que sólo puede ser destruido mediante el dictado de una condena.

Las normas legales que autorizan a la Administración Tributaria a revelar datos amparados por el derecho a la privacidad, cuando ello no se compadezca con el principio de razonabilidad que impone el necesario equilibrio entre el interés público y el derecho individual a la intimidad y la “sanción” encubierta que tal revelación publica implica, denota una vocación de estigmatizar a la víctima en público, por la sola existencia de una deuda. Y ello presenta puntos de contacto con un enfoque que asigna a la existencia de deudas patrimoniales una relevancia tal, que justifica ir más allá del ámbito patrimonial del deudor para adentrarse en la afectación de derechos básicos de los ciudadanos, incluyendo en dicha apreciación incluso a la libertad de los deudores. Con el agravante que al sujeto agraviado no se le permite hacer uso de su derecho de defensa antes de que la “sanción” le haya sido aplicada.

Ello nos traslada a épocas remotas ya superadas, cuando en el derecho romano, por ejemplo, en sus orígenes se verificaba un vínculo físico (libertad) entre deudor y acreedor, devenido luego en un vínculo jurídico garantizado sólo por el patrimonio del deudor y no por su libertad física.

Con el advenimiento de la Revolución Francesa fue prohibida la prisión por deudas. Posteriormente varios tratados internacionales declaran esta protección del deudor civil y comercial frente a la restricción de su libertad por el no pago de sus deudas. El artículo 11° del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos proclama que ninguna persona podrá ser encarcelada solamente por no poder cumplir con una obligación surgida de un contrato. En el mismo sentido, el inciso 7 del artículo 7° de la Convención Americana de Derechos

Humanos prescribe que no podrá nadie ser detenido a causa de deudas, salvo por deberes alimentarios.

En Argentina fue Sarmiento quien abolió la prisión por deudas a través de la ley 514 para causas civiles y mercantiles (1872) dejando como excepción los casos de quiebra mercantil y la insolvencia fraudulenta.

En cambio, tratándose de delitos previstos en el Código Penal, tal el caso de la quiebra fraudulenta, se prevé la aplicación de las penas previstas en la legislación penal.

Aun cuando la sanción encubierta prevista en los artículos 101° y 102° y disposiciones análogas de los Códigos Fiscales locales no está dirigida a privar de libertad ambulatoria al deudor por deudas tributarias, el bien jurídico afectado por la publicación tiene connotaciones similares, pues lesiona aspectos del derecho a la libertad que, aunque no se refieren a la libertad ambulatoria, constituyen para los particulares derechos inherentes a la persona humana, como el respeto a la dignidad definida como el derecho a que una persona sea considerada como fin de sí misma. Antes de la Revolución Francesa las personas eran sólo meros instrumentos para fines estatales, La declaración de los derechos del hombre aseguró a todas las personas, que por el hecho de ser tales, son dignas, libres e iguales ante la ley, debiendo tanto el Estado cuanto los particulares respetar los derechos que emanan de la naturaleza humana. La dignidad es lo que justifica la existencia de los derechos fundamentales y, con ello, el buen nombre y el libre desarrollo de la personalidad.

La plena efectividad de los derechos fundamentales implica reconocer que su titularidad no está restringida únicamente a las personas físicas, sino que también la ostentan las organizaciones integradas por grupos de individuos que persiguen determinados fines lícitos, que necesitan resguardar determinados ámbitos de libertad que les garantice la completa vigencia del sustrato último del derecho fundamental. Las personas jurídicas y, entre ellas las sociedades mercantiles, disfrutan de los derechos fundamentales cuya naturaleza lo permite. Las personas jurídicas pueden ser titulares del derecho al honor, a la inviolabilidad de su domicilio y a cualquier otro derecho fundamental, lo que podría subsumirse en el concepto de libertad de empresa, la que tanto garantiza a la persona física cuanto a la persona jurídica. Las personas jurídicas, al igual que las personas físicas, disponen de una esfera de actuación reservada, la que opera como fundamento para reconocerle el derecho a una garantía que actúe de modo análogo a la intimidad y la vida privada para las personas físicas.

En un Estado democrático el ideal de justicia implica dotar a los particulares de un *status* jurídico que le otorgue capacidad de derecho, lo que equivale a reconocerle un área de intimidad en la cual el núcleo esencial del derecho a la libertad queda protegido de toda interferencia arbitraria del Estado.

No es concebible actualmente que el mero hecho de no pagar una deuda tributaria implique someter al deudor a una sanción que vaya más allá del pago de una multa. La pena debe guardar relación con la naturaleza de la infracción pues, de acuerdo con el principio de proporcionalidad de raigambre constitucional, las penas deben ser proporcionales a la entidad del delito cometido. Deben descartarse, pues, aquellas que priven a los infractores de bienes jurídicos tan preciados como la libertad, entendida tanto desde el punto de vista ambulatorio como desde el punto de vista de la dignidad y el buen nombre y, con ello, el libre desarrollo de su personalidad o de su empresa. La sanción pecuniaria (multa) es suficientemente retributiva del daño que la omisión del pago ocasiona a la sociedad, sin que tal omisión justifique el ataque a bienes jurídicos del deudor que lo expongan al escarnio público por el mero incumplimiento de su obligación fiscal, el cual puede obedecer a circunstancias ajenas a su voluntad como ser la insuficiencia de recursos económicos y sin tener en cuenta, además, si el hecho objetivo de la falta de pago, debe serle imputado

subjetivamente al deudor por un actuar doloso o culposo. Con ello se conculca el principio cardinal de Derecho Penal de que no hay pena sin culpa.

A mayor abundamiento, cabe traer a colación el instituto del “estado de necesidad” como causa de justificación, según el cual no existe delito y tampoco hecho antijurídico cuando el infractor actúa causando un mal por evitar otro mayor inminente a que ha sido extraño. En efecto, pueden verificarse, en ocasiones, situaciones en las cuales, a pesar de haber sido lesionados bienes jurídicos y, además, encontrarse encuadrada la conducta en un tipo penal, no existe delito y tampoco hecho antijurídico. Esto así, en razón de que la figura delictiva es neutralizada por una norma especial que autoriza al autor a realizar el hecho típico cuando concurren determinadas circunstancias. En tales supuestos, la conducta está amparada por las llamadas causas de justificación, las que el Código Penal describe en los incisos 3, 4, 6 y 7 del artículo 34°, siendo el primero de ellos el que prevé el estado de necesidad, que es el que podría tener virtualidad en la materia que estudiamos.

La disposición permisiva (norma especial) al prevalecer sobre el tipo penal (norma general) lo desplaza, privando a la conducta de su antijuridicidad. Las causas de justificación le dan a la conducta la calidad de lícita pues la misma se conforma al precepto jurídico, ya que el sujeto ejerce un derecho que la ley le acuerda.

En dicho contexto, cabe señalar, además, que para la aplicación de sanciones, cualquiera sea su naturaleza y severidad, siempre debe tenerse en cuenta si la conducta del infractor es culpable por culpa o por dolo pues, si no ha habido en el hecho antijurídico intención o, al menos, negligencia o imprudencia de parte del imputado, la sanción no es procedente.

Con relación al tema que nos ocupa, la falta de pago podría obedecer a la existencia de diferencias de criterio entre el organismo fiscal y el administrado acerca de la procedencia de la obligación reclamada, lo que desvirtuaría la presencia de la intención de perjudicar al Fisco o un actuar negligente o imprudente por parte del administrado, en cuyo caso no cabría imputarle a éste infracción alguna,

La sanción a través de la estigmatización pública mediante la publicación de la información sensible autorizada por los artículos 101 y 102, está prevista para ser aplicada automáticamente en las condiciones y oportunidad que así lo resuelva el organismo fiscal, privando al administrado de ejercer su derecho de defensa con relación a una sanción que, por su condición de tal, siempre debe merecer la protección jurídica del imputado, de conformidad con los preceptos constitucionales. Agrava la situación el hecho de que cualquier iniciativa del particular en sede Judicial para neutralizar la pena llegaría tarde, porque el castigo ya habría sido consumado y sólo le quedaría a aquél una acción judicial reclamando la reparación por daños y perjuicios.

En nuestra opinión, pues, las razones expuestas tiñen de ilegitimidad a los artículos 101 y 102 de la Ley N° 11.683 en cuanto facultan al organismo fiscal a exhibir públicamente datos sensibles situados en el ámbito de privacidad de los administrados y, como consecuencia de ello, a las iniciativas que dicho organismo adopte con base en dichos preceptos legales.

PARTE V

EL DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA. LÍMITACIÓN INCONSTITUCIONAL

CAPÍTULO XXVIII

SOLVE ET REPETE

1. *Solve et repete*

La regla del *solve et repete* es aquella en virtud de la cual se exige el pago previo de la obligación tributaria como condición para la revisión amplia de la determinación administrativa.

Su origen se remonta al Derecho Romano, en tiempos de la República en la que el Edicto del pretor invirtió el orden normal del procedimiento, asignando al contribuyente el carácter de parte actora. Ese principio fue luego establecido en el artículo 6° de la ley italiana del 20 de marzo de 1865, hasta que se declaró inconstitucional por la Corte Constitucional de dicho país.

En nuestro país, la aplicación del *solve et repete* en el ámbito impositivo fue producto de una creación pretoriana de la Corte Suprema de Justicia de la Nación³⁵⁶. Este instituto ha sido receptado por la legislación tributaria de todas las provincias. En el orden nacional se encuentra establecido en materia provisional (art. 15°, Ley N° 18.820). La ley de procedimiento tributario N° 11.683 si bien no consagra esta regla permitiendo al contribuyente acceder a la justicia sin necesidad del pago previo, prevé un procedimiento también lesivo para el contribuyente por cuanto lo expone a una ejecución fiscal durante la etapa de apelación judicial luego de agotarse la vía administrativa.

Una primera corriente de opinión consideró al *solve et repete* como un privilegio del Fisco inspirado en la finalidad práctica de que la función del Estado no se vea alterada por demoras en la recaudación tributaria. Este argumento denota cierta insuficiencia atendiendo a que, con idéntico fundamento, debería exigirse el pago previo en las impugnaciones ante los organismos fiscales pues el procedimiento administrativo es tan dilatorio como la discusión planteada ante el Poder Judicial. Como es sabido, en general tal exigencia no rige en sede administrativa.

³⁵⁶ 1 Fallos 17:207; 31:103 y 79:17.

Para algunos estudiosos esta regla es una consecuencia normal de la actividad de la administración que deriva de los principios de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo. Otros añaden a ello el carácter particular del derecho tributario que justifica al instituto jurídico en razón de necesidades políticas. Así, para Grizziotti esta regla constituye una institución autónoma del derecho tributario que reviste el carácter de “medida protectora de política financiera” cuya finalidad, función o motivo es proteger las finanzas públicas, erigiéndose en una valla protectora contra los contribuyentes de mala fe.

El pago previo de los tributos como requisito para reclamar la improcedencia de la determinación efectuada por los organismos fiscales reconoce su fuente en las normas legales que lo han establecido, pero carece de base constitucional pues su aplicación priva a los administrados de su derecho a revisar los actos de la administración cuando se encuentran afectados ilegítimamente, con lo cual se ven privados de ejercer el previo control de legitimidad de dichos actos.

Este privilegio a favor del Fisco es una creación legislativa que no está respaldada por norma constitucional alguna que le otorgue legitimidad.

Así, la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos N° 19.549 de aplicación en el ámbito de la Administración Pública Nacional y las provincias en sus leyes de procedimientos administrativos recogen la regla bajo análisis y si bien el artículo 12 de la Ley citada concede la posibilidad de suspender el acto administrativo en el supuesto de que su aplicación cause perjuicios graves para el administrado, la posibilidad de obtener tal suspensión, en la práctica, sólo es posible en sede judicial mediante una medida cautelar que obliga al administrado a demostrar la irreparabilidad del daño y acreditar, a fin de obtener dicha medida, los requisitos indispensables para su procedencia, es decir: verosimilitud del derecho, peligro en la demora y contracautela suficiente.

Como puede verse, la regla del *solve et repete* es un escollo muy difícil de eludir si se pretende hacer respetar la garantía constitucional del debido proceso consagrada en el artículo 18° de la Constitución Nacional y en el artículo 8° del Pacto de San José de Costa Rica.

Esta creación legislativa parte de la convicción de que los contribuyentes, abusando de una norma garantista, podrían postergar excesivamente el pago de los recursos fiscales. Sin embargo se omite que esta regla no va dirigida sólo a quienes puedan interponer recursos o impugnar los actos determinativos con fines ilegítimos sino en general a todos los administrados.

Debemos recordar el viejo aforismo de que nadie será considerado culpable si no ha sido declarado tal por sentencia de un juez.

Este principio de inocencia fue concebido antes de la Revolución Francesa habiendo sido consagrado legislativamente en la Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano de 1789, repitiéndose esta fórmula en los textos constitucionales hasta nuestros días.

En este escenario, profanando el estado jurídico de inocencia del que goza todo ciudadano, se inserta la regla de *solve et repete* con base y fundamento en una pretendida presunción de culpabilidad generalizada a todos los ciudadanos.

A contrapelo del principio de la tutela judicial efectiva, por vía legislativa se impide que sea el juez quien juzgue la procedencia del acto administrativo de determinación tributaria antes de provocar un perjuicio económico al contribuyente, constituyéndose así el pago previo en un castigo anticipado fundamentado en consideraciones dogmáticas que vulneran principios jurídicos fundamentales.

En las condiciones actuales de la Argentina, donde los procesos duran muchos años parece un despropósito obligar a los contribuyentes al pago anticipado de tributos cuestionados pues colocan a los recurrentes ante la jurisdicción contencioso-tributario en una situación de franca desigualdad y en un estado de indefensión, al invertir las reglas habituales del proceso y condicionar la admisión de sus recursos a que previamente hayan satisfecho el pago de las diferencias de impuestos liquidadas por la Administración Tributaria. Ello es discriminatorio y contrario a los preceptos constitucionales correctamente interpretados.

Los organismos fiscales han cometido en innumerables casos errores al presumir omisiones o defraudaciones tributarias inexistentes y de ello dan cuenta los numerosísimos fallos que han condenado a los Fiscos en sede judicial.

Los procedimientos recursivos implementados en sede judicial contra los actos del Fisco, persiguen precisamente asegurar la revisión de los criterios adoptados por éste con el objeto de detectar errores, y preservar de mejor forma la aplicación del valor justicia en todos y cada uno de los casos. El efecto suspensivo del recurso judicial atiende precisamente a no irrogar mayores perjuicios al contribuyente, hasta tanto adquieran firmeza las imputaciones originariamente realizadas por la administración tributaria mediante la tutela judicial efectiva.

El argumento pro Fisco de que los procedimientos recursivos, obstan a una mejor y rápida recaudación, al posibilitar chicanas defensivas, caen de su peso, en tanto se pretende utilizar un atajo con el cual esquivar la pesada rémora que representa para dicho enfoque, las garantías incorporadas a nuestra Constitución Nacional.

En un escenario en el cual tanto los contribuyentes como el Fisco pueden actuar de forma contraria a las normas tributarias, no se justifica que se otorgue por vía legislativa un privilegio de tal importancia a favor del Estado so pretexto de una potencial conducta antijurídica del contribuyente, subvirtiendo la virtualidad jurídica del estado de inocencia del que goza el administrado elevado a la categoría de derecho fundamental.

2. La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

Tradicionalmente la Corte se ha pronunciado a favor de este instituto jurídico. Sin embargo ha fijado excepciones a esta regla para casos anómalos en los cuales el tributo cuestionado es inconstitucional (Fallos: 20/8/85, "Provincia de Santiago del Estero c/Gob. Nac.y/o YPF y 28/2/73, "Hidronor S.A. c/ Provincia de Neuquén"). En este aspecto ha resultado un instrumento procesal eficaz la acción declarativa que prevé el artículo 322° del C.P.C.C.N que admite prevenir la lesión del derecho invocado cuando no existe otra vía procesal idónea que evite el pago previo de la obligación pretendidamente ilegítima.

Por su parte, la sala IV de la Cámara Federal contencioso-administrativa en fallo del 18/4/85 caratulado Telesud S.A. s/recurso de apelación, invocó a la Convención Interamericana de derechos humanos (Pacto de San José de Costa Rica) expresamente receptada en el artículo 75° inciso 22 de la Constitución Nacional. El artículo 8° primer párrafo dice que toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable por un juez o tribunal competente, independiente, imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella o para la determinación de derechos u obligaciones de orden civil, laboral o fiscal o de cualquier otro carácter.

Mediante la reforma constitucional de 1994 el Pacto de San José de Costa Rica adquirió jerarquía constitucional (artículo 75, inc. 22 de la C.N.) y con ello también el artículo 8° primer párrafo mencionado precedentemente, por cuyo imperio éste tiene supremacía sobre cualquier otra norma jurídica infraconstitucional. Ello así, la regla del *solvo et repete* debería considerarse derogada teniendo en cuenta la aplicación obligatoria de dicho Tratado en el derecho interno del país, habiendo sido la propia Corte Suprema de la Nación la que declaró

la operatividad de los tratados internacionales, considerándolos como acto complejo federal, jerárquicamente superior a cualquier ley interna (“Ekmekdjian, Miguel A”).

No obstante consagrar la operatividad del Pacto de San José de Costa Rica el Superior Tribunal ha mantenido la constitucionalidad de la regla solve et repete, pero admitiendo su morigeración ante la alegación y prueba de una concreta imposibilidad económica, no infundada y conjetural, contemplando situaciones patrimoniales concretas de los contribuyentes a fin de impedir el menoscabo de la defensa en juicio, debiendo soportar estos la carga de la prueba de acreditar tal circunstancia, tornando así ilusorio el derecho de defensa. Otorgarle un amplio margen de discrecionalidad a la Justicia para resolver acerca de la improcedencia del solve et repete frente a situaciones en las cuales debe acreditarse la imposibilidad económica, derivaría en soluciones injustas y no es el remedio adecuado dado que el acceso a la justicia es un derecho del cual nadie puede quedar excluido.

La regla del pago previo debería ser fulminada por la tacha de inconstitucionalidad por afectar derechos fundamentales de rango constitucional. La supremacía que tiene el Pacto de San José de Costa Rica, por tener jerarquía constitucional convierte en obligación su aplicación en nuestro país, haciéndose pasible el Estado de responsabilidad internacional atendiendo a la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, si alguno de los poderes del mismo se aparta de sus mandatos.

3. El principio de legitimidad del acto administrativo. Sus límites

Uno de los fundamentos con el que se pretende justificar el solve et repete es el principio de legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos. Sin embargo, dicho principio, de origen puramente legal, luce inconstitucional frente a la jerarquía normativa del Pacto de San José de Costa Rica.

Esta regla es un resabio absolutista que aun subsiste en algunas leyes vigentes a pesar de conculcar el derecho de acceso a la justicia cada vez que la persona humana o jurídica se vea afectada en sus derechos.

La presunción de legitimidad del acto administrativo altera la carga de la prueba e implica que el propio Estado, a través de su órgano legislativo, crea para sí mismo un privilegio en perjuicio de los particulares.

Los actos administrativos son válidos única y exclusivamente en tanto y en cuanto se conformen y adecuen al mandato constitucional. Es nulo o inexistente, pues, todo acto administrativo emitido por un órgano estatal que incurre en un vicio que viola la Constitución. Conforme a ello la presunción no tiene cabida en un Estado de Derecho que privilegia a la Ley Suprema, ya que la validez de dichos actos no depende de que sean dictados o producidos por la autoridad administrativa, sino de su adecuación a la Constitución. Luce contradictorio pretender que la Constitución admita la presunción de legalidad y con ello la validez jurídica del acto administrativo por la sola razón de emanar de un órgano del Estado pues ello entraría en contradicción y es incompatible con un Estado republicano democrático que le otorga primacía a la persona humana.

A mayor abundamiento, la igualdad ante la ley es un principio reconocido por nuestra Constitución, lo que implica que ninguna ley y mucho menos la autoridad administrativa pueden establecer diferencias arbitrarias. En dicho contexto, al no admitirse la existencia de personas o grupos privilegiados tampoco es aceptable jurídicamente que el Derecho positivo conceda un privilegio tan exorbitante a favor de la Administración que presuma válidos los actos emanados de la misma por ese sólo hecho pues ello denota falta de fundamentación jurídica racional.

4. El acceso a la justicia como derecho fundamental

El acceso a la justicia es un derecho humano fundamental que implica la obligación positiva del Estado de conceder a todas las personas bajo su jurisdicción, un recurso judicial efectivo y sin restricciones contra actos violatorios de sus derechos fundamentales.

Nos remitimos al apartado 3 del Capítulo VI de esta obra en donde desarrollamos la exégesis de los derechos fundamentales y la importancia que denotan, por tratarse de institutos al servicio de la dignidad, que configuran esencialmente al Estado a punto tal que no podría concebirse un Estado constitucional democrático sin la tutela de dichos derechos, los que ponen a la persona a resguardo del poder del Estado en salvaguarda de su libertad individual.

5. Principio de proporcionalidad

De conformidad con el principio de interdicción de la excesividad, la intervención del legislador en el campo de los derechos fundamentales debe ser necesaria, adecuada y proporcionada, y toda limitación a dichos derechos está sujeta a la exigencia de que no exista otro medio menos irritante para los administrados. Este principio, también conocido como principio de proporcionalidad o de razonabilidad, implica la adecuación del medio al fin perseguido y que, ante la existencia de varios medios, se opte por aquél que ocasione el menor daño posible.

En el Capítulo VI hemos expresado que hay una parte del contenido del derecho, su núcleo o médula, que es necesaria para que los intereses jurídicamente protegibles, que dan vida al derecho, resulten real, concreta y efectivamente protegidos. En esta perspectiva se desconoce el contenido esencial del derecho cuando éste queda sometido a limitaciones que lo hacen impracticable, lo dificultan más allá de lo razonable o lo despojen de la necesaria protección. Y hemos agregado que las limitaciones a los derechos tiene como límite el núcleo esencial de dichos derechos, de modo que la ley que los regule no puede extenderse hasta penetrar su núcleo esencial.

En la actualidad existe una clara confrontación entre el derecho fundamental de acceso a la justicia y las normas infraconstitucionales que establecen la obligación del pago previo de los tributos reclamados por los Fiscos para que los contribuyentes puedan acceder efectivamente a un juicio justo.

Teniendo en cuenta que el contenido esencial de los derechos fundamentales es una expresión de la dignidad humana llevada al plano del ordenamiento jurídico, cabe reconocer la inviolabilidad de dicho contenido esencial, el cual no puede desnaturalizarse al extremo de que dichos derechos se desconozcan totalmente.

El *solve et repete* quebranta el principio de proporcionalidad o razonabilidad, por la injusticia que denota al violar el contenido esencial del derecho de acceso a la justicia con el fin de revisar los actos administrativos en materia tributaria, con la consecuencia de anular al extremo dicho derecho de manera tal de que éste resulta indisponible para su titular.

El *solve et repete* es una institución jurídica anacrónica y en franco retroceso en el derecho comparado y su mantenimiento en el derecho positivo local contraviene derechos fundamentales consagrados por las constituciones tanto Nacional cuanto provinciales.

La armonía entre el interés social representado por la recaudación tributaria y el interés individual, se obtiene con base en el principio de proporcionalidad o razonabilidad, que dimana de la propia esencia del Estado de Derecho y de la idea de Derecho y es concebido

como de fundamental importancia para la adecuada relación medio-fin entre el interés estatal y las libertades individuales. La limitación de los derechos individuales debe ser razonable a fin de lograr una proporcional adecuación de los medios respecto a los fines buscados por la norma restrictiva.

En Argentina, especialmente a partir de la incorporación de los tratados de derechos humanos a la Constitución Nacional reformada en 1994, la cuestión no queda limitada al reconocimiento expícito del derecho al libre acceso a la justicia, sino a proveer a su efectiva protección, de modo de impedir que este resulte finalmente violado. La restricción de la garantía del derecho fundamental de acceso a la justicia impide asegurar el ejercicio de los restantes derechos y libertades.

El derecho a la tutela judicial efectiva requiere que los procedimientos judiciales destinados a proteger los derechos sociales, no presenten condiciones u obstáculos que le quiten efectividad para cumplir con los fines para los que fueron previstos

Si la administración de justicia es el vehículo mediante el cual ha de llevarse a la práctica la obligación estatal de proveer la manera de que las personas puedan dirimir sus conflictos jurídicos para defender sus derechos, la abstención del interesado por razones ajenas a su voluntad que viene de la mano de una regla infraconstitucional como el *solve et repete*, que lo sitúa en condiciones desfavorables para emprender el litigio, es equivalente a una denegación de justicia.

A la luz de la garantía del debido proceso consagrado en la Constitución no existen argumentos jurídicos que habiliten a sostener la virtualidad del *solve et repete*, por cuyo motivo debe declararse la inconstitucionalidad de su aplicación en materia tributaria.

El Estado está obligado a administrar la justicia de modo tal de procurarle a los contribuyentes los medios alternativos idóneos para acceder a la justicia, sin que éstos deban soportar una carga tan pesada como el *solve et repete*, cortapisa ésta que, además y fundamentalmente, es ostensiblemente inconstitucional.

PARTE VI

SANCIÓN Y REMEDIO A LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS IRREGULARES

CAPITULO XXIX

LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS IRREGULARES Y LOS EXCESOS DE LOS FUNCIONARIOS DURANTE SU ACTUACIÓN. LOS REMEDIOS PROCESALES FRENTE A LOS MISMOS

I. Los actos administrativos irregulares

1. Nulidades en el procedimiento administrativo

Una característica esencial de la actuación de la Administración Pública es la sumisión al derecho. En este entendimiento, dentro del campo del derecho administrativo, la consecuencia de los actos defectuosos es su nulidad, es decir, la privación de los efectos jurídicos del acto.

Para determinar qué actos administrativos son inválidos, debe conocerse previamente cuáles son los requisitos de validez de dicho acto, de modo que de su comparación puedan quedar expuestos los posibles vicios. El acto será nulo o anulable en función de la mayor o menor gravedad del vicio.

El acto nulo es aquel en el cual la nulidad es radical y absoluta y que el juez sólo debe comprobar sin exigir prueba alguna. Es la ley misma la que reduce a la nada el acto viciado sin necesidad de efectuar una investigación acreditada con pruebas del hecho. Los actos nulos están prefijados y valorados objetivamente por la ley.

Los actos anulables, en cambio, requieren prueba. La ley prevé para ellos un principio de sanción que el juez debe desarrollar y definir con su propio criterio. La invocación de la anulabilidad sólo puede estar a cargo de los propios interesados.

Si bien los actos administrativos gozan de presunción de legitimidad, no es menos cierto que en determinadas circunstancias y en atención a la importancia del bien jurídico lesionado, la invalidez del acto deberá consagrarse absolutamente.

La antijuridicidad de un acto puede estar dada por una violación de la Constitución Nacional, de una ley, decreto, resolución, etc.; por ello, en razón del diferente rango jurídico de cada una de dichas normas, es diferente el grado de importancia de la lesión.

Cuando en el curso de su actuación, tanto dentro del marco de la ley penal tributaria cuanto por aplicación de la Ley N° 11.683, los funcionarios actuantes solicitan u obtienen medidas coercitivas y cautelares que lesionan derechos individuales de los contribuyentes o responsables, por la importancia del bien jurídico ofendido, el acto debe ser declarado nulo de nulidad absoluta e insanable.

La nulidad absoluta puede ser alegada por el particular en cualquier tiempo, y aunque el acto administrativo viciado haya adquirido la apariencia de formalmente firme, por haber transcurrido los plazos legales para recurrir o accionar contra él, sin haber interpuesto ningún recurso o acción.

Los efectos de la declaración de nulidad se retrotraen al momento en que el acto administrativo se realizó y su efecto inmediato es que el acto es ineficaz en sí mismo.

El sistema de nulidades toma en cuenta la distinción entre vicios que atacan formalidades esenciales y aquellos que lesionan formalidades accidentales, con lo cual se distingue entre insanabilidad y sanabilidad del vicio. Así, la distinción en grados procura alcanzar la finalidad que el proceso custodia, sin que se facilite el encubrimiento de la arbitrariedad a través de mecanismos que favorezcan indebidas prolongaciones del proceso y hasta la anulación del mismo, cuando las irregularidades del procedimiento no afecten garantías fundamentales de los particulares y puedan subsanarse.

Pero, al mismo tiempo, se preservan tales garantías individuales sancionando a las irregularidades administrativas procesales que las lesionan verdaderamente, con la nulidad absoluta del acto viciado, transitando así el justo equilibrio entre el interés social y el de los particulares.

La declaración de nulidad sólo procede cuando el vicio es sustancial o esencial, pudiendo establecerla la ley de procedimientos en forma expresa o taxativa, o bien el Juez en consideración a las circunstancias de cada caso.

En el Derecho Administrativo el particular o administrado sólo puede pedir la nulidad si está legitimado, es decir, solamente en los casos en que el acto afecte sus derechos subjetivos o intereses legítimos.

Va de suyo que en todos los casos en que se solicite la declaración de nulidad del acto con la consecuencia de su ineficacia jurídica, deberá probarse convincentemente el vicio que subyace en el mismo, para que resulte clara y manifiesta la violación aducida.

2. Requisitos esenciales del acto administrativo. Vicios

Los requisitos esenciales del acto administrativo son aquellos que si llegaren a faltar o están viciados provocan la nulidad absoluta del acto. Es como si el acto no hubiere existido.

El artículo 7° de la Ley N° 19.549 enumera los requisitos esenciales del acto administrativo, siendo ellos los siguientes:

- **competencia**, o aptitud legal que detenta un órgano de la Administración para actuar en razón de la materia, grado, lugar y tiempo. La competencia es el conjunto de facultades que un órgano de la Administración puede ejercer legítimamente.

Sin embargo, suele utilizarse la expresión con un sentido más amplio que abarca tanto la "competencia" del órgano cuanto la atribuible al funcionario público.

La incompetencia puede ser en razón del territorio, en razón de la función (o de la materia), en razón de la jerarquía (o del grado) y por razón del tiempo.

La primera sobreviene cuando una autoridad interviene en el ámbito territorial reservado a otra, y ocasiona la nulidad absoluta del acto administrativo. Un ejemplo de ello sería una resolución del organismo fiscal dictada por una dependencia que no corresponde al domicilio del contribuyente o responsable afectado.

La violación de la competencia funcional se da en los casos en que una rama de la Administración intervenga en asuntos que corresponden a otra y también se sanciona con la nulidad absoluta, cuando la invasión es clara y manifiesta. El caso más evidente es cuando el órgano administrativo toma iniciativas o decisiones reservadas a los legisladores o a los jueces.

La incompetencia en razón del grado jerárquico generalmente no ocasiona la consecuencia más grave de nulidad, sancionándose las más de las veces con la anulabilidad del acto.

Así, cuando el órgano inferior ejerce competencia que es propia del superior jerárquico, si el acto puede ser ratificado, porque la ley permite que el superior atraiga a sí el acto del inferior para someterlo a su examen y decisión, el acto es válido. Si, en cambio, ello está prohibido, el acto es nulo.

- **Causa**, es decir, las circunstancias de hecho y de derecho que dieron lugar al dictado del acto. Puede existir en el órgano administrativo una apreciación errónea de los hechos que den lugar a un acto, el cual sería anulable.

El acto administrativo podría también estar fundado en derecho falso, en cuyo caso el error, aunque los hechos sean correctos, puede derivar en la sanción de nulidad.

- **Motivación**, o exteriorización de las razones que condujeron al órgano administrativo a dictar el acto y las causas o antecedentes de hecho y de derecho que lo justifican. La falta de motivación es equivalente a falta de fundamentación y ello puede implicar la invalidez del acto en razón de que la Administración Pública no puede actuar arbitrariamente. El acto administrativo debe ser motivado o fundado en atención a que, ya sea que se dicte en ejercicio de facultades regladas o discrecionales, debe estar dirigido a satisfacer el interés público.

La imposición de esta exigencia se conecta con el principio constitucional de la inviolabilidad de la defensa, ya que sólo la motivación del acto permite al particular afectado controlar su legitimidad a través de la exteriorización de los motivos que lo fundamentan.

La motivación debe ser concomitante al acto, acompañando a la resolución, en un solo cuerpo, integrando un solo escrito. Se admite la motivación previa, debiéndose, en tal caso, hacerse mención de los antecedentes que lo preceden, en oportunidad de dictarse el acto administrativo, en cuyo caso, pasan a integrarlo.

- **Objeto**, o efecto práctico que la Administración Pública procura obtener con el acto en el caso concreto. De conformidad con el inciso c) del artículo 7° de la Ley N° 19.549 el objeto debe ser cierto física y jurídicamente posible, debe decidir todas las

peticiones formuladas, pero puede involucrar otras no propuestas, previa audiencia del interesado y siempre que ello no afecte derechos adquiridos. Como puede verse, la Administración no puede resolver sobre las nuevas cuestiones sin que el administrado argumente sobre las mismas, confirmándolas o rechazándolas, pues de lo contrario se violaría el derecho a réplica.

- **Procedimiento.** Antes de la emisión del acto deben cumplirse los procedimientos esenciales y sustanciales previstos y los que resulten implícitos del ordenamiento jurídico. Sin perjuicio de lo que establezcan otras normas especiales, considérase también esencial el dictamen proveniente de los servicios permanentes de asesoramiento jurídico cuando el acto pudiere afectar derechos subjetivos e intereses legítimos (artículo 7º, inc. d), Ley N° 19.549).
- **Finalidad.** Debe darse estricto cumplimiento a la finalidad que resulte de las normas que otorgan las facultades pertinentes del órgano emisor. Las medidas que el acto involucre deben ser proporcionalmente adecuadas a aquella finalidad. No pueden perseguirse encubiertamente otros fines, públicos o privados, distintos de los que justifican el acto, su causa y objeto. Dado que el fin del acto administrativo radica en la satisfacción del interés público, la discrecionalidad de la Administración Pública no puede violar la finalidad de dicho interés, pues, en tal caso, actuaría arbitrariamente y, por lo tanto, ilegítimamente. El acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable, por violación de su finalidad cuando existe discrepancia entre los móviles que inspiraron la actuación administrativa y los queridos por la ley.

En los procedimientos administrativos llevados a cabo por los organismos fiscales, los actos viciados por violación a la finalidad de la ley pueden presentarse al comienzo o al final de los mismos. Al comienzo, cuando el móvil de la actuación es ajeno al espíritu de la ley tributaria, es decir, cuando la misma se inspira en ventajas personales en favor del funcionario público o de terceros o en motivaciones lesivas en contra del administrado, o en otras razones ajenas a la finalidad que inspiró el dictado de la ley. Al final, cuando se sanciona arbitrariamente al infractor especialmente en aquellos supuestos de multas graduables entre un mínimo y un máximo, aplicándose las escalas más altas sin fundamento para ello.

- **Forma.** De acuerdo con el artículo 8º de la Ley N° 19.549, el acto administrativo se manifestará expresamente y por escrito, indicará el lugar y fecha en que se lo dicta y contendrá la firma de la autoridad que lo emite. La forma o el modo en que la resolución administrativa llega a conocimiento del administrado desempeña una función de garantía de los derechos de los administrados, pues sólo imponiéndose debidamente del acto podrán estos hacer uso del derecho de defensa. En efecto, la notificación del acto es un requisito indispensable para prevenir al administrado de las posibles consecuencias derivadas del mismo, a fin de que el interesado esté en condiciones de ubicarse dentro del marco garantizador consagrado por la Constitución y, en base a ello, pueda asegurarse de que sus derechos no sean conculcados. El acto es nulo cuando se hubieren violado formas esenciales, debiéndose interpretar que caen en este supuesto los actos en los que falta la fecha, el lugar, la aclaración de qué autoridad proviene o su firma, la comparencia de testigos, cuando ello es exigido.
- **Vicios por inmoralidad**

Dado que los derechos fundamentales son la base del Estado de Derecho, éste está al servicio de la dignidad humana y del bien común. El respeto a los valores esenciales inherentes a la dignidad humana legitima al Estado. La fundamentalidad

de los derechos viene dada por su relación con la dignidad humana, la que constituye, por un lado, el núcleo básico irreductible e irrenunciable del estatus jurídico de la persona y, por el otro, el elemento básico del ordenamiento jurídico.

Los derechos humanos son elementos esenciales del ordenamiento jurídico de la comunidad, en tanto y en cuanto dicho ordenamiento se establece como marco de una convivencia humana justa. En este aspecto, la moral es la forma de alcanzar la excelencia a la que debe propender dicha convivencia.

De conformidad con el artículo 386° del Código Civil y Comercial son de nulidad absoluta los actos que contravienen el orden público, la moral o las buenas costumbres. Quedan abarcados por la sanción de nulidad los actos que desconozcan la dignidad humana, entre los cuales merecen una consideración especial aquellos que analizaremos en el punto siguiente por implicar delitos contra los particulares.

II. Los excesos de los funcionarios que constituyen delitos

La actuación de los funcionarios públicos debe tener necesariamente una base moral, quedando incluido en dicha noción el concepto de “buenas costumbres” y el de “buena fe”, debiéndose ejercitar con absoluto respeto al orden jurídico y a la dignidad de los administrados. La íntima relación entre el derecho administrativo y la moral eleva a esta última a nivel de principio general.

El objeto de la actuación administrativa puede ser, en sí mismo, moral, pero ello debe complementarse con una manera también moral de alcanzarlo, de modo que la ética gobierne tanto al objeto cuanto al procedimiento empleado para concretarlo.

La actividad administrativa afecta derechos individuales y durante la misma debe prevalecer la noción de lealtad entre el funcionario y el administrado. Así como la conducta del particular es reprochada cuando no se guía por la buena fe y las buenas costumbres, o cuando no se ajusta a los preceptos normativos que establecen deberes y obligaciones a su cargo, también las acciones irregulares de los funcionarios que no se ajusten a dichas pautas son castigadas por el derecho.

Adviértase que el Código Civil y Comercial en su artículo 12° proclama que las convenciones particulares no pueden dejar sin efecto las leyes en cuya observancia estén interesados el orden público y las buenas costumbres, el artículo 279°, del mismo Código, declara que el objeto del acto jurídico no debe ser un hecho imposible o prohibido por la ley, contrario a la moral, a las buenas costumbres, al orden público o lesivo de los derechos ajenos o de la dignidad humana

Las acciones de los hombres que perjudiquen a un tercero u ofendan al orden y a la moral pública están sometidas a la autoridad de los magistrados, por interpretación *contrario sensu* del artículo 19° de la Constitución Nacional.

Los funcionarios de la AFIP, en el transcurso de los procedimientos administrativos o penales en que intervienen, no deben incurrir en irregularidades o excesos que lesionen derechos de los particulares.

Nos interesa analizar aquellos supuestos en los que, de existir tales excesos, estos pueden constituir delitos tipificados en el Código Penal, y, en particular, aquellos que implican un menoscabo de la libertad síquica o física de los particulares.

1. Delitos contra la libertad síquica

1.1. Amenazas y coacciones

El artículo 149° bis del Código Penal sanciona con prisión de 6 meses a 2 años al que hiciere uso de amenazas para alarmar o amedrentar a una o más personas (primer párrafo) reprimiéndose, en cambio, con prisión o reclusión de 2 a 4 años al que hiciere uso de amenazas con el propósito de obligar a otro a hacer, no hacer, o tolerar algo contra su voluntad (segundo párrafo).

En el delito tipificado por el primer párrafo del artículo 149° bis, la amenaza ataca la libertad síquica de una persona, impidiendo a ésta autodeterminarse por existir un condicionamiento proveniente de su exterior. Se crea un estado de temor o inquietud que impiden ejercer la libertad en plenitud perturbando el normal ejercicio de su conciencia.

En el delito tipificado por el segundo párrafo de dicho artículo, las amenazas anulan la determinación del sujeto, pues prevalece ilegítimamente la voluntad ajena sobre la propia, quedando eliminada esta última totalmente tanto en su etapa de formación como en la de ejecución.

Constituye una típica coacción que decide la voluntad del sujeto, impulsándolo o inhibiéndolos mediante la influencia decisiva que proviene del exterior de su ser.

1.2. Vejaciones y apremios ilegales

El artículo 144° bis, inciso 2° del Código Penal, reprime con prisión o reclusión de 1 a 5 años e inhabilitación especial por doble de tiempo al funcionario público que emplea ciertos procedimientos que mortifican a la víctima atacando su libertad, patentizándose esta última en el derecho a no sufrir malos tratos de parte de los funcionarios públicos que tienen el poder otorgado por la función.

La vejación puede entenderse como todo trato humillante que mortifica moralmente a una persona, atacando su sentimiento de dignidad o de respeto que merece como tal y con el que espera ser tratada.

Los apremios ilegales generalmente persiguen el propósito de lograr una determinada conducta en el apremiado como ser una manifestación sobre un hecho determinado. El apremio puede estar constituido tanto por vejaciones, cuanto por amenazas, imprecaciones, órdenes intimidatorias, etc.

Así, el artículo 144 bis, inc. 2°, sanciona con la pena antedicha al funcionario que desempeñando un acto de servicio cometiera cualquier vejación contra las personas o les aplicare apremios ilegales.

Adviértase que para que el funcionario incurra en este delito tiene que estar actuando como tal, es decir el hecho debe ocurrir en un acto de servicio.

2. Delitos contra la libertad física

2.1. Incomunicación indebida y abuso de autoridad

Si se prolongare indebidamente la detención de una persona, sin ponerla a disposición del Juez competente, el artículo 143°, inc. 2° del Código Penal, reprime con reclusión o prisión de 1 a 3 años e inhabilitación especial por doble tiempo, a quien fuese responsable de la demora.

Esta situación podría darse en los casos de aprehensión o detención sin orden judicial cuando durante un procedimiento llevado a cabo por la AFIP, los funcionarios sorprenden a alguna persona tratando de destruir pruebas de un delito. En este caso deberán poner al aprehendido a disposición del Juez competente en un plazo que no exceda de 6 horas (artículos 284°, inc. 4 y 287° del Código Procesal Penal). Si así no lo hicieren podrán sufrir las penas citadas.

La incomunicación personal entendida ésta como un medio de evitar que el individuo se comunique con personas extrañas sometiéndolo a un aislamiento casi total, por tratarse de una medida que limita severamente la libertad personal, sólo puede ser decretada por el juez, salvo que se tratare de casos urgentes debidamente probados, en cuyo caso la duración de la misma no puede ser superior a las seis horas.

Este supuesto puede presentarse sólo con relación a presuntos imputados de un delito. En cambio, la incomunicación con el alcance severo indicado precedentemente no puede aplicarse a quienes tienen la condición de testigos, pues a estos corresponde otorgarles un trato más flexible limitándoles la comunicación solamente con relación a aquellas otras personas presentes en el lugar del operativo que, se sospecha, válidamente, podrán obstaculizar la investigación en caso de que se comuniquen con el testigo.

Si el funcionario actuante no se ajustase a las reglas indicadas, la incomunicación ilegal de que hiciere objeto a la víctima le hará incurrir al agresor en el delito de abuso de autoridad tipificado en el artículo 248° del Código Penal que reprime con prisión de 1 mes a 2 años e inhabilitación especial por doble de tiempo, al funcionario público que dictare resoluciones u órdenes contrarias a las constituciones o leyes nacionales o provinciales o no ejecutare las leyes cuyo cumplimiento le incumbiere.

2.2. Privación abusiva de libertad

El artículo 144° bis, inciso 1, del Código Penal, reprime con prisión o reclusión, de 1 a 5 años e inhabilitación especial por doble tiempo al funcionario público que, con abuso de sus funciones o sin las formalidades prescritas por la ley, privase a alguno de su libertad personal.

Encuadra dentro de la figura delictiva, pues, el hecho cometido por el funcionario que se excede o extralimita en el desempeño de sus funciones al privar de la libertad a alguien ejerciendo funciones propias de su cargo.

Ejemplo de ello lo constituye el hecho de prolongar la detención de una persona sospechada de haber delinquido, más allá de los términos fijados por la ley, así como las detenciones llevadas a cabo por la policía que respondan a remotísimas sospechas de que se ha cometido un delito y que el mismo es imputado a la víctima de la privación de la libertad.

En los operativos de la AFIP, cuando resulte necesaria la identificación de las personas presentes durante el acto y los funcionarios de dicho organismo procedan a interrogarlas en su calidad de testigos con el propósito de hacer averiguaciones sobre los hechos sometidos a investigación, deberá ponerse especial cuidado en no retardar innecesariamente la ejecución del interrogatorio a fin de no demorar al testigo indebidamente, pues, caso contrario, se le estaría privando de su libertad física ilegítimamente, pudiendo hacerse pasible el agente fiscal de las penas establecidas por el artículo 144° bis.

3. Violación de domicilio

El artículo 150° del Código Penal expresa que "será reprimido con prisión de 6 meses a 2 años, si no resultare otro delito más severamente penado el que entrare en morada o casa de negocio ajena, en sus dependencias o en el recinto habitado por otro, contra la voluntad expresa o presunta de quien tenga derecho a excluirla".

La voluntad de exclusión actúa como límite entre el allanamiento legal y el antijurídico; y es por ello que la ilegalidad queda excluida cuando medie consentimiento de quien tenga facultad para otorgarlo.

El artículo 151° del Código Penal además impone inhabilitación especial por seis meses a dos años a aquellos funcionarios y agentes de la autoridad, sujetos activos del procedimiento, que allanen un domicilio sin las formalidades prescriptas por la ley o fuera de los casos que ella determine. La pena se torna más gravosa pues se presume que el funcionario ha actuado con abuso de autoridad en el ejercicio de sus funciones específicas.

4. Concordancia de los principios del derecho penal con los que informan al derecho administrativo.

Hemos señalado en otro lugar de esta obra que existen principios comunes que informan al procedimiento administrativo y al proceso penal. Tal aseveración se hace teniendo en cuenta que la relación del Estado con los particulares puede generar en cabeza del administrado, en determinadas circunstancias, el riesgo de ser imputado en algún ilícito de carácter infraccional o dar lugar a una denuncia penal que lo involucre. Ello así, partiendo del carácter oficial, instructorio, la impulsión de oficio y el postulado de la verdad material que tienen tanto uno como el otro y, además, la validez o eficacia que sobre ellos tienen todas las garantías de rango constitucional consagradas a favor del administrado. Así, hemos dicho que "ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni puede ser obligado a declarar contra sí mismo, o arrestado sino en virtud de orden judicial escrita. Es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos. El domicilio es inviolable, como también la correspondencia epistolar y los papeles privados, siendo el Código Procesal Penal el que determina en qué casos y con qué justificativos podrá procederse a su allanamiento y secuestro. Por su parte el párrafo final del artículo 19° de la Constitución Nacional dispone que ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe".

La inobservancia por parte de la Administración tributaria de los principios constitucionales que amparan al administrado torna al acto administrativo en irregular y, por lo tanto, pasible de su tacha de nulidad. Además, cuando el vicio administrativo reconozca su causa en una conducta del funcionario actuante que mereciera reproche penal, tal circunstancia habilita a la víctima a efectuar la denuncia correspondiente.

III. Los remedios procesales frente a actos irregulares y excesos de los funcionarios

En los apartados anteriores hemos analizado los supuestos de nulidades de los actos administrativos, como así también los hechos que, de ser producidos por los funcionarios públicos, constituyen delitos. En el presente veremos las vías procesales con las que cuentan los particulares para ejercer la defensa de sus derechos, que se hubieren visto afectados por tales hechos.

1. Impugnación de los actos administrativos

Los vicios en que se hubiere incurrido en el procedimiento administrativo, habilitan a la víctima del acto viciado a solicitar la declaración de nulidad, a partir del momento en que la irregularidad se verifique.

Por tratarse de actos consumados en la etapa administrativa, suponemos que no existe una denuncia penal en contra del particular que habilite la iniciación de un proceso judicial.

En tal circunstancia, el particular no tiene la posibilidad de presentar el pedido de nulidad ante el juez interviniente, ya que no hay causa abierta. En cambio tiene a su disposición el recurso jerárquico mediante el cual presentará su queja dentro de la propia AFIP, subiendo en la escala jerárquica, solicitando la revocación del acto viciado.

Sin embargo, por la especial naturaleza de los derechos que pueden verse afectados, por aplicación del artículo 23° de la ley nacional de procedimientos administrativos N° 19.549, un acto de alcance particular podrá ser impugnado por vía judicial cuando los comportamientos materiales de la Administración importen vías de hecho administrativas lesivas de un derecho o garantías constitucionales.

Sobre la base de la facultad conferida por el artículo 23° citado, el particular puede accionar judicialmente, apartándose de la vía jerárquica administrativa, cuando ha sido víctima de un hecho del organismo público que lesiona un derecho o garantía constitucional.

Se está en presencia de una vía de hecho cuando la Administración Pública quebranta el principio de legalidad y promueve operaciones materiales restrictivas o cercenadores de los derechos y garantías individuales, careciendo de la base legal sustentadora.

Las garantías afectadas por el comportamiento material irregular de la Administración se refieren al derecho de propiedad o a las libertades públicas garantizadas por el ordenamiento jurídico.

La flagrante, manifiesta o grosera lesión a derechos o garantías constitucionales es lo que ha impulsado al legislador a eximir al particular del agotamiento de la vía administrativa por las mismas razones que inspiraron la admisión del juicio de amparo, al que nos referiremos en el punto siguiente.

Cuando en el transcurso de una inspección de la AFIP dentro del marco del artículo 35° de la Ley N° 11.683, los funcionarios se excediesen en el cumplimiento de sus funciones, lesionando derechos o garantías constitucionales de los particulares, éstos tienen la facultad legal de solicitar la impugnación judicial de los actos ilegítimos, posibilitando, con ello, el debido control judicial que permita el adecuado equilibrio entre autoridad y libertad.

Así, por ejemplo, el secuestro de documentación efectuado ilegítimamente, sin el debido respeto a las disposiciones legales que lo regulan, torna al acto en ineficaz y, al mismo tiempo, faculta a la víctima a impugnarlo judicialmente.

La declaración de nulidad del acto por parte del Juez, obliga a la inmediata devolución de los efectos secuestrados y ocasiona la ineficacia de los mismos para ser utilizados por el organismo fiscal como prueba acreditante de la existencia de un delito.

Si, en medio de la inspección, los funcionarios públicos incurriesen en actos que ataquen tanto la libertad física cuanto la libertad síquica, además de instar la declaración de invalidez del acto administrativo así viciado, denunciando el hecho ante el juez competente, el particular afectado puede efectuar la denuncia penal en contra del agresor, si encuadra su accionar dentro de algunas de las figuras penales estudiadas en el apartado II del presente capítulo.

2. Acción de Amparo

Contra todo acto u omisión de autoridad pública que, en forma actual o inminente, lesione, restrinja, altere o amenace, con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, los derechos o garantías explícita o implícitamente reconocidos por la Constitución Nacional, (con excepción de la libertad individual tutelada por el hábeas corpus) puede interponerse una "acción de amparo", regulada en origen en el orden nacional por la Ley N° 16.986, e incorporada al plexo constitucional por la reforma del año 1994, en el artículo 43°.

La lesión debe tener vigencia al tramitarse la acción de amparo, y el perjuicio debe ser real, efectivo, tangible, concreto e ineludible.

Lo que interesa es el daño presente. El pasado sólo interesa en tanto y en cuanto se prolongue hasta el presente.

El daño futuro, en principio, no importa para la acción de amparo, salvo que exista una conexión íntima y sólida con el presente, esto es de actos futuros inminentes o próximos a ejecutarse. Se trata, en suma, de tutelar la amenaza de una lesión precisa, concreta e inminente.

Consecuentemente, el amparo procede frente a la transgresión de un derecho constitucional, pero también cuando existiere contra dicho derecho una amenaza ilegal de tal magnitud que le pusiera en peligro efectivo e inminente.

El artículo 2° de la Ley N° 16.986, en su inciso a), dispone que la acción de amparo no será admisible cuando existan recursos o remedios judiciales o administrativos que permitan obtener la protección del derecho o garantía constitucional de que se trate. Por su parte, el artículo 43° de la Constitución Nacional, hace similar alusión al señalar que "toda persona puede interponer acción expedita y rápida de amparo, siempre que no exista otro medio judicial más idóneo ...".

Los actos arbitrarios de la Administración, consumados tanto en ejercicio de facultades regladas o discrecionales, son impugnables a través de la acción de amparo, en tanto encuadren dentro de las prescripciones regladas por la Ley N° 16.986. La Administración Pública debe regirse por los principios de moral administrativa, objetividad, imparcialidad, igualdad ante la ley, etc., por cuya razón los actos que ella realice deben estar sometidos al control judicial, incluso por vía de amparo, cuando fueren claramente arbitrarias e infundadas.

La acción de amparo podrá deducirse por toda persona individual o jurídica, por sí o por apoderados, en tanto se considere afectado conforme a las pautas examinadas precedentemente.

En materia tributaria, la acción de amparo que el particular lesionado está facultado a instar ante el juez, se fundamenta en vicios de un acto administrativo que importe un daño a derechos constitucionales no tutelados por el hábeas corpus, quedando incluido, entre ellos el derecho de propiedad conculcado en el caso que los funcionarios públicos secuestraren documentación, por medios ilegítimos, por no contar con autorización judicial y sin mediar consentimiento expreso del titular de los efectos.

En tal caso, la Ley N° 11.683 no prevé ningún recurso administrativo que proteja el derecho constitucional lesionado, pues el recurso de amparo establecido por el artículo 182° de dicha ley sólo es aplicable por demora excesiva de la Administración en la realización de trámites o diligencias a cargo de la AFIP.

Por lo tanto, la acción de amparo bajo estudio, es admisible, en nuestra opinión, cuando el accionar del organismo fiscal dañe un derecho constitucional (salvo la privación de libertad tutelada por el hábeas corpus), y en tanto no exista un recurso administrativo u otro remedio judicial distinto que por su característica de sumarísimo pueda brindar rápidamente protección a tal derecho.

La acción de amparo no será admisible, en función del inciso e) del artículo 2° de la Ley N° 16.986, cuando la demanda no hubiese sido presentada dentro de los quince días hábiles a partir de la fecha en que el acto fue ejecutado o debió producirse. La jurisprudencia predominante hasta el presente ha mantenido la virtualidad del plazo señalado luego de la incorporación del instituto del amparo al artículo 43° de la Constitución Nacional ³⁵⁷.

Nótese que si al vencimiento del plazo señalado, la víctima del acto administrativo no hubiere presentado la demanda, no podrá utilizar la acción de amparo para proteger el derecho lesionado. Le queda, en cambio, la posibilidad de acudir a las demás vías procesales previstas en el apartado 1.

3. El hábeas data

El instituto de hábeas data incorporado en el artículo 43°, párrafo 3° de la Constitución Nacional, constituye un instrumento destinado a evitar las intromisiones injustificadas en la vida privada de las personas, que puedan derivar del registro indiscriminado de datos, situación que se configura cuando se trata de datos falsos o desactualizados.

A tal efecto, el párrafo mencionado en la norma citada dispone que “toda persona podrá interponer esta acción para tomar conocimiento de los datos a ella referidos y de su finalidad, que consten en registros o bancos de datos públicos, o los privados destinados a proveer informes, y en caso de falsedad o discriminación, para exigir la supresión, rectificación, confidencialidad o actualización de aquéllos”. Este instituto ha sido reglamentado por la Ley N° 25.326.

En el ámbito nacional, la AFIP, posee una base de datos de los contribuyentes con finalidades diversas. El hábeas data habilita a cualquier contribuyente a tomar conocimiento en forma rápida y expedita de los datos personales obrantes en ella, facultándolo, además, en su caso, a requerir la rectificación o supresión de aquellos datos falsos o desactualizados. Este instituto ha de cobrar relevancia como una herramienta eficaz para los

³⁵⁷ Cfed. Córdoba, Sala B, 23/5/2000, “Portal de Belén c. Ministerio de Salud y Acción Social”.LLC, 2000-815.

contribuyentes y responsables, ante la progresiva utilización por parte del organismo fiscal de sistemas de información con el fin de supeditar, en ocasiones, el tratamiento fiscal de los mismos a su situación registral en la mencionada base de datos. Sirva como ejemplo, la exigencia de la consulta obligatoria a la base de datos de la AFIP que deben realizar los agentes de retención para confirmar la validez de los certificados de no retención total o parcial que se le exhiben o, en el caso de las entidades financieras la consulta obligatoria a dicha fuente, para confirmar el libre deuda previsional presentado por el cliente en su carácter de empleador, a los fines del otorgamiento de nuevos créditos.

Como puede apreciarse, el derecho de acceder a los datos propios solo tiene sentido si se permite al interesado el ejercicio de la acción de rectificar o cancelar los datos de carácter personal que resulten incompletos o inexactos. Si la utilización indebida de esos datos o su inexactitud hubiere ocasionado perjuicios al administrado, será procedente el reclamo de daños y perjuicios.

El artículo 4° de la Ley N° 25.326, establece una serie de requisitos que constituyen límites para la obtención y la administración de los datos, a saber:

- Los datos personales que se recojan a los efectos de su tratamiento deben ser ciertos, adecuados, pertinentes y no excesivos en relación al ámbito y finalidad para los que se hubieren obtenido.
- La recolección de datos no puede hacerse por medios desleales, fraudulentos o en forma contraria a las disposiciones de dicha ley.
- Los datos objeto de tratamiento no pueden ser utilizados para finalidades distintas o incompatibles con aquéllas que motivaron su obtención.
- Los datos deben ser exactos y actualizarse en el caso de que ello fuere necesario.
- Los datos total o parcialmente inexactos, o que sean incompletos, deben ser suprimidos y sustituidos, o en su caso completados, por el responsable del archivo o base de datos cuando se tenga conocimiento de la inexactitud o carácter incompleto de la información de que se trate, sin perjuicio de los derechos del titular a instar a la supresión o sustitución de los mismos.
- Los datos deben ser almacenados de modo que permitan el ejercicio del derecho de acceso de su titular.
- Los datos deben ser destruidos cuando hayan dejado de ser necesarios o pertinentes a los fines para los cuales hubiesen sido recolectados.

Por su parte, el artículo 6° de la ley citada precedentemente dispone que cuando se recaben datos personales se deberá informar previamente a sus titulares en forma expresa y clara:

- La finalidad para la que serán tratados y quiénes pueden ser sus destinatarios o clase de destinatarios;
- La existencia del archivo, registro, banco de datos, electrónico o de cualquier otro tipo, de que se trate y la identidad y domicilio de su responsable;
- El carácter obligatorio o facultativo de las respuestas al cuestionario que se le proponga;

- Las consecuencias de proporcionar los datos, de la negativa a hacerlo o de la inexactitud de los mismos;
- La posibilidad del interesado de ejercer los derechos de acceso, rectificación y supresión de los datos.

Nótese que los requerimientos de información sobre datos propios o de terceros, para que estén legitimados, deben efectuarse conforme con las pautas que acabamos de reseñar y, sin embargo, los requerimientos formulados por la AFIP, en general, no dan cabal cumplimiento a tales exigencias limitándose a indicar las penalidades por no suministrar la información. Ello deriva en la consecuencia que el particular requerido pueda rechazar los requerimientos que no observen los extremos legales referidos. Si, no obstante lo expresado la información se brindase, el vicio incurrido en la colectación de los datos puede dar fundamento para invocar la invalidez de su utilización en el curso de un procedimiento administrativo o judicial, atendiendo a la teoría del *fruto del árbol venenoso*.

El artículo 10° consagra el deber de confidencialidad al prescribir que el responsable y las personas que intervengan en cualquier fase del tratamiento de datos personales están obligados al secreto profesional respecto de los mismos, quedando relevados del deber de secreto por resolución judicial y cuando medien razones fundadas relativas a la seguridad pública, la defensa nacional o la salud pública.

El artículo 17° prevé excepciones al derecho de acceso, rectificación, supresión o actualización por parte del titular de los datos, cuando esté en juego la protección de la defensa de la Nación, del orden y la seguridad pública, o de protección de los derechos e intereses de terceros y también puede ser denegada la información sobre datos personales por los responsables o usuarios de bancos de datos públicos, cuando de tal modo se pudieran obstaculizar actuaciones judiciales o administrativas en curso vinculadas a la investigación sobre el cumplimiento de obligaciones tributarias o previsionales, la investigación de delitos penales y la verificación de infracciones administrativas. La resolución que así lo disponga debe ser fundada y notificada al afectado. Sin embargo, estas excepciones ceden en oportunidad en que el afectado tenga que ejercer su derecho de defensa.

Teniendo en cuenta que la ley de hábeas data prevé la confidencialidad de los datos, la que sólo cede frente a las circunstancias excepcionales mencionadas, la AFIP deberá abstenerse de ejercer el derecho que le acuerda el artículo 102° de la ley N° 11.683 de publicar periódicamente la nómina de los responsables de obligaciones impositivas y su situación tributaria. Aún en el caso que no existiese regulación legal del hábeas data, el mentado artículo 102° es inconstitucional, en nuestra opinión, por conculcar el derecho a la intimidad.

4. El hábeas corpus

El hábeas corpus es un procedimiento judicial cuya finalidad es tutelar la libertad ambulatoria, que constituye un derecho primario, individual y básico, sin el cual es difícil el ejercicio de los demás derechos humanos.

El concepto de "libertad ambulatoria" es más amplio que el de "libertad física". En efecto, con este último significado el hábeas corpus funciona como instrumento para cuestionar arrestos, prisiones o detenciones, en tanto que con aquel más amplio, podrá usarse también para impugnar lesiones menores al derecho de locomoción, como seguimientos molestos,

hostigamiento, vigilancias excesivas, impedimento de acceso a lugares de trabajo, etc. a pesar de que no medie arresto.

El amplio y trascendente significado asignado a este instituto ha sido receptado en el cuarto párrafo del artículo 43° de la Constitución Nacional, el que dispone que “cuando el derecho lesionado, restringido, alterado o amenazado fuera la libertad física o en caso de agravamiento ilegítimo en la forma o condiciones de detención, o en el de desaparición forzada de personas, la acción de hábeas corpus podrá ser interpuesta por el afectado o por cualquiera en su favor y el juez resolverá de inmediato aun durante la vigencia del estado de sitio”.

La Ley N° 23.098 es la que regula en el plano legislativo este instituto, precisando al respecto que corresponderá el procedimiento de hábeas corpus cuando se denuncie un acto u omisión de autoridad pública que implique:

- a) limitación o amenaza actual de la libertad ambulatoria sin orden escrita de autoridad competente.
- b) agravación ilegítima de la forma y condiciones en que se cumple la privación de la libertad sin perjuicio de las facultades propias del juez del proceso si lo hubiere.

El hábeas corpus puede ser reparador si ataca una lesión ya consumada, o preventivo si procura impedir una lesión a producirse.

Para la procedencia del hábeas corpus reparador es indiferente el modo en que se ha consumado la detención, siendo, en cambio, decisivo que se haya configurado una situación de privación de libertad física sin orden escrita o resuelta por autoridad incompetente.

Con relación a los operativos practicados por el organismo fiscal, los supuestos de arresto o detención que habilitan el hábeas corpus, son todos aquellos casos ya examinados, en los que con evidente abuso de poder se retiene a cualquier persona (testigos demorados, imputados a ser llevados ante el Juez para tomarle declaración indagatoria), durante más tiempo que el admitido por el Código Procesal Penal.

La restricción ilegal de la libertad invocada debe ser actual, por cuya razón, si el arresto o detención concluyó por cualquier otro motivo, el hábeas corpus reparador pierde su razón de ser.

El arresto de quien es sorprendido cometiendo un delito no es inconstitucional a pesar de no existir orden escrita, pero, si dentro de un muy breve plazo la autoridad judicial no legitima por escrito la detención, es procedente la articulación de un hábeas corpus.

El hábeas corpus procede como un medio preventivo, cuando la detención aún no se ha producido pero puede presuponerse que la misma sea inminente, en tanto la amenaza puede demostrarse positivamente y no se trate de meras presunciones o conjeturas.

Una tercera modalidad del hábeas corpus es el denominado "correctivo", por medio del cual se protege a los particulares no sólo de la extinción completa de la libertad física, sino de aquellas perturbaciones menores que por sus características pueden causar a un sujeto un daño mayor que el propio aprisionamiento.

En tal sentido, la doctrina menciona como ejemplo a las vigilancias reiteradas de un domicilio sin motivo aparente, o las citaciones permanentes que configuran en su conjunto un cuadro casi alienante.

También procede el hábeas corpus correctivo para hacer cesar las vejaciones o agravios de que fueron objeto los detenidos.

El procedimiento del hábeas corpus es completamente sumario y, debe cursarse sin sujeción a formas dilatorias, sin otra regla ni guía que las discrecionales que impone la naturaleza excepcional y privilegiada del recurso y que basten a llenar las condiciones esenciales de todo juicio, según sostuvo desde antiguo la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Es, por tanto, sumarísimo y sencillo y permite concentración y continuidad a fin de alcanzar celeridad. Es lógico que así sea ya que tiene por objeto proteger nada menos que el derecho a la libertad corporal, derecho primordial del hombre que, en orden de prioridades es el que le sigue inmediatamente a la vida.

Después de presentada la denuncia, inmediatamente se pide por auto un informe a la autoridad requerida, el que debe responderse de inmediato, o en el plazo que fije el juez.

El procedimiento probatorio se tramita en forma comprimida en una sola audiencia, y en casos excepcionales, la misma se continúa en un plazo que no excede las veinticuatro horas.

Terminada la audiencia, el juez dictará la sentencia inmediatamente.

El juez está obligado a requerir la presencia del detenido y la autoridad que lo retiene a presentarlo y debiendo obligadamente el detenido estar presente durante la audiencia de prueba. Así, el juez toma contacto personal con todas las personas interesadas en el hábeas corpus, dándose con ello plena satisfacción al principio conocido en doctrina como "inmediación".

El hábeas corpus no es un procedimiento encaminado a resolver acerca de la justicia o injusticia de la sanción restrictiva de la libertad, sino, en cambio, se dirige a examinar sólo la competencia de la autoridad y la forma en que la detención se llevó a cabo, es decir, la finalidad de este instituto es decidir acerca de la legitimidad formal del arresto, sin indagar sobre la cuestión de fondo.

Si el juez desestima el hábeas corpus, declarará la privación de libertad y si, por el contrario considerara que la detención es ilegal, dispondrá la libertad del detenido, fundándose en la arbitrariedad de la detención, por haberse lesionado garantías constitucionales que posibilitan el derecho de defensa, o por haberse excedido los plazos para que la autoridad de prevención practique las diligencias pertinentes.

PARTE VII

DERECHO TRIBUTARIO PENAL

CAPITULO XXX

UBICACION CIENTIFICA DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS

1. Introducción

Las relaciones humanas se originan en la conducta voluntaria y consciente de los sujetos, desarrollándose mediante vínculos amparados bajo un manto normativo representado por el Derecho que, como receptor de esas relaciones humanas, las transforma en relaciones jurídicas.

Las relaciones humanas, pues, se convierten en relaciones jurídicas por el hecho de ser asumidas como materia de preceptos o de prohibiciones, de imposición de deberes y de atribuciones de derechos.

La materia o contenido del derecho está constituida por relaciones humanas económicas, políticas o éticas al cual se le da forma a través de la organización de estructura de las relaciones.

La vida en sociedad permite a los hombres gozar de determinados bienes.

El derecho, mediante sus distintas normas procura preservar el goce de dichos bienes, prohibiendo las conductas que tienden a lesionar el disfrute de los mismos.

El derecho es un conjunto de mandatos que establecen obligaciones y asignan responsabilidades, influyendo, así, sobre hechos que repercuten en la vida social (hechos jurídicos).

El ordenamiento jurídico está integrado por la Constitución Nacional, las Constituciones provinciales, los tratados celebrados por la Nación y por las provincias, las leyes, decretos, resoluciones ministeriales nacionales y provinciales, las ordenanzas municipales, incluyéndose en dicho ordenamiento también cualquier otra regla jurídica emanada de autoridad competente y los usos y costumbres aplicables a situaciones no reguladas legalmente.

Las normas que integran el orden jurídico pueden ser permisivas o imperativas. Las primeras otorgan derechos: las segundas establecen obligaciones de hacer o de no hacer. Las reglas imperativas a su vez pueden ser prohibitivas (obligaciones de no hacer) o preceptivas (obligaciones de hacer).

La convivencia humana en comunidad da lugar al nacimiento de ciertas necesidades que no pueden ser satisfechas por el accionar individual de las personas ya que, necesariamente, deben ser acometidas en forma global. Es así que el Estado, como factor aglutinante asume la prestación de los servicios que tienden a dar satisfacción a dichas necesidades básicas: defensa común (interior y exterior), justicia, educación, etc.

El costo de tales servicios es afrontado por la comunidad mediante prestaciones exigidas compulsivamente a las que genéricamente se les da la denominación de tributos.

Nace así un vínculo jurídico entre el Estado y los particulares, en virtud del cual aquel está facultado a exigir el cumplimiento de una prestación, generalmente dineraria, a un sujeto pasivo (contribuyente o responsable), hallándose modernamente la justificación de esta obligación en el deber de solidaridad que tienen los individuos mejor dotados económicamente hacia aquellos que menos tienen.

El elenco de normas que establecen y definen los elementos integrantes de la obligación tributaria, desde su nacimiento hasta su extinción, constituyen el derecho tributario material o sustantivo.

Al lado de estas normas, encontramos otras que tienen por objeto asegurar el cumplimiento de aquéllas. Estas disposiciones integran el derecho tributario administrativo o formal, mediante el cual se conceden atribuciones al organismo recaudador para que cumpla la función de asegurar la recaudación, estableciendo simultáneamente los deberes de los contribuyentes o responsables. Dichas normas constituyen el basamento jurídico atinente a la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos.

Las normas de derecho, en general, contienen dos prescripciones: la primera faculta, ordena o prohíbe alguna acción; la segunda establece el tipo de consecuencia derivado del incumplimiento de la primera prescripción.

Las acciones humanas pueden ser lícitas cuando se conforman al precepto jurídico, o ilícitas cuando lo contradicen.

No todas las consecuencias derivadas del incumplimiento de los preceptos jurídicos, esto es, derivados de la realización de actos ilícitos, son iguales o de la misma naturaleza. Todo acto ilícito implica un cierto menosprecio por los valores jurídicos imperantes en una determinada comunidad y estos valores tienen diversos grados de importancia por lo que las conductas antijurídicas también son valoradas de distinta manera.

Cuanto mayor es la estima que la comunidad tiene de un determinado bien jurídico más graves son las consecuencias que tal menosprecio trae aparejadas.

Por principio quien realiza un acto ilícito lesionando un bien jurídico ajeno debe reparar a la víctima, es decir, deben volver las cosas al estado en que se encontraban antes del hecho o, cuando ello no resulte posible, compensar de otro modo a quien sufrió la lesión.

Pero cuando la lesión excede bienes jurídicos individuales, implicando de algún modo una lesión a normas de convivencia comunitaria, el Derecho no se conforma con la mera reparación del daño, sino que busca evitar el quebrantamiento del orden social reforzando

su protección mediante una sanción que, al lesionar bienes jurídicos del infractor, actúe como disuasorio para la comisión de nuevos ilícitos. En este último caso la sanción o pena será más o menos rigurosa en función del grado de estima que la comunidad tenga del bien jurídico lesionado por el infractor.

El derecho tributario no difiere en estos aspectos de las demás ramas del derecho en cuanto el incumplimiento de las obligaciones trae como consecuencia el deber de resarcimiento del daño causado y la aplicación de sanciones cuando se violan determinados preceptos.

A la finalidad de los impuestos como instrumentos para la satisfacción de necesidades básicas y comunes, se agrega modernamente su valoración como medio para el logro de una más justa redistribución de la riqueza y como moderador de los ciclos económicos, lo que pone en evidencia la importancia del recurso tributario como bien jurídico a proteger.

Consecuentemente, el incumplimiento de las obligaciones tributarias acarrea no sólo consecuencias civiles (resarcimiento del daño), sino además consecuencias penales (privación de bienes jurídicos del infractor. en su patrimonio o en su libertad). Pero esta consecuencia penal no se aplica por el mero incumplimiento de la obligación tributaria, sino porque ello implica un menosprecio al deber de solidaridad y una agresión indirecta al bienestar socio-económico de la comunidad en su conjunto.

La tarea seleccionadora de las conductas consideradas socialmente dísvaliosas y, por ende merecedoras de sanciones, es realizada por el derecho penal y se plasma en "tipos" que describen las modalidades de ataque a los bienes jurídicos protegidos.

En el derecho penal criminal el estudio del tipo penal adquiere extrema importancia pues en base a sus características descriptivas se llega a determinar la existencia o inexistencia del delito frente al hecho fáctico.

El tipo presupone la antijuridicidad y habiéndose constatado la materialidad del hecho y su imputabilidad objetiva al agente y, no existiendo causas de justificación expresamente legisladas que autoricen la conducta, pues en tal caso el hecho sería lícito desde su nacimiento, sólo resta imputarle al infractor el delito subjetivamente, investigando en su conciencia a fin de detectar su aptitud para comprender la criminalidad del acto junto a la Intencionalidad (dolo) de su obrar o el incumplimiento del deber de cuidado (culpa), que corresponda atribuirle.

En el derecho penal tributario, el elemento antijuridicidad es un dato que frente al hecho fáctico debe ser investigado con base en la normativa jurídica específica del derecho tributario. En efecto, sólo mediando el conocimiento adecuado de las leyes tributarias, es posible determinar la materialidad del hecho ilícito en los delitos de daño patrimonial, pues se deberá verificar, en cada caso, si se ha concretado realmente el incumplimiento de la obligación tributaria por parte del sujeto en perjuicio del Estado, para lo cual corresponderá definir si, en la especie, han concurrido los presupuestos legales que dan lugar al nacimiento de la relación jurídica tributaria, lo cual sólo puede hacerse a partir del conocimiento de la ley fiscal que establece el impuesto y de la aptitud del intérprete para definir su alcance.

La antijuridicidad impositiva como presupuesto del tipo delictivo debe juzgarse, frente al hecho fáctico, sobre la base de fundamentos aprobados por la doctrina tributaria especializada.

En este orden de ideas el conocimiento del marco constitucional dentro del cual el Estado puede desplegar su poder de imperio en materia tributaria, adquiere una gran relevancia, pues los principios de justicia y de legalidad representan limitaciones al ejercicio del poder

soberano, cuyo desconocimiento por parte del órgano legislativo implica, lisa y llanamente, lesionar preceptos fundamentales que tornan a las normas dictadas con tal defecto en ilegítimas, derivando ello en la necesaria consecuencia que su incumplimiento no constituirá delito.

Del mismo modo, los principios fundamentales imponen límites a la actuación de la Administración Tributaria y al proceso penal de modo tal que una conducta arbitraria tanto del Poder Ejecutivo representado por el organismo fiscal cuanto del Poder Judicial, que conculque alguno de dichos principios, puede derivar en la tacha de ilegitimidad tanto del acto administrativo como de la actuación judicial, frustrándose de tal manera la persecución penal sobre el imputado del hecho antijurídico.

2. Naturaleza del derecho represivo fiscal

El derecho sancionatorio tributario evoluciona, naturalmente, junto con el avance de la tributación. Es por ello que, siendo relativamente reciente la trascendencia adquirida por los impuestos y el correlativo desarrollo de la teoría fiscal, también lo ha sido el avance científico en esta rama específica del derecho. Baste recordar que durante el siglo XIX las ideas liberales prevalecientes en los Estados de derecho, repudiaban todo tipo de intervención estatal en la esfera económica, consecuencia de ello fue el rechazo a cualquier forma de tributación que posibilitara tal intervención en la órbita económica.

En el siglo XX, se modifica esta corriente de pensamiento, reconociéndosele al poder público una mayor contribución en el campo económico y social y, así, se va creando una conciencia social proclive a admitir la existencia de mayores impuestos, generadores de recursos con los cuales el Estado pueda hacer frente a su creciente intervención.

Este fenómeno, sumado a la tendencia creciente de la actividad económica operada desde los albores del siglo XX, ha originado una abundante legislación fiscal que intenta captar con la imposición las riquezas manifestadas en términos de beneficios, patrimonios, consumos, o cualquiera otra exteriorización susceptible de ser gravada.

Paralelamente, frente a la existencia de disposiciones imperativas, fuente de obligaciones tributarias, han proliferado los regímenes sancionatorios que procuran defender, a través de la imposición de penas, e bien jurídico valorado por la sociedad, representado por la recaudación tributaria y las iniciativas de interés comuninatrio que con ella puede adoptar el Estado.

La relativamente corta vida de esta rama del derecho puede ser la causa de que, todavía hoy, la doctrina no se haya puesto de acuerdo acerca de la naturaleza que a ellas corresponde atribuirle. Así, hay autores que le asignan un carácter penal, otros, tributario, y hay quienes afirman su raigambre administrativa. Claro es que, según fuere el encuadre que se formule del tema, las consecuencias son disímiles y de importancia extrema.

Para la teoría conocida con la denominación de "administrativa", el bien jurídico tutelado por el régimen represivo tributario es distinto cualitativamente del protegido por el derecho penal común: mientras éste busca la protección de los derechos de los individuos, el derecho tributario penal persigue el propósito de proteger un interés público, el del Estado. Además, los que le atribuyen carácter administrativo se basan en las características y efectos de la pena, que no busca disminuir -en criterio de esta teoría- un bien jurídico del trasgresor (como en el derecho penal común), sino indemnizar al fisco, por la infracción cometida. Se sostiene también que la naturaleza administrativa le viene dada por ser la administración pública quien juzga y aplica las sanciones (sin perjuicio de los ulteriores recursos judiciales), mientras que en el derecho penal común es de competencia de la jurisdicción judicial.

Para la denominada teoría "tributaria", el ilícito tributario y sus sanciones son de naturaleza específica, de carácter tributario, pues siendo autónomo el Derecho Tributario, también debe serlo el régimen sancionatorio fiscal. Esta posición ha sido sostenida hace algunas décadas por la Corte Suprema de Justicia de la Nación ³⁵⁸.

Por último, la teoría penalista, a la que adherimos, no advierte diferencia ontológica o cualitativa entre el ilícito tributario y el ilícito penal común, por lo que el sistema represivo fiscal es de naturaleza penal.

Es posible que otras razones hayan contribuido a la falta de acuerdo que impera entre los autores, las que estarían relacionados con la falta de especialización en derecho penal de quienes incursionan en la materia tributaria. Esto es lo que ha afirmado categóricamente Malinverni ³⁵⁹ para quien el derecho tributario penal se ha elaborado mediante la utilización de criterios propios del derecho administrativo o del derecho civil e impulsada por una tradición fiscal más retrógrada que evolucionada. Habiendo así quedado en la sombra la naturaleza penal de la materia, los preceptos elaborados por la moderna doctrina penalista no fueron recogidos.

Para este autor, entonces, debe reconducirse el derecho tributario penal al ámbito del derecho penal común, situándolo bajo los principios generales de este último. Con ello habrá de reforzarse el fundamento ético de las normas penales tributarias y se eliminará cualquier residuo de justificación moral de la evasión de los contribuyentes.

Este autor apoya esa reconducción en la ausencia de distinción ontológica entre los delitos y los denominados ilícitos administrativos tributarios, más conocidos entre nosotros con el nombre de "infracciones".

Las sanciones aplicables a ambos tienen una común finalidad de prevención mediante la intimidación o, en todo caso, de retribución. Se trata de crear en el individuo una inhibición más fuerte que el deseo de lucro sobreviniente de la evasión fiscal.

Esta apreciación, claro está, se opone a la de aquellos que invocan el poder de represión de la administración pública y en base al cual sostienen que las infracciones a los deberes tributarios no son penales sino administrativas, siendo del mismo carácter las sanciones correlativas.

La concepción, entonces, de la naturaleza del ilícito tributario y sus sanciones ha dado lugar a aguda polémica en el campo doctrinario. Sin embargo, parece ir definiéndose la misma en favor de la concepción penalista al afirmarse la idea de que no existe diferencia esencial entre los delitos y las penas del derecho penal común y las infracciones y sus correlativas sanciones en la esfera del derecho tributario.

Para Sainz de Bujanda ³⁶⁰ la polémica suscitada es estéril y bizantina, porque los argumentos esgrimidos en defensa de una u otra corriente de opinión, derivan de no haberse tomado en consideración dos planos diferentes para el debate; es decir, por un lado el plano lógico-jurídico, el de la realidad jurídica deseable y, por el otro, el plano de la realidad jurídica positiva, ajustada a criterios formales de delimitación.

Tal como interpretamos al distinguido profesor, muchas veces las ideas difieren en razón de que los científicos efectúan el análisis desde puntos de vista distintos. En efecto, mientras

³⁵⁸ Fallo del 22/4/1954, en Derecho Fiscal, Vol. IV, p. 324.

³⁵⁹ "Principi di Diritto Penale Tributario", Ed. CEDAM, Padua, 1962

³⁶⁰ "Sisterna del Derecho Financiero", T. II, ps. 603, y sigts., Madrid, 1985

unos examinan el tema desde el plano teórico del deber ser, otros, en cambio, lo realizan desde el plano realista de lo que es. En otras palabras, si el legislador ha adoptado un determinado criterio y así lo ha plasmado en la norma represiva concreta, es claro que la conclusión a la que arribe aquel que tome como base de su análisis la delimitación formal sobre la que trabajó y que le sirve de apoyo, puede ser distinta de la de aquel otro que, prescindiendo del régimen normativo tal cual es, indague con un criterio lógico jurídico separado de la realidad formal, con el propósito de establecer cómo debería ser en verdad tal régimen.

Sainz de Bujanda concluye que, aplicados criterios de estricta lógica jurídica -al margen de formulaciones positivas- las infracciones tributarias son, en sustancia, verdaderas infracciones penales, tanto por la estructura de la infracción como por la naturaleza de su sanción.

En apoyo de esta tesis se dice que todo hecho antijurídico, sea criminal, tributario o de otro orden, constituye una trasgresión al orden jurídico que lesiona el bien protegido por dicha normativa legal que, en materia fiscal, consiste en las iniciativas de interés comunitario que el Estado realiza mediante la utilización de los recursos tributarios, que debe ser sancionada en proporción al daño causado.

Coincidimos con el autor citado en cuanto opina que la esencia de la infracción no cambia por la circunstancia de que las normas violadas con ella sean las que establecen obligaciones de pago (sustanciales) o deberes de colaboración (formales). Y también nos parece adecuado el enfoque respecto de la naturaleza de la sanción fiscal, que le hace confirmar su opinión en el sentido de que la infracción tributaria es de naturaleza penal por el carácter de "pena" que tiene dicha sanción. En efecto, cuando el orden jurídico es agredido por cualquier tipo de infracción se lesiona un bien del que disfruta la comunidad y, siendo ésta víctima del acto antijurídico, el ordenamiento legal prevé el castigo al infractor imponiéndole una pena, infligiéndole, así, un sacrificio con finalidad correctora, represiva e intimidatoria.

No existe diferencia entre el concepto de pena en el área tributaria y el correspondiente al campo criminal, pues en ambos casos la misma tiene fundamento expiatorio y finalidad intimidatoria. Cualquier sanción es "penal" si persigue una finalidad correctora, rebasando el propósito de restablecer el orden jurídico conculcado que es propio de las sanciones que denominamos "civiles" y que sólo apuntan a resarcir al damnificado del daño experimentado; tal el caso de la ejecución forzada de los bienes del deudor por el monto de la obligación incumplida y el nacimiento de resarcir los daños y perjuicios derivados del incumplimiento.

La naturaleza penal del ilícito tributario se reafirma en la consideración de que la infracción tributaria lesiona o infringe el derecho, el orden jurídico, el deber ético y jurídico de cada individuo de contribuir al sostenimiento de los gastos del estado y la seguridad y los derechos esenciales del individuo, sociedad y del Estado ³⁶¹.

No debe asignarse a la pretensión fiscal de recaudar tributos un nivel de interés tan superior al de otros valores jurídicos estimados por la comunidad, como para justificar el desconocimiento de valores jurídicos supremos que son patrimonio de las personas y que, adecuadamente considerados, han sido recogidos por la legislación penal.

En conclusión, para quienes estamos enrolados en la teoría penalista, la naturaleza del ilícito tributario tiene raigambre penal y todo intento legislativo por establecer excepciones a

³⁶¹ SPISSO, Rodolfo R. "Principios constitucionales de derecho penal tributario", en El Derecho, diario del 15.12.1989

los postulados que nutren al derecho penal, lesiona valores superiores inherentes a la naturaleza humana.

A pesar de ciertas vacilaciones, podemos afirmar que se afianza en nuestro país el criterio según el cual las infracciones y sanciones tributarias integran el denominado derecho penal especial y les son aplicables las disposiciones generales del Código Penal en todo aquello que no haya sido expresamente derogado por el régimen especial. Adviértase que, de todos modos, este apartamiento de los principios generales no puede importar, en ningún caso, la violación de una garantía de rango constitucional.

A partir de algunos casos fallados por la Corte Suprema de Justicia en los primeros años de la década de 1970 se nota un cierto movimiento pendular, aun en aquellos períodos en que el Supremo Tribunal estaba integrado por las mismas personas, afirmándose o negándose la naturaleza penal de las infracciones tributarias y aduaneras. Pero debe rescatarse que inclusive en los casos en que se niega la naturaleza penal, se afirma la aplicabilidad de los principios generales del derecho penal.

Así, la tesis afirmativa ha sido expresada en las causas "Mirás", "Papelera Hurlingham", "Bigio", "Demarco" y "Frydman", entre otras³⁶², en tanto que no se admitió el carácter delictual de las infracciones en las sentencias dictadas en las causas "Lynch" y "Alemann y Cía"³⁶³.

La postura actual de dicho Tribunal, admitiendo el carácter delictual de las infracciones ha sido expresada a partir de la causa "Usandizaga"³⁶⁴.

No resulta violado el orden jurídico por la circunstancia de que algunas cuestiones, como la tipicidad de los actos antijurídicos, se incorporen al cuerpo normativo especial del derecho tributario, más aún cuando el artículo 4º del Código Penal establece que sus disposiciones generales se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto éstas no dispusieran lo contrario. Le son de aplicación, entonces, al derecho tributario penal (régimen represivo especial) los principios jurídicos básicos del derecho penal común (régimen general), tales como el de legalidad según el cual no hay crimen ni pena sin ley previa, el de prohibición de la analogía en punto a la tipificación de los delitos, el de irretroactividad de la ley penal, el de que no hay pena sin culpa, el de individualización de las penas, el de que no hay pena sin juicio previo y el de beneficio de la duda, entre otros.

3. Delitos y contravenciones

Habiendo reseñado en el apartado precedente los fundamentos que apoyan el criterio de que, atento a que el derecho tributario penal es una rama del derecho penal, está colocado bajo los principios generales de este último, nos resta incursionar en un tema que también ha suscitado polémicas. Es el que está referido a la pretendida diferenciación entre los delitos y las contravenciones, y la inclusión, dentro de estas últimas, de todas aquellas infracciones que impliquen el incumplimiento a deberes administrativos inherentes a la determinación de la obligación tributaria y al contralor del cumplimiento de la misma

³⁶² "Mirás, Guillermo", 18/10/1973, en Derecho Fiscal, XXIV-576; "Papelera Hurlingham", 6/4/1974, en Derecho Fiscal, XXIV-591; "Bigio, Alberto", 29/4/1974, en Derecho Fiscal, XXIV-677; "Demarco, César", 19/2/1976, en Derecho Fiscal XXV-1100; "Baudón Hnos, y Kaeser, S. R. L.", 7/9/1976, en Derecho Fiscal, XXV-1135; "Frydman, Hereyk", 24/3/1977, en Derecho Fiscal, XXVII-1327.

³⁶³ "Lynch, Mauricio", 12/11/1974, en Derecho Fiscal, XXIV-672; "Alemann y Cía.", 7/10/1975, en La Información, XXXII-1688; "Ingenio Aguilares", 24/3/1977, en Derecho Fiscal, XXVIII-382; "Belli, Roque", 14/6/1977, en Impuestos, XXXV-909.

³⁶⁴ "Usandizaga, Perrone y Juliarena, S. R. L.", 15/10/1981, en La Información, XLIV-1231.

(infracciones formales) y aquellas que consistan en el incumplimiento de la prestación tributaria (infracciones sustanciales).

Soler³⁶⁵ examina el tema a partir de la opinión de una parte de la doctrina penalista, comenzando por aquellos que encuentran distinciones sustanciales entre los delitos.

Así, recuerda que Carmignani y Carrara se inclinan por ver una diferencia ontológica entre delito y contravención, consistente en que esta última no ofende ni al derecho natural, ni al principio ético universal, sino que es reprimida en razón de mera utilidad social. El delito, entonces, afecta la seguridad social, en tanto que la contravención perjudica sólo la prosperidad.

El delito sería siempre la lesión a un derecho subjetivo, mientras que la contravención sólo importaría una desobediencia.

Mientras el derecho reconoce los derechos subjetivos, y tutela los bienes jurídicos a que esos derechos corresponden, la violación a los mismos da lugar a un delito. En cambio, la contravención no viola un derecho subjetivo preexistente, sino que trasgrede una norma creada por razón de mayor utilidad social. En consecuencia, el hecho contravencional sería un delito de mera creación política, no malo en sí, como lo es el delito, sino malo porque está prohibido.

También expone Soler, los criterios de otros autores que, afirmados en consideraciones diversas han encontrado sustanciales distinciones entre el delito y la contravención, como Binding y Rocco, pero, finalmente, se pronuncia por la inexistencia de tal diferencia cualitativa, admitiendo que ésta es la moderna doctrina dominante, que sólo consiente una distinción meramente cuantitativa, y agrega que la contravención reproduce o puede reproducir en pequeño, todas las cualidades o características que se atribuyen a los delitos.

En su obra sobre el ilícito tributario García Belsunce³⁶⁶ examina el tema dividiendo a las teorías en dos grandes grupos.

- a) Las que admiten la distinción cuantitativa o de grado, mas no la diferenciación cualitativa u ontológica y
- b) Las que aceptan la distinción ontológica.

Entre los autores que se encuentran en el primer grupo, cita además de Soler, sobre cuya opinión ya hemos hecho mención, a Peco, Ramos, Aftalion, Jimenez de Asua, entre los penalistas argentinos y a Florian y Ferri, entre los extranjeros.

Entre aquellos que aceptan la diferenciación cualitativa, menciona a Nuñez para quien la criminalidad del hecho en el delito se asienta en el ataque a la seguridad de los derechos de los individuos o de la sociedad, y subjetivamente en la voluntariedad de ese ataque, si se trata de la especie más grave de delincuencia, o en su producción culposa en la especie más leve, mientras que la punibilidad de las contravenciones se apoya jurídicamente exclusivamente en el punto de vista objetivo de la oposición de la acción a la regulación estatal de la actividad administrativa del más distinto orden. Para Nuñez, el aspecto subjetivo de las contravenciones no se vincula a su mayor gravedad, como sucede en cambio con los delitos.

³⁶⁵ Soler Sebastián, "Derecho Penal Argentino", Ed. T. E. A., Buenos Aires, 1983, T. I, ps. 221 y siguientes.

³⁶⁶ GARCÍA BELSUNCE, HORACIO A., "Derecho Tributario Penal", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1985, ps. 65 y siguientes

Es atinada la apreciación de Garcia Belsunce en el sentido de que los autores enrolados en la teoría de la naturaleza administrativa del ilícito tributario, admiten la distinción entre el delito y la contravención al otorgarle al ilícito tributario un carácter contravencional y cita la opinión de Villegas para quien la infracción a las leyes tributarias no es en sí misma un acto que ataque directa e inmediatamente los derechos de los gobernados, ya que éstos tienen un interés jurídico mediato en los recursos con los que el gobierno debe contar para satisfacer los derechos individuales o sociales sobre los cuales sí tienen interés jurídico inmediato, deduciendo de ello que la actividad estatal violada mediante la infracción de las leyes tributarias no es esencialmente un delito del derecho penal común, sino una contravención.

Tanto Nuñez como Villegas, opinan que los delitos a que alude el artículo 4° del Código Penal son comprensivos de las contravenciones, aplicándoseles a éstas, en consecuencia, los principios generales del derecho penal común.

Garcia Belsunce en su obra sobre el ilícito a la que hemos aludido precedentemente, apoya muchas de sus afirmaciones en su convicción de que la naturaleza del ilícito tributario es penal. Así, para este autor, al lesionar el ilícito tributario al derecho en una de sus ramas (la fiscal) lesiona bienes jurídicos y el orden jurídico, y también lo que cada uno está obligado a hacer en función del bien público, pues, tal como tiene dicho Griziotti, la causa-fin del tributo es el deber ético y jurídico del individuo de contribuir al sostenimiento del estado en la medida de su capacidad contributiva. También lesiona la seguridad de los individuos y de la sociedad en tanto el cumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas resulta indispensable para que el estado pueda satisfacer las necesidades de la sociedad y los individuos que la integran. Advierte que el incumplimiento pone en peligro la seguridad del bienestar colectivo más que la prosperidad.

Para este autor, entonces, no hay diferencia cualitativa u ontológica entre la contravención y el delito, existiendo, en cambio, sólo una diferencia cuantitativa o de grado, dada por la importancia y naturaleza de la pena, agregando que esta última (la penal), en función precisamente de ese grado o importancia, será penal en el delito y administrativa en la contravención. En virtud de ello, son delitos tributarios: el contrabando, la defraudación tributaria, las infracciones aduaneras, la omisión culposa en el pago de impuestos penada con multas sancionatorias, recargos sancionatorios, inhabilitaciones temporales o definitivas, las infracciones formales sancionadas con penas privativas de la libertad, siendo, en cambio, contravenciones tributarias aquellas moras en el pago de tributos castigadas con intereses resarcitorios, intereses punitivos, multas compensatorias o menores. Concluye en base a lo expuesto, que al ilícito tributario corresponde la aplicación de los principios generales del derecho penal común.

Las sanciones aplicables a las contravenciones aludidas por dicho autor, son las consecuencias que denominamos "civiles", por implicar un resarcimiento por el daño causado y no ese "algo más" que lleva implícito la pena con propósito intimidatorio y retributivo.

En nuestra opinión, las mismas razones que se esgrimen para invalidar cualquier intento de distinguir a las infracciones tributarias de las que se reprimen dentro del campo del derecho criminal, pueden emplearse en descalificar la pretendida diferenciación entre el incumplimiento de derechos tributarios sustanciales (falta de pago de la obligación tributaria) y la no observancia de deberes formales o administrativos (no informar, obstruir una inspección del organismo fiscal, etc.), pues ambos tipos de infracciones lesionan el mismo bien jurídico, es decir, el interés social, apoyado en el principio de igualdad de la carga pública, según el cual la misma debe ser equitativamente distribuida entre los particulares.

El análisis teórico que ha sido expuesto y que ha procurado desentrañar la conceptualización de los delitos y, más concretamente, demostrar la afinidad que con ellos mantienen los ilícitos tributarios y sus sanciones, adquiere especial relevancia por la derivación de, por lo menos, dos consecuencias. La primera, por la aplicación a los delitos de todos aquellos preceptos rectores del derecho penal criminal. Recordemos que la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación llegó a afirmar la no aplicabilidad de tales preceptos a las infracciones tributarias, en épocas en las que sostenía la naturaleza contravencional de las mismas, en tanto que en los pronunciamientos más recientes, habiendo llegado a la conclusión de que los ilícitos que afectan al derecho tributario son verdaderamente delitos, admite que están situados bajo la influencia de los principios generales del derecho penal común.

La segunda consecuencia que le otorga relevancia al análisis, está relacionada con la evaluación de la potestad que en nuestro país tienen las provincias de establecer figuras delictivas y sus correlativas sanciones, atendiendo a que ellas han delegado en el Congreso de la Nación la facultad de dictar el Código Penal.

4. Consecuencias civiles y penales por el incumplimiento de las normas legales

Tanto los responsables por deuda propia cuanto los responsables de la deuda ajena y aún los terceros que, sin tener deberes tributarios a su cargo, faciliten la evasión de los tributos, están sometidos a procedimientos coercitivos por parte del organismo fiscal, los cuales pueden derivar, a su respecto, en consecuencias que denominamos "civiles" (pago de tributos e intereses) en oposición a las "penales" (sanciones de la Ley N° 11.683 o de la Ley Penal Tributaria).

Las normas de derecho, en general, contienen dos prescripciones: la primera que faculta, ordena o prohíbe alguna acción, y la segunda, que establece el tipo de consecuencia derivado del incumplimiento de la primera prescripción.

Las acciones humanas pueden ser, pues, lícitas, cuando se conforman al precepto jurídico, o ilícitas, cuando lo contradicen.

Todo acto ilícito implica un cierto menosprecio por los valores jurídicos imperantes en una determinada comunidad, y estos valores tienen diversos grados de importancia, por lo que las acciones antijurídicas también son valoradas de distinta manera.

No todas las consecuencias derivadas del incumplimiento de los preceptos jurídicos, esto es, de la realización de actos ilícitos, son iguales o de la misma naturaleza: cuanto mayor es la estima que la comunidad tiene de un determinado bien jurídico, más graves son las consecuencias que su menosprecio trae aparejadas.

Por principio, quien realiza un acto ilícito, lesionando un bien jurídico ajeno, debe reparar a la víctima, es decir, volver las cosas al estado en que se encontraban antes del hecho, o, cuando ello no resulte posible, compensar de otro modo a quien sufrió la lesión.

Pero cuando la lesión afecta normas de convivencia comunitaria, el derecho no se conforma con la mera reparación del daño, sino que busca evitar el quebrantamiento del orden social reforzando su protección mediante una sanción que, al afectar bienes jurídicos del infractor, actúa como disuasorio para la comisión de nuevos ilícitos.

Aun en este último caso la sanción o pena será más o menos rigurosa en función del grado de estima que la comunidad tenga del bien jurídico lesionado.

El derecho tributario y el previsional no difieren de las demás ramas del derecho, en cuanto el incumplimiento de las obligaciones trae como consecuencia el deber de resarcimiento del daño causado y la aplicación de sanciones cuando se violan determinados preceptos.

El adecuado cumplimiento de los fines del Estado y el mantenimiento de una convivencia comunitaria ordenada, se muestra como un valor jurídico fundamental en nuestros días.

Consecuentemente, el incumplimiento de las obligaciones tributarias acarrea no sólo consecuencias civiles (resarcimiento del daño), sino consecuencias penales (privación de bienes jurídicos del infractor, en su patrimonio o en su libertad).

Pero esta consecuencia penal no se aplica por el mero incumplimiento de la obligación tributaria, sino porque ello implica un menoscabo al deber de solidaridad y una agresión indirecta al bienestar socioeconómico de la comunidad en su conjunto.

La tarea seleccionadora de las conductas consideradas socialmente disvaliosas y, por ende, merecedoras de sanciones, es realizada por el derecho penal y se plasma en "tipos" que describen las modalidades de ataque a los bienes jurídicos protegidos.

Hasta la sanción de la Ley N° 23.771, es decir, hasta el 8 de marzo de 1990, las infracciones tributarias en el ordenamiento nacional han estado tradicionalmente definidas y sancionadas en la Ley N° 11.683, que reprime con penas dinerarias (multas) a los infractores, en tanto que la Ley N° 23.771 lo hizo con penas privativas de la libertad, del mismo modo que su sucesora, la Ley Nro. 24.769, y la actualmente vigente después de la reforma introducida por la Ley N° 27.430, procurando el Estado, al implementar un régimen más severo, disuadir a los responsables de obligaciones tributarias para que no incurran en incumplimientos que erosionen los recursos públicos.

En materia previsional las infracciones se hallan tipificadas en la Ley N° 17.250, del año 1968, mientras que los delitos básicamente en la Ley Penal Tributaria, sin perjuicio de la pena de prisión prevista en el artículo 7° de la Ley N° 17.250.

Por aplicación del principio de la división de poderes, de rango constitucional, la pena sólo puede ser impuesta por el Poder Judicial. Sin embargo, la AFIP está facultada para aplicar sanciones por imperio de la Ley N° 11.683 (multas y clausuras de establecimientos), habiendo admitido la Corte Suprema tal posibilidad, a condición de la existencia de un recurso ante un órgano judicial, mediante el cual quien resulte afectado por una resolución del organismo fiscal que considere injusta o errónea, puede impugnarla ante la Justicia, con el objeto de que se repare el error o el defecto que lo lesiona, revocándola o reformándola.

Los procedimientos administrativos son aquellos que realiza la AFIP bajo su responsabilidad, y con su directa intervención, actuando dentro del marco de la Ley N° 11.683, diferenciándose de los denominados procesos contencioso administrativos ya que estos últimos suponen una contienda litigiosa en sede judicial a la que podría llegarse si la actividad que ejerce el organismo fiscal a través del procedimiento administrativo deriva en una resolución determinativa de deuda a favor del fisco, rechazo de un crédito fiscal y/o la aplicación de sanciones por parte de la AFIP, que hubieren dado lugar a recursos de apelación o reconsideración ante dicho organismo impulsados por el contribuyente o responsable. Se ubican dentro del ámbito administrativo, también, los recursos que tramiten por ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

El fuero competente para entender sobre los conflictos vinculados con la Ley N° 11.683 es la justicia en lo Contencioso Administrativo Federal dentro del ámbito de la Capital Federal o los jueces federales en jurisdicción provincial

Los procesos judiciales, en cambio, vinculados con la comisión de los delitos penados por la ley penal tributaria y de clausura, están a cargo de los jueces en lo Penal Económico en la Capital Federal o los jueces federales en jurisdicción provincial. Estos procedimientos pueden ser impulsados por la AFIP a partir de una denuncia ante dichos jueces.

CAPITULO XXXI

LAS GARANTIAS PARA EL IMPUTADO

1. Introducción

En el desarrollo científico del derecho penal en los dos últimos siglos puede advertirse un movimiento constante que tiende a hacer respetar los derechos fundamentales inherentes a la persona humana, por lo que el procesamiento de los individuos respecto de los cuales se sospecha que han cometido un delito se ve influenciado por principios jurídicos tendientes a salvaguardar tales derechos fundamentales.

Esas reglas o principios han merecido en numerosos casos su incorporación expresa a los textos constitucionales y, en otros casos, los encontramos insertos en los códigos penales o de procedimientos.

Asimismo, normas de carácter internacional, como la Declaración Universal de los Derechos del Hombre, la Convención Interamericana y la Convención de las Naciones Unidas sobre Derechos Humanos prueban el carácter universalmente extendido de estos principios.

Es a estas garantías a las que habremos de referirnos en el presente Capítulo.

Los principios fundamentales adquieren virtualidad toda vez que se vean comprometidos derechos humanos. En lo que atañe al Derecho Tributario, ello generalmente se manifiesta en la relación jurídica-tributaria entablada entre el Fisco y los administrados, pues el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias que debe realizar el organismo fiscal generalmente conduce a que la actuación administrativa invada hasta cierto punto el ámbito de los derechos individuales del responsable tributario, por cuyo motivo el accionar del organismo fiscal debe ser respetuoso de dichos derechos pues si así no lo hiciera el acto administrativo quedará expuesto a reproche tal que culmine con su nulidad.

De igual modo, en la sustanciación de un proceso penal, en el cual pueden adoptarse medidas cautelares dirigidas a facilitar el descubrimiento de la verdad y a evitar situaciones que impidan el cumplimiento de la pena neutralizando la sentencia condenatoria, se yerguen las garantías individuales como valladar a eventuales desbordes del Ministerio Fiscal y del órgano jurisdiccional durante el ejercicio de la acción penal.

Toda actividad desplegada por el Estado, tanto a nivel administrativo cuanto judicial, está gobernada por los principios fundamentales, especialmente cuando de la misma pueden derivar consecuencias penales en cabeza del administrado que lesione bienes jurídicos del infractor (privación de la libertad ambulatoria, multas, etc.).

En vista de que el estudio correspondiente al Régimen Penal Tributario, en nuestra opinión, no está circunscrito a la actuación judicial iniciada a partir de la denuncia penal, ya que

dicho estudio debe comprender también a la actividad previa desplegada durante el procedimiento administrativo como condición para acceder a la vía judicial, ya que durante el mismo suele colectarse datos o documentación que pueden ser usados como prueba de cargo en el procedimiento penal tributario, cuya recopilación está gobernada por el respeto a los derechos fundamentales bajo sanción de nulidad que pueda frustrar la persecución penal, hemos dedicado en la presente obra una Parte especial destinada al análisis de la actividad de la administración tributaria generadora de posibles consecuencias penales, además de estudiar al Derecho Procesal Penal en la Parte VIII.

Por razones didácticas, pues, efectuamos en el presente Capítulo el estudio de los principios constitucionales inherentes a los administrados como paso previo tanto a la cuestión relativa a la actuación administrativa cuanto al proceso judicial penal, ya que dichos principios disciplinan a la actuación estatal en todo aquello en que puedan verse comprometidos derechos fundamentales de los administrados.

2. Principios constitucionales

2.1. El principio de legalidad en materia penal

En la órbita penal, el artículo 18° de la Constitución Nacional, al establecer que nadie puede ser penado sin un proceso previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, consagra una verdadera garantía en favor de la libertad individual poniéndola a cubierto de actos de la autoridad que importen un abuso o un arbitrario discrecionalismo del poder político.

Armonizada dicha norma con el artículo 19° del mismo cuerpo legal, que prescribe que nadie será obligado a hacer lo que la ley no manda ni privado de lo que ella no prohíbe, el viejo principio del "nullum crime, nulla pena sine praevia lege" puede ser reformulado sosteniendo que "está permitido hacer todo aquello que no esté expresamente prohibido por el Estado mediante una ley que con anterioridad al hecho cometido describa típicamente las conductas delictivas y especifique sus respectivas sanciones"³⁶⁷.

Dos son los elementos centrales de la definición que debemos destacar:

- a) El concepto de "ley" y,
- b) el requisito de la "anterioridad".

En cuanto al primero, en la terminología constitucional sólo puede entenderse por "ley" a aquella norma emanada del Congreso y que fuera el resultado del procedimiento legislativo previsto en la misma constitución. Ello trae como consecuencia que el Poder Ejecutivo no podría por sí dictar normas definiendo delitos y sus sanciones, ni tampoco podría el Congreso delegar tales atribuciones en el poder administrador.

La exigencia de que la ley sea anterior al hecho del proceso tiene dos fundamentos: en primer lugar, ello permite a los habitantes conocer cuáles conductas son merecedoras de reproche y, en segundo lugar, impide que el legislador pueda incriminar conductas conociendo la identidad de quienes han incurrido en ellas con anterioridad al dictado de la norma.

La formación de una conciencia social en el individuo y la armonía institucional, han de lograrse mediante la sanción de las leyes y para que ello no sea perturbado, debe

³⁶⁷ OUVIÑA, GUILLERMO L. "Nullum crimen...", en Enc. Jur. OMEBA Vol. XX ps. 548 y siguientes

descartarse toda posibilidad de crear nuevas prohibiciones por parte del poder administrador o del magistrado judicial.

Una derivación del moderno concepto del principio de legalidad es que no basta con una descripción genérica de los actos considerados delictuales, sino que ella debe hacerse en forma "típica", constituyéndose así el derecho penal en un conjunto discontinuo de figuras, cuyos vacíos no pueden ser llenados mediante interpretaciones extensivas o analógicas. Ello impide que las conductas que no sean coincidentes con la descripción del tipo penal de que se trate, puedan ser consideradas delitos, y más aun que se puedan sancionar aquellos comportamientos que, aun siendo reprochables, no fueron objeto de tipificación penal.

La aplicación del principio constitucional de legalidad al campo de las infracciones tributarias ha sido reconocida ya hace varios años por nuestros tribunales ³⁶⁸.

En discordancia con el principio de legalidad, últimamente la Administración Tributaria, con el propósito de que los administrados cumplan con ciertos deberes formales, incluye en el plexo de algunas Resoluciones Generales disposiciones que amenazan al responsable que no cumpla con el deber de suministrar al organismo fiscal la información requerida por ellas, con impedirle el diligenciamiento ante dicho organismo de solicitudes de cualquier naturaleza.

Por vía de ejemplo, la Resolución General 3312 del 18/4/2012 de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) establece un régimen de información que deberá ser cumplido por los sujetos que actúen en carácter de fiduciarios respecto de los fideicomisos constituidos en el país, financieros o no financieros, así como por los sujetos residentes en el país que actúen como fiduciarios, fiduciantes y/o beneficiarios de fideicomisos constituidos en el exterior.

Dichos responsables deberán informar los datos que se detallan en el Anexo II de dicha Resolución, utilizando el programa aplicativo denominado "AFIP – DGI FIDEICOMISOS DEL PAIS Y DEL EXTERIOR – Versión 1.0".

La Resolución bajo comentario, entre las Disposiciones Generales del Título III, en su artículo 11 prevé: *"El cumplimiento de lo previsto en los Títulos I (Régimen de información anual) y II (Registro de operaciones) será requisito obligatorio para la tramitación de solicitudes que efectúen los agentes de información a partir de su vigencia, referidas a la incorporación y/o permanencia en los distintos registros implementados por este Organismo (AFIP), a la obtención de certificados de crédito fiscal y/o constancias de situación impositiva o previsional, entre otras.*

Por fuera de las críticas que hemos formulado reiteradamente con relación a la implementación de Regímenes de información generalizados, por entender que los mismos se encuentran en pugna con derechos fundamentales de raigambre constitucional, asunto sobre lo cual nos remitimos al Capítulo XIX de esta obra, en esta oportunidad habremos de detenernos específicamente en el análisis del artículo 11 que hemos transcripto precedentemente.

Nótese que de su redacción se desprende que la falta de cumplimiento de la Resolución General N° 3312 deriva en la consecuencia que al agente de información se lo priva de su derecho a efectuar todo tipo de trámites ante la AFIP. En efecto, a la tramitación especialmente prohibida por el texto legal se le agrega, al final del párrafo, la expresión

³⁶⁸ C. S. J., 15/10/1969, "Oliver, Manuel", en Impuestos, XXVIII-372; C.S.J. 28/7/1981, "Miluz, S.A.", en Derecho Fiscal, XXV, p. 465; T. F. N., 8/3/1973, "Loma Negra, S. A.", en Derecho Fiscal, XXIV-481

“entre otras”, quedando, en consecuencia, al arbitrio del organismo fiscal el alcance con que finalmente la norma habrá de afectar al responsable.

A pesar que la redacción de la norma hace referencia a un presupuesto de cumplimiento, lo cierto es, que de su articulado se desprende, que en el caso de incumplimiento con el mencionado régimen, el sujeto se vería imposibilitado de acceder a los derechos que la normativa tributaria de naturaleza tanto formal y/o sustantiva le otorgan, con el agravante de la extensión difusa de sus alcances con motivo de la utilización de la frase “entre otras”.

En virtud de que la consecuencia de un incumplimiento formal deriva en consecuencias dañosas para el contribuyente, que exceden el marco mismo de la R.G.3312, para invadir campos propios de otro tipo de Resoluciones que en modo alguno contemplan ese condicionamiento, surge del texto analizado una autonomía represiva, que excede largamente cualquier pretensión de asignarle a la misma un mero condicionamiento reglamentario para usufructuar un derecho asignado por otras normas. Ello así, se desprende de la misma una connotación sancionatoria evidente.

Nos encontramos, pues, ante una norma reglamentaria emanada de la AFIP que crea una sanción por incumplimiento formal que no está prevista en la Ley No. 11.683 ni en ninguna otra, con clara afectación del principio de legalidad.

En efecto, el artículo 18° de la Constitución Nacional, al establecer que nadie puede ser penado sin un proceso previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, consagra una verdadera garantía en favor de la libertad individual poniéndola a cubierto de actos de la autoridad que importen un abuso o un arbitrario discrecionalismo del poder político.

Armonizada dicha norma con el artículo 19° del mismo cuerpo legal, que prescribe que nadie será obligado a hacer lo que la ley no manda ni privado de lo que ella no prohíbe, el viejo principio del "nullum crime, nulla pena sine praevia lege" puede ser reformulado sosteniendo que "está permitido hacer todo aquello que no esté expresamente prohibido por el Estado mediante una ley que con anterioridad al hecho cometido describa típicamente las conductas delictivas y especifique sus respectivas sanciones"³⁶⁹.

Sólo puede entenderse por "ley" a aquella norma emanada del Congreso y que fuera el resultado del procedimiento legislativo previsto en la misma Constitución. Ello trae como consecuencia que el Poder Ejecutivo no podría por sí dictar normas definiendo delitos y sus sanciones, ni tampoco podría el Congreso delegar tales atribuciones en el poder administrador.

En el caso que nos ocupa, las sanciones a las infracciones de naturaleza formal en la ley de procedimiento tributario, están contenidas con carácter general en el artículo 39 de la Ley N° 11.683, y ellas se limitan a la aplicación de multa. El artículo agregado a continuación del artículo 38 precisamente hace referencia en particular a la omisión de presentación de declaraciones juradas informativas previstas en los regímenes de información con una sanción de multa agravada.

De tal modo, el legislador ha contemplado expresamente con mayor rigor las consecuencias dañosas que eventualmente podría generar como una infracción de peligro la omisión señalada, la que se encuentra tipificada en la ley, a través de lo que se denomina una “ley penal en blanco”, en tanto la conducta disvaliosa surge del incumplimiento de normas tributarias de contenido formal establecidas por la ley o el organismo fiscal.

Sin embargo, la ley no ha delegado, ni lo podría hacer, facultades de creación de sanciones alternativas a las sanciones expresamente previstas en su texto en cabeza del Administrador Federal.

³⁶⁹ OUVIÑA, GUILLERMO L. "Nullum crimen...", en Enc. Jur. OMEBA Vol. XX ps. 548 y siguientes

En modo alguno, las prescripciones del inciso 11 del artículo 7 del Decreto N°618/97 que faculta al administrador a dictar "cualquier otra medida que sea conveniente para facilitar la aplicación, percepción y fiscalización de los gravámenes, en el marco de la autorización que el primer párrafo del mencionado artículo le asigna al Administrador, habilita a éste a dictar normas de contenido represivo.

Dentro de un ámbito constitucional tan sensible como lo es el principio de reserva, la legislación no autoriza al Administrador a establecer penas, por más encubiertas que ellas se exhiban.

Prueba de ello, es que cuando se ha pretendido poner trabas para la inscripción en registros públicos en el caso de no contar el empleador con un certificado de libre deuda previsional, la Ley N° 17.250 en su artículo 4° expresamente así lo ha establecido. En similar línea, se observa el condicionamiento establecido para las entidades financieras para el otorgamiento de créditos, al aporte de una declaración por parte de empleador de no tener deudas previsionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley N° 14.499.

Una derivación del moderno concepto del principio de legalidad es que no basta con una descripción genérica de los actos considerados delictuales, sino que ella debe hacerse en forma "típica", constituyéndose así el derecho penal en un conjunto discontinuo de figuras, cuyos vacíos no pueden ser llenados mediante interpretaciones extensivas o analógicas. Ello impide que las conductas que no sean coincidentes con la descripción del tipo penal de que se trate puedan ser consideradas delitos, y más aun que se puedan sancionar aquellos comportamientos que, aun siendo reprochables, no fueron objeto de tipificación penal. En este contexto, la expresión "entre otras", refiriéndose con ello a cualquier otra tramitación no prevista expresamente en el artículo 11, constituye también una afrenta al principio de legalidad.

Por otra parte, mediante la privación de efectuar trámites ante la AFIP en el caso de que a juicio de dicho organismo el responsable incumpliere con lo previsto en los Títulos I y II de la Resolución General N° 3312, se estaría violando el derecho constitucional de petionar respetuosamente ante las autoridades, el cual es un derecho fundamental, consagrado en el artículo 14 de la Constitución Nacional y es un deber de obligatorio cumplimiento para la administración pública.

Es tan flagrante la violación a los principios constitucionales que ella por sí sola amerita que el responsable pueda instar a la Justicia, como único poder del Estado que ejerce el control de constitucionalidad, a declarar la ilegitimidad de la norma con base en la conculcación de un derecho fundamental tutelado constitucionalmente. Ello sin necesidad de esperar a que un eventual incumplimiento lo someta a la aplicación de la sanción que transforme en actual la amenaza.

Ello es así, pues la sola vigencia de la Resolución General afecta Derechos Fundamentales dado que el agente de información, a partir de ese momento, está sometido a una amenaza ilegítima que perturba y condiciona o pretende condicionar el libre ejercicio de su actividad y el goce pleno de sus derechos de tramitar ante el organismo recaudador en caso de que incumpla con el mandato impuesto por aquella.

A mayor abundamiento, la amenaza, en tanto se verifique dolo en el sujeto activo, constituye una conducta antijurídica que lesiona valores fundamentales inherentes a la persona humana. Tanto así que está castigada por el Código Penal.

En efecto, el artículo 149° bis del Código Penal sanciona con prisión de 6 meses a 2 años al que hiciere uso de amenazas para alarmar o amedrentar a una o más personas (primer párrafo) reprimiéndose, en cambio, con prisión o reclusión de 2 a 4 años al que hiciere uso

de amenazas con el propósito de obligar a otro a hacer, no hacer, o tolerar algo contra su voluntad (segundo párrafo).

En el delito tipificado por el primer párrafo del artículo 149° bis, la amenaza ataca la libertad síquica de una persona, impidiendo a ésta autodeterminarse por existir un condicionamiento proveniente de su exterior. Se crea un estado de temor o inquietud que impiden ejercer la libertad en plenitud perturbando el normal ejercicio de su conciencia.

En el delito tipificado por el segundo párrafo de dicho artículo, las amenazas anulan la determinación del sujeto, pues prevalece ilegítimamente la voluntad ajena sobre la propia, quedando eliminada esta última totalmente tanto en su etapa de formación como en la de ejecución.

Constituye una típica coacción que decide la voluntad del sujeto, impulsándolo o inhibiéndolo mediante la influencia decisiva que proviene del exterior de su ser.

La amenaza mediante sanciones sólo puede provenir de una Ley del Congreso, según hemos visto.

Adviértase que si el Código Penal ha previsto que la amenaza constituye un delito es porque ha seleccionado a dicha conducta calificándole de manera tal, que la considera de mayor incidencia en el quebrantamiento del orden social que la mera conducta antijurídica que sólo conlleva la consecuencia de reparar a la víctima volviendo a colocar las cosas en el estado en que se encontraban antes del hecho.

Ello es así, porque cuando el Derecho no se conforma con la reparación, aparece en escena el Derecho Penal, seleccionando de esas conductas lesivas aquellas que considera de mayor incidencia en la violación del orden social, en razón del valor asignado por la comunidad al bien jurídico menoscabado, reforzando su protección mediante una sanción que lesiona bienes jurídicos del infractor y que tiene por objeto, principalmente, prevenir la realización de tales conductas.

Así, la conducta antijurídica, derivada al campo del derecho penal, se convierte en delito.

La amenaza, al incorporarse como delito en el Código Penal, revela la importancia que el Derecho le atribuye a dicha conducta en tanto afecta ilegítimamente el equilibrio emocional de la víctima, perturbación que no requiere la ejecución de la amenaza por parte del victimario.

En consonancia con ello, si partimos de la premisa que el apercibimiento implícito que entraña el artículo 11 de la Resolución bajo comentario pretende coaccionar ilegítimamente al responsable para que adopte una determinada conducta, se advierte la posible existencia de una intromisión indebida del organismo fiscal dentro del ámbito de la subjetividad del contribuyente que merece protección legal, sin que se requiera para que se produzca tal afectación la hipótesis de incumplimiento que pueda dar lugar a la aplicación de la sanción.

La sanción prevista por la Resolución General N° 3312 afecta derechos fundamentales del sujeto hacia quien va dirigida, con lo cual no sólo cabe la declaración de nulidad de la misma por parte de la Justicia, que es quien tiene el control de constitucionalidad en nuestro país, sino además, tiene virtualidad suficiente como para evaluar una posible connotación en el campo del derecho penal, en tanto la conducta pudiera ser calificada como incurso en el delito de amenazas.

La crítica formulada al artículo 11 de la Resolución General N° 3312 resulta de aplicación para todas aquellas disposiciones reglamentarias de la AFIP que prevean apercibimientos similares al aquí comentado.

2.2. Principio del debido proceso

Forma parte también del desarrollo del derecho habido en los últimos siglos la universalización de la garantía del debido proceso legal como presupuesto para la aplicación de las penas, y ésta ha sido recogida expresamente en el artículo 18° de nuestra Constitución Nacional, al exigir el "juicio previo" para que los habitantes de la Nación puedan ser penados.

En materia penal esta garantía consiste en la observancia de sus formas sustanciales: acusación, defensa, prueba y sentencia dictada por los jueces naturales, esto es, la posibilidad de ocurrir ante algún órgano jurisdiccional en procura de justicia, gozándose de la posibilidad de ser oído y tener la ocasión de hacer valer los medios de defensa en la oportunidad y la forma prevista en las leyes de procedimiento³⁷⁰.

Este principio ha sido entendido en el sentido de que la inviolabilidad del derecho de defensa queda asegurada en la medida en que los particulares tengan derecho a una instancia judicial imparcial para la dilucidación de sus controversias, por lo que se acepta la existencia de tribunales de carácter administrativo³⁷¹.

El acceso a los órganos jurisdiccionales independientes ha sido consagrado internacionalmente en las Convenciones Interamericana y de las Naciones Unidas sobre Derechos Humanos. Así, el artículo 8° apartado 1 del llamado "Pacto de San José de Costa Rica", establece que "toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro orden". Esta Convención ha sido ratificada por la ley N° 23.054, por lo que constituye derecho interno, a todos sus efectos, e incorporada al plexo constitucional en el artículo 75°, inc. 22, luego de la reforma del año 1994.

En el derecho tributario nacional, en general, el principio de defensa ha sido respetado, al establecer la Ley N° 11.683 normas que consagran la necesidad del sumario previo instituido en sede administrativa como presupuesto para la aplicación de sanciones, y estableciéndose la facultad de interponer recursos administrativos y judiciales.

Sin embargo, existen algunas penas fiscales aplicables sin que se respete esta garantía, como es el caso de la sanción de clausura prevista por el artículo 40° de la ley N° 11.683, de la que nos ocupamos en el capítulo reservado para su tratamiento.

Está comprendido en la garantía del debido proceso el derecho del imputado a obtener un pronunciamiento que definiendo su posición frente a la ley y la sociedad ponga término del modo más rápido posible a la situación de incertidumbre que comporta el enjuiciamiento penal³⁷², es decir, el derecho a la celeridad razonable del proceso penal.

³⁷⁰ C. S. J., Fallos 129, 193, "Lamadrid, J. F.", Fallos, 199, 574 "Di Lorenzo", Fallos, 199, 617, "Silveyra".

³⁷¹ C. S. J., Fallos 195, SO "Freijomil", Fallos, 198, 142, "Sajón".

³⁷² C. S. J. Fallos 272-188 y en sentencia del 31.10.1989, en El Derecho, diario del 30.3.1990, con nota de GERMÁN BIDART CAMPOS.

La pena, como instituto público, sólo puede ser impuesta por el Poder Judicial, órgano del Estado constituido en depositario y monopolizador del poder penal, lo que conduce a la consecuencia que la persecución penal está exclusivamente en manos del órgano jurisdiccional. Sin embargo, la posibilidad de juzgamiento y aplicación de sanciones por tribunales administrativos ha sido reconocida y aceptada por la Corte Suprema, a condición de la existencia de un recurso ante un órgano judicial.

El derecho de defensa del imputado comprende la facultad de desplegar todas las actividades necesarias que conduzcan a excluir o atenuar su culpabilidad o imputabilidad, teniendo, en consecuencia, la facultad de ser oído, la de controlar la prueba de cargo, la de probar los hechos que él mismo invoca y la de exponer las razones jurídicas y de hecho que le permitan obtener una sentencia justa. Ha dicho asimismo la Corte Suprema, en reiteradas oportunidades, que debe reputarse incluido en la garantía de defensa en juicio el derecho a obtener un pronunciamiento del modo más rápido posible, por las restricciones que impone el estar sometido a proceso³⁷³, criterio también receptado por la Convención Interamericana de Derechos Humanos al incorporar el derecho al juzgamiento en un plazo razonable.

Las actividades genéricamente enunciadas constituyen la denominada “defensa material” que efectúa el propio imputado. Mas, el procedimiento penal prevé la obligatoriedad de la “defensa técnica”, consistente en la asistencia jurídica que debe prestarle un abogado a partir del inicio de la persecución procesal, la que se hará efectiva con un jurista por él designado o bien, caso contrario y aun contra su voluntad, mediante un defensor oficial a cargo del Estado (artículo 104°, segundo párrafo, C.P.P.).

El defensor técnico puede actuar inmediatamente de iniciado el proceso o en un momento posterior, pero, inevitablemente, antes de la declaración indagatoria del imputado (artículo 104° del C.P.P.), importante innovación incorporada a partir del 5.9.1992 en resguardo de los derechos del imputado.

Este derecho al defensor técnico existe también en los procedimientos llevados a cabo por organismos administrativos con facultad de aplicar sanciones, habiendo la Corte Suprema declarado la nulidad de las actuaciones y absuelto a los imputados cuando se omitió hacerles saber la existencia del derecho a la asistencia letrada³⁷⁴.

No basta la mera designación de un defensor, sino que es necesario que éste haya tenido oportunidad de actuar en paridad de condiciones respecto de quien ejerce la acción pública, pues sólo así se garantiza un verdadero juicio contradictorio³⁷⁵.

a) Derecho a ser oído

El derecho a defenderse presupone el derecho a ser oído, pero para que las palabras del imputado tengan el contenido real que la garantía constitucional prevé, resulta imprescindible que exista algo de que defenderse. Es decir, el individuo debió haber hecho u omitido algo que encuadre dentro de alguno de los tipos penales punibles. Esto se conoce en materia penal con la denominación de “imputación”.

Tal imputación debe formularse adecuadamente y con precisión para que la persona a quien va dirigida pueda defenderse eficientemente.

Se impone, en consecuencia, la descripción detallada del hecho concreto, de manera que la réplica resulte eficiente, dentro del marco garantizador del principio de defensa.

³⁷³ 31/10/1989, ED, 136, p. 571.

³⁷⁴ CSJN, 26/10/1989, ED, 136, p. 531.

³⁷⁵ CSJN, 28/8/1986, ED, 121, p. 145, ídem 2/9/86 y 2/4/87.

b) Incoercibilidad del imputado como órgano de prueba

Con relación a este principio nos remitimos a las reflexiones efectuadas en el Capítulo XX (*El deber de colaboración tributaria. El principio de que nadie puede ser obligado a declarar contra si mismo*) de esta obra, por ser éste el lugar que hemos elegido para desarrollar nuestras consideraciones a su respecto, debido a que el derecho constitucional que le da virtualidad jurídica aplica tanto dentro del campo del Derecho Administrativo cuanto del Derecho Penal.

c) Correlación entre la imputación y la sentencia

Como un desprendimiento del derecho a ser oído se admite que el fallo sólo puede expedirse sobre el hecho narrado en la acusación, que le es imputado al acusado y sobre el cual éste ha sido oído.

Así, se ha dicho que la acusación debe contener una relación precisa y circunstanciada del hecho materia de reproche, y si ello no se cumple, o sus términos confusos indujeron a error a la defensa, procede declarar la nulidad de lo actuado con posterioridad al dictamen fiscal³⁷⁶.

En efecto, todo aquello que resulte sorpresivo para el imputado y sobre lo cual la defensa no pudo replicar lesiona el principio de inviolabilidad de la defensa. La Corte Suprema nacional para dar curso a la anulación requiere, además de la indicación específica del elemento sorpresivo incluido en la sentencia, los argumentos y medios de prueba omitidos que hubieran sido presentados de no mediar la sorpresa.

d) Inadmisibilidad del juicio contra ausentes

El principio de defensa conduce a la prohibición, establecida en la legislación procesal penal, que impide la persecución penal de un ausente, en razón de que el juzgador debe asegurarse de que el acusado esté físicamente presente en su transcurso y, además, tenga la capacidad de ejercer las facultades que, al efecto, le acuerde la ley procesal penal. La ausencia del imputado no suspende la etapa instructoria del proceso, sino sólo el juzgamiento oral y público.

2.3. Estado de inocencia

Cuando la Constitución dispone categóricamente que ningún habitante del país será penado sin juicio previo, proclama el viejo aforismo de que nadie será considerado culpable si no ha sido declarado tal por sentencia de un juez, como lo ha afirmado nuestra Corte Suprema desde los primeros años de su instalación³⁷⁷

Este principio de inocencia, que se remonta a épocas anteriores a la Revolución Francesa, tuvo su consagración legislativa en la Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano de 1789, que estableció que todo hombre debía "presumirse" inocente. Esta fórmula se repite en textos legales y constitucionales hasta nuestros días y, así, en el artículo 8° de la Convención Interamericana de Derechos Humanos, párrafo 2, se dice que "toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad".

³⁷⁶ C. Penal Morón, sala II, 29/8/1984, ED, 117, p. 617 y C.N.Crim. y Corr., sala IV, 24/8(1982, ED, 115, p. 650.

³⁷⁷ GONZALEZ CALDERON, JUAN A, "Derecho Constitucional", Ed. Krait, Buenos Aires, 1967, p. 245

La utilización de la expresión "presunción" de inocencia ha dado lugar a que diversos autores consideraran que la misma puede ser desvirtuada y establecerse, precisamente, la presunción contraria.

En realidad, no estamos en presencia de una "presunción", sino de un "estado jurídico" que sólo puede ser destruido mediante el dictado de una condena³⁷⁸. También Claria Olmedo y Velez Mariconde se inclinan por denominarlo "estado de inocencia", afirmando el primero que ese estado se goza desde antes de la iniciación del proceso y no se destruye con la denuncia, el procesamiento o la acusación: se requiere una sentencia penal condenatoria basada en autoridad de cosa juzgada. Dice el segundo, que todo ciudadano debe reputarse inocente hasta que sea demostrada su culpabilidad; cuando ésta no se demuestre, el imputado debe ser absuelto sin exigir la demostración de su inocencia, y debe reintegrarse a la sociedad sin mancha alguna, precisamente porque su inocencia es presunta³⁷⁹.

Este principio ha sido de aplicación muy discutida en el campo del derecho penal tributario, admitiendo diversos autores la posibilidad de la implantación del principio inverso, según el cual es el contribuyente quien debe probar su inocencia, admitiéndose incluso la existencia de presunciones legales de culpabilidad o de intención dolosa.

Ejemplo de ello son las posturas adoptadas por la Dirección de Rentas de la provincia de Buenos Aires (que considera que las infracciones tributarias generan responsabilidades de carácter objetivo), o el Tribunal Fiscal de Apelación de dicha Provincia, que, habiendo abandonado su antigua postura objetiva, a partir de hace algunos años, pone en cabeza del contribuyente la carga de la prueba de su inocencia.

Este Tribunal, a partir de la sentencia del 2.9.1981, recaída en los autos "Cooperativa Agrícola Gral. Conesa", sostiene, en un caso en el que se discutió la actuación de un agente de retención, que el ingreso fuera de término de los tributos retenidos (elemento objetivo del tipo infraccional) "crea una razonable presunción de que se ha dado el elemento intencional propio de la figura, Presunción que puede ser desvirtuada por las pruebas que aporte el imputado"³⁸⁰.

Si bien resulta meritorio el abandono de la posición objetiva, entendemos que presumir la intencionalidad a partir de la existencia del elemento objetivo del tipo e invertir la carga de la prueba constituye una flagrante violación del estado de inocencia y consecuentemente, del artículo 18° de la Constitución Nacional.

Por ello, estamos en absoluto desacuerdo con la sentencia del 14 de febrero de 1989 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, recaída en los autos "Cosecha Coop. de Seguros"³⁸¹, en la que el Tribunal, luego de reafirmar la necesidad de la concurrencia del elemento subjetivo para la configuración de los delitos, sostiene que "la presunción de culpabilidad .., no debe ser entendida como la instauración del principio de la responsabilidad objetiva .., sino como un régimen probatorio característico de la figura tributaria que se examina -depósito tardío de los impuestos retenidos- cuya constitucionalidad, por tal razón no merece reparos".

Parece evidente que lo afirmado por la Corte es erróneo a la luz de las consideraciones doctrinarias sobre el estado de inocencia y el respeto del debido proceso, que obligan que sea el acusador quien pueda probar, más allá de toda duda, la culpabilidad del presunto

³⁷⁸ DE LA RUA, FERNANDO, "Imputado", en Enc. Jur. OMEBA, Vol. XV, p. 255.

³⁷⁹ Citados por OSORIO Y FLORIT, MANUEL, "Inocencia", en Enc. Jur. OMEBA, Vol. XV, p. 982 y siguientes

³⁸⁰ En Rev. Impuestos, XXXIX-B, p. 2486

³⁸¹ En Rev. Impuestos, Vol. XLVII-A, p. 852.

infractor. Es asimismo llamativo: que, habiéndose dictado dicha sentencia en el año 1989 no se haya hecho referencia alguna al Pacto de San José de Costa Rica, ratificado por nuestro país en el año 1984.

La obligatoriedad de la probanza en cabeza del actor se remonta al derecho romano, como lo recuerda Peña Guzman al tratar el tema ³⁸².

El aforismo “in dubio pro reo” proviene en la actualidad del estado de inocencia, y exige que la aplicación de una pena sólo pueda fundarse en la “certeza” del juez al dictar el fallo condenatorio. El estado de inocencia de que goza el imputado, construido por la ley a partir de la presunción que lo preserva, sólo puede destruirse mediante la “certeza” acerca de su culpabilidad, por cuyo imperio, la “duda” o aún la “probabilidad” conducen inevitablemente a la absolución, como lo prescribe el artículo 3° del Código Procesal Penal. Algunos autores derivan de este principio la prohibición de interpretación analógica de las disposiciones penales en contra del imputado, habiendo sido incorporada expresamente en el artículo 2° de dicho Código. Ya la Corte Suprema declaró que la prohibición de interpretación analógica estaba contenida en el artículo 18° de la Constitución Nacional ³⁸³.

2.4. “Non bis in idem” o inadmisibilidad de la persecución penal múltiple

A pesar que la Constitución no preveía expresamente esta garantía, se la había reconocido como tal, como una consecuencia del sistema republicano y del Estado de Derecho, amparado, en consecuencia, por la regla genérica del artículo 33° de la Constitución ³⁸⁴, habiendo sido incorporada al artículo 1° del C.P.P.N. Actualmente este principio goza de “status” constitucional expreso por su inclusión en la Convención Americana sobre Derechos Humanos, artículo 8°, apartado 4 y en el artículo 14°, apartado 7 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

Esta regla apunta a impedir que se vuelva sobre una persecución penal ya agotada, o la persecución penal simultánea ante distintas autoridades. Se trata, pues, de impedir la múltiple persecución penal, simultánea o sucesiva, por un mismo hecho.

Tal como se expresara en una causa tramitada ante la Corte Suprema de los Estados Unidos, “la idea fundamental ... es que no se debe permitir que el Estado, con todos sus recursos y poder, haga repetidos intentos para condenar a un individuo por un supuesto delito, sometiénolo así a molestias, gastos y sufrimientos y obligándolo a vivir en un continuo estado de ansiedad e inseguridad”.

La aplicación práctica de este principio requiere la concurrencia de tres condiciones, a saber: a) identidad de la persona perseguida, b) identidad del objeto de la persecución, y c) identidad de la causa de la persecución.

a) identidad personal

El principio sólo ampara a la persona que, perseguida penalmente, vuelve a ser perseguida en otro procedimiento penal, que tiene por objeto la imputación del mismo hecho.

Por ello, la condena, la absolución o el sobreseimiento de un imputado no amparan a otro, aun en los casos de participación criminal. El principio rige individualmente y no posee efecto extensivo, pues tiene por objeto evitar los intentos repetidos para condenar a un individuo, pero carece de eficacia para transformar en lícito lo que es antijurídico y punible.

³⁸² En Enc. Jur. OMEBA vol. XV p. 261

³⁸³ 19/10/1989, ED, 136, p. 404.

³⁸⁴ CSJN, 24/2/1987, y 4/2/1992.

b) Identidad objetiva

El principio alcanza a las imputaciones que tienen por objeto el mismo comportamiento atribuido a la misma persona.

Apunta al hecho como acontecimiento real, que acaece en un lugar y en un momento o período determinados, y con independencia de que tal hecho pueda subsumirse en distintos conceptos o tipos jurídicos.

La legislación penal proporciona los parámetros a partir de los cuales pueden resolverse los problemas prácticos en este campo. En efecto, a la solución se llega a partir de las reglas establecidas en materia de “concurso de delitos”. Así, el “concurso real o material” que supone la imputación de hechos independientes, admite la persecución penal múltiple. En cambio, el “concurso ideal o formal” de delitos en el cual existe un múltiple encuadramiento legal por la concurrencia de más de un tipo delictivo sobre el hecho, se encuentra amparado por el principio, pues al sujeto se le imputa un solo delito.

Los casos de “concurso aparente” de tipos delictivos en los que las figuras penales abstractas concurren sólo en “apariencia”, pues se excluyen recíprocamente hasta que el hecho fáctico es receptado sólo por una de ellas, se resuelven con el mismo criterio que hemos señalado para el concurso ideal.

Finalmente, el denominado “delito continuado”, en el cual se verifican distintas acciones desplegadas por un mismo sujeto en forma discontinuada temporalmente, pero guardando relación de interdependencia entre sí, también resulta amparado por el principio, pues la teoría del delito establece la ficción de su unidad imputativa. La persecución penal, entonces, por un delito continuado, agota todas las acciones u omisiones que lo integran, aun cuando no hayan sido conocidas o debatidas durante el procedimiento penal.

Sin embargo, ha sido reconocido por la doctrina que la sentencia judicial firme interrumpe el nexo que conduce a la unidad delictiva y, por lo tanto, a la unidad imputativa, por cuya razón es legítima y válida la persecución penal por hechos posteriores ocurridos después de la condena, aun cuando tengan relación de interdependencia con los que dieron lugar a la sentencia (delito continuado).

Por consiguiente, la condena firme por un delito continuado comprende todos los comportamientos que suceden hasta su notificación y que se relacionan con el mismo hecho punible, sin interesar si el tribunal los conoció, los tomó en cuenta o fueron objeto del debate. En consecuencia, como los actos posteriores a la decisión judicial no pudieron preverse por el tribunal, en cuanto encuadren dentro de una figura penal punible, admiten un nuevo enjuiciamiento.

El caso del delito continuado adquiere especial importancia en materia tributaria pues, gran parte de los delitos en este campo pueden ser consecuencia de conductas antijurídicas que se proyectan a través del tiempo, apelando a maniobras ardidasas o engañosas constitutivas de verdaderos “sistemas” evasivos, lo que podría ser utilizado por la defensa para neutralizar algún intento de persecución penal múltiple.

Aun con la limitación que acabamos de señalar, la regla del “non bis in idem” para el delito continuado de naturaleza tributaria puede ocasionar efectos importantes por las variadas formas evasivas que pueden utilizarse en la práctica comercial.

Reparese, por ejemplo, en el caso que el organismo recaudador detecte un hecho ilícito realizado por el contribuyente dentro de un determinado período y, como consecuencia de la denuncia penal que formula, el órgano jurisdiccional dicta sentencia condenatoria, que queda firme.

En tal supuesto, cabe la posibilidad que el organismo fiscal no haya detectado dentro del mismo período algún otro hecho delictivo que, sin embargo, fue cometido y, por ello, al no

haber tomado el Tribunal conocimiento del mismo, no fue incluido en la sentencia. Esos hechos que el tribunal no conoció, no tomó en cuenta, ni fueron objeto de debate, podrían quedar fuera de la ley penal en tanto pueda afirmarse que los mismos guardan relación de interdependencia con aquellos que fueron juzgados, por integrar todos ellos un sistema evasivo único, conforme a un plan preestablecido, de acuerdo con una única resolución y que, por ello, sólo realizan un único hecho antijurídico comprensivo de todas esas actividades individuales.

El remedio procesal ante una persecución penal dirigida a volver sobre hechos que ya fueron juzgados es la Excepción de Cosa Juzgada. Para ello es menester que la imputación sea idéntica y es idéntica cuando su objeto es la misma conducta atribuida a la misma persona, sin interesar, para que el instituto de la cosa juzgada produzca efecto impeditivo, que el mismo hecho haya sido calificado o subsumido a distintos tipos penales ni el grado de participación imputada al sujeto.

2.5. Aplicación de la ley más benigna

Una derivación del principio de legalidad anteriormente comentado es el de la prohibición de la aplicación retroactiva de sus disposiciones. Una ley penal, entonces, sólo puede aplicarse a los hechos que han ocurrido con posterioridad a su entrada en vigencia.

Sin embargo, modernamente se reconoce una excepción a este principio, y ello se da cuando la nueva ley establece condiciones más favorables para los imputados o condenados.

Esta excepción ha sido consagrada en el artículo 2º del Código Penal en el que se indica que si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna, agregando la norma que si durante la condena se dictare una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esa ley.

Ley más benigna no es sólo la que desincrimina o la que establece una pena menor: puede tratarse de una nueva causa de justificación, de una nueva causal de inculpabilidad, de un menor plazo de prescripción, de una distinta clase de pena, etc.³⁸⁵.

Este principio ha sido recogido modernamente en la Convención Interamericana de Derechos Humanos, ratificada por nuestro país mediante la Ley N° 23.054. Con esta incorporación a un tratado internacional el principio ha pasado a tener un mayor sustento jurídico, especialmente en el campo de los llamados "derechos penales especiales", ya que no podría cuestionarse su aplicabilidad.

La vigencia de este principio en materia penal tributaria se vincula con la frecuente práctica de sancionar leyes de condonación y moratoria, en cuya virtud, todos aquellos que no hubieren sido condenados por sentencia firme, a la fecha de vigencia de la ley de condonación, quedaban exceptuados de sanción.

El principio, aún en los casos de leyes generales de condonación implica que la porción de la pena cumplida lo fue con arreglo a las leyes vigentes en su momento, por lo que en ningún caso sería procedente la repetición de las multas pagadas.

³⁸⁵ ZAFFARONI, EUGENIO R., "Manual de Derecho Penal, Parte General", Ed. E.D.I.A.R., Buenos Aires, 1986, p. 177 y siguientes.

En materia tributaria es ya pacífica la interpretación de nuestros tribunales sobre la aplicación de este principio³⁸⁶.

3. Formas accesorias de coerción

Existen procedimientos tendientes a facilitar la aplicación de medidas de coerción real (restricción a la libre disposición de una parte del patrimonio del imputado) o personal (restricción a la libertad) que, por importar en sí mismos restricciones a derechos del imputado o de otras personas, tienen también carácter coercitivo. Dentro de ellos se puede incluir el registro domiciliario, la requisa personal, la interceptación de correspondencia, la intervención de comunicaciones telefónicas y la clausura de locales.

Estas formas de coerción llamadas accesorias por no tener un fin en sí mismos, tienden a garantizar la efectivización de otras medidas coercitivas principales, a saber: el secuestro de cosas relacionadas con el delito y la detención del imputado.

Puede decirse, pues, que las consecuencias penales a las que se verá sometido el particular, pueden comenzar a tomar cuerpo desde el punto de vista del procedimiento a partir de las medidas de coerción accesorias, las que pueden derivar en medidas coercitivas principales, hasta que la sentencia judicial determine el status jurídico del imputado.

Por tratarse de intromisiones en derechos individuales tutelados constitucionalmente, los procedimientos dirigidos a la aplicación de medidas coercitivas deben realizarse de conformidad con las normas reglamentarias respetuosas de tales derechos. Las medidas cautelares accesorias y la forma principal de coerción, es decir, la detención, las hemos examinado en el Capítulo XXIII al estudiar el accionar del organismo fiscal en el marco de una inspección ritual. Nos remitimos, pues, a dicho capítulo.

³⁸⁶ T. F. N., 14.7.69, sala B, "Zurbriggen, Valazza y Cía, S. R. L.", en Derecho Fiscal XXII-104; T. F. N. 15/6/1972, "San Juan Motors", en Derecho Fiscal XXIV-300; T. F. N. 29/9/1980, "Lab. Arg. de Circuitos Impresos, S.A." en La Información, XLII-1144; C.N.C. Cont. Adm. Fed., sala II, 12/2/1981 "Nisnovich, S. A", en Derecho Fiscal, XXX-571; C.N.Cont.Adm. Fed., sala III, 17/9/81, "Bestani S. A I. C.", en Derecho Fiscal, XXXII, p. 535; C. N. Cont. Adm. Fed., sala IV, 22/9/1981, "Bonanni, Edgardo W.", en Derecho Fiscal, XXXII, p. 624.

CAPITULO XXXII

TEORÍA DEL DELITO

1. Introducción a la teoría del delito

1.1. Los elementos objetivos del delito

1.1.1 Acción. Antijuridicidad. Tipicidad

Quien realiza un hecho ilícito, lesionando un bien jurídico ajeno, está obligado a reparar a la víctima, es decir, debe volver a colocar las cosas en el estado en que se encontraban antes del hecho o cuando ello resulte imposible, compensar de otro modo a quien sufrió la lesión de sus bienes.

Cuando el derecho no se conforma con la reparación, aparece en escena el Derecho Penal, seleccionando de esas conductas lesivas aquellas que considere de mayor incidencia en el quebrantamiento del orden social, en razón del valor asignado por la comunidad al bien jurídico menoscabado, reforzando su protección mediante una sanción que lesiona bienes jurídicos del infractor y que tiene por objeto, principalmente, prevenir la realización de tales conductas.

Así, la conducta antijurídica, derivada al campo del derecho penal, se convierte en delito y, en materia tributaria, esa conducta antijurídica puede devenir en un delito, cuando es aprehendida por la ley penal tributaria, o en una contravención, si la misma encuadra en alguno de los tipos infraccionales de la Ley N° 11.683. La tarea seleccionadora la realiza el derecho penal mediante el tipo penal. El tipo penal especifica la antijuridicidad describiendo las modalidades de ataque al bien jurídico protegido.

Para que haya delito se requiere:

- a) La conducta de un hombre (por acción u omisión);
- b) Antijurídica (contraria al mandato legal) ;
- c) Que haya sido aprehendida por un tipo penal (típica);
- d) Culpable (subjctivamente reprochable para el derecho).

Un principio fundamental de la acción es el de exterioridad ya que la pena solamente puede ser impuesta a alguien por algo realmente "hecho" por él y no por algo solamente pensado.

En razón de la exigencia de exterioridad en la acción se distinguen tres momentos:

- a) El proceso interno psíquico;

b) la actuación voluntaria;

c) el resultado.

Lo relevante es pues, la efectiva exteriorización de ese proceso interno, y su proyección al mundo exterior para lo cual es necesario hacer algo (actuación voluntaria) consistente en actuar u omitir, produciendo un "resultado" es decir, una alteración del estado de hecho exterior. El resultado, pues, es la modificación del mundo exterior.

La conducta debe ser antijurídica, es decir, debe estar en pugna con un precepto legal y, además, debió haber sido descripta expresamente en un tipo delictivo por la ley penal por haber considerado el legislador que tal conducta lesiona un bien jurídico apreciado por la comunidad.

Las acciones, entonces, deben haber sido previamente definidas y declaradas punibles por la ley, principio que es recogido por el artículo 18° de la Constitución Nacional que exige la existencia de una ley anterior al hecho por el cual se es procesado.

Los hechos que se verifican en la vida social tienen virtualidad jurídica, aun cuando no estén expresamente receptados por las disposiciones legales, en razón de constituir el derecho un sistema abierto que procura prever la totalidad de los hechos posibles, llenándose los vacíos legales con la interpretación que realiza el juez de la circunstancia fáctica. Los hechos delictuosos, en cambio, presuponen la existencia previa de una ley penal que haya considerado expresamente a dicho hecho como delito. Por ello, sólo puede considerarse delito al hecho que tiene una pena fijada en la ley. El tipo asume, pues, una función de garantía jurídico-política y social.

Nuestro ordenamiento penal, pues, es un régimen cerrado en el cual sólo se incriminan las conductas descriptas en las figuras penales. En dicho ordenamiento los tipos culposos se describen especificando expresamente que las acciones involucradas se sancionan a "título de culpa", en tanto que, cuando nada se dice, debe interpretarse que el tipo es doloso.

Suele distinguirse a los tipos en simples y calificados. Los primeros, también denominados tipos básicos, son aquellos que describen la acción más simple de ataque al bien jurídico. Los segundos añaden a la acción simple otras circunstancias que pueden transformar al ataque en más o menos peligroso y, por tanto, en más o menos reprochable. Los más peligrosos integran los tipos agravados, en tanto los menos peligrosos encuadran en los tipos atenuados.

1.1.2. Extensiones del tipo. Tentativa

La regla general es aquella según la cual las conductas son punibles sólo cuando con ellas se hayan consumado delitos tipificados por la ley represiva.

Sin embargo, también se sancionan actos anteriores a la consumación del delito como ocurre en la *tentativa*, la que está regulada en general para todos los delitos descriptos en la Parte Especial del Código Penal y en las leyes represivas especiales, conociéndose a dicho instituto, entonces, como extensiones del tipo.

En la realización de un delito se reconocen diferentes etapas que en su conjunto se denominan "iter criminis" (camino hacia el delito), siendo ellas las siguientes:

a) El delito se plasma en la mente del sujeto.

- b) El sujeto realiza actos preparatorios que sólo él sabe que están orientados al propósito de delinquir.
- c) El sujeto realiza actos de ejecución mediante los cuales comienza a actuar inequívocamente en dirección al delito.
- d) La consumación del delito.

La tentativa se verifica cuando en el camino hacia el delito el sujeto ha llegado hasta la tercera de las etapas mencionadas, debiéndose distinguir entre actos preparatorios y actos de ejecución pues sólo con la exteriorización de estos últimos nos hallaríamos frente a la figura de la tentativa. Así, se dice que quien compra un arma puede hacerlo o no con el propósito de delinquir. En este caso nos encontramos con un típico acto preparatorio. En cambio, si dicho sujeto dispara el arma contra un tercero, se está ante un acto de ejecución.

La tentativa importa, además, que el delito no se haya consumado. La falta de consumación debe obedecer a causas ajenas a la voluntad del autor pues, el desestimiento voluntario de éste excluye la tentativa y no es punible. El artículo 42° del Código Penal expresa que es autor de tentativa el que con el fin de cometer un delito determinado comienza su ejecución, pero no lo consuma por circunstancias ajenas a su voluntad. Agregando el artículo 43° que el autor de tentativa no estará sujeto a pena cuando desistiere voluntariamente del delito.

En caso de desestimiento voluntario, lo que queda impune es la tentativa en sí misma, pero no los delitos consumados en su curso, cuya tipicidad sólo estaba interferida por efecto de la punibilidad de la tentativa, pero que resurge al desaparecer ésta. Es el caso de la tentativa cualificada, la que se verifica cuando en la tentativa quedan consumados actos que constituyen delitos por sí mismos. En este supuesto, al desaparecer la pena de la tentativa - que es la única que desaparece- persiste la pena de los delitos que se han consumado en su curso, porque el artículo 43° del Código Penal sólo excluye la pena que le corresponde al sujeto como "autor de tentativa".

Por su parte, el artículo 44° dispone que la pena que le correspondería al agente si hubiere consumado el delito, se disminuirá de un tercio a la mitad.

Adviértase que, a tenor de lo dispuesto por el art. 42, la tentativa presupone un "fin de cometer un delito" por lo que esta figura sólo puede ser dolosa, no concibiéndose en los casos en que el obrar del sujeto sea negligente o imprudente.

1.1.3. Delitos de daño y de peligro

La exteriorización de la acción, según vimos, implica su proyección al mundo exterior incidiendo sobre él, denominándose a dicha incidencia resultado.

Si, como hemos visto, los tipos penales procuran proteger bienes jurídicos, la conducta del sujeto ajustada a la descripción de la figura delictiva importa la consecución del resultado por la lesión al bien jurídico tutelado. En este sentido, entonces, todos los delitos son de resultado.

Sin embargo, se distingue a la lesión del bien jurídico protegido, de la lesión del objeto material del delito. Esta última es un concepto más restringido pues alcanza al objeto comprometido por la acción mientras que la primera, más amplia, se refiere al bien superior tutelado.

En el derecho penal tributario normalmente el objeto material (cosa sobre la cual recae la acción) no coincide con el bien jurídico ya que el primero está representado por el impuesto dejado de ingresar, en tanto que el segundo viene a ser el logro de la paz social y el bienestar de la comunidad como fin a alcanzar, constituyéndose los tributos en un medio para ello.

Los resultados conseguidos por las acciones humanas pueden ser de diferente naturaleza. Un resultado es de daño cuando se modifica materialmente el mundo exterior (v.g. el perjuicio patrimonial sufrido por la víctima). En suma, los delitos de daño importan una efectiva lesión del bien jurídico protegido por el derecho.

El resultado es de peligro, en cambio, cuando el objeto material del delito no ha sufrido modificación alguna, pero ha corrido peligro de verse lesionado. Si tal peligro es efectivo y el riesgo era cierto, nos hallamos frente al denominado peligro concreto.

Suelen denominarse delitos de peligro abstracto a aquellos en los que existe la posibilidad del peligro aunque el riesgo no se haya corrido efectivamente. En esta clase de delito, el tipo penal descriptivo de la acción toma en cuenta que la misma representa normalmente un peligro para el bien jurídico tutelado, aunque en la práctica no se verifique que el peligro realmente haya existido.

La diferencia entre los delitos de peligro concreto y los de peligro abstracto radica, prácticamente, en su aspecto procesal, pues en los del primer tipo se requiere la probanza de que el peligro existió realmente. En los del segundo tipo, en cambio, se invierte la carga de la prueba ya que, ante la presunción legal del peligro comprendido en la conducta, el imputado deberá demostrar la ausencia de intencionalidad,

Finalmente, los delitos de pura actividad son aquellos en los que la manifestación de la conducta del sujeto (exteriorización en el mundo exterior) dura mientras éste actúa y desaparece del mundo exterior cuando deja de actuar.

1.1.4. Delitos de omisión

La actuación voluntaria puede exteriorizarse haciendo algo o no haciéndolo. El hacer modifica al mundo exterior, el no hacer, en cambio, no lo modifica. La omisión como acto ilícito importa, obviamente, la preexistencia de un tipo penal descriptivo de la conducta omisiva. La inacción, entonces, por no ajustarse a un mandato preceptivo que ordena realizar una conducta determinada, es reprochada por el derecho.

La omisión es una forma de manifestación de voluntad cuya virtualidad jurídica surge de comparar lo que no se hizo con lo que se estaba obligado a hacer. En las figuras omisivas el tipo se describe como desobediencia a una norma imperativa penal o extrapenal,

1.1.5. Interrelación de los tipos penales

El régimen represivo penal está constituido por un elenco de figuras incriminatorias que pueden o no tener entre sí algún tipo de relación,

En consecuencia, frente a la comisión de un hecho por parte de su autor, corresponde individualizar a la figura abstracta comprensiva de la acción, con el fin de establecer la sanción correspondiente.

Puede acontecer que sólo en "apariencia" ese hecho se encuentre comprendido en más de un tipo delictivo, en cuyo caso es menester dilucidar cuál de ellos encuadra realmente al hecho concreto. Si tal hecho sólo resulta aprehendido por uno de los tipos incriminatorios, se le aplica al autor la sanción prevista en dicho tipo, descartándose las demás. Si, en cambio, el hecho encuadra realmente en más de una figura, entonces nos hallaríamos frente a un múltiple encuadramiento, en cuyo caso corresponderá determinar si los mismos implican la existencia de varios delitos o, por el contrario, la existencia de uno solo por considerarse, en este último caso, que el encuadramiento múltiple es la consecuencia de una sola resolución o hecho emanado del autor del delito. Esto último es materia que se estudia en el campo del concurso real de delitos.

Un primer campo de análisis entonces, es el que nos permitirá excluir, para el caso concreto, las figuras penales que en "apariencia" concurren por su descripción normativa para atrapar al hecho ilícito dentro de su encuadramiento jurídico. Esto es lo que se conoce como relación de las figuras penales entre sí y las formas de exclusión recíproca. Su finalidad es establecer cuál es el tipo abstracto que le corresponde efectivamente al hecho fáctico, excluyendo a las figuras que no se identifican con la naturaleza propia del hecho ilícito.

Las hipótesis de recíproca exclusión de las figuras penales nos aportan las reglas mediante las cuales ha de subordinarse correctamente un hecho a la ley, pues en los casos en que existe un concurso sólo aparente de delitos, el hecho debe encuadrarse necesariamente en la figura que realmente le corresponde.

Los distintos modos de exclusión por incompatibilidad de las figuras son los siguientes:

- *Relación de consunción*

En este caso la exclusión no se produce en razón de que los valores sean equivalentes, sino porque, al contrario, uno de los tipos comporta una valoración tan francamente superior, que tanto el tipo como la pena de la figura más grave realizan cumplidamente la función punitiva no sólo por cuenta propia, sino por cuenta del otro tipo.

Esta situación se da cuando las figuras tienen una relación de menos a más o de parte a todo. Así, por ejemplo, el delito de daño consume al correspondiente delito de peligro.

El caso más característico lo constituyen las infracciones progresivas en las cuales un mismo contexto de acción recorre la infracción desde su grado mínimo al máximo, siendo que los grados sucesivos pueden ser en sí mismos delictivos, en cuyo caso las etapas anteriores a la última no deben ser consideradas más que como momentos de un solo delito total.

En el camino del delito, está consumido por éste todo lo que constituye una etapa menor o anterior, es decir, todo aquello que no tiene el carácter de hecho autónomo sino de hecho previo, pero también quedan consumidas por el tipo todas aquellas acciones posteriores que tampoco pueden ser consideradas autónomas, porque la producción de ellas necesariamente presupone la imputación anterior.

- *Relación de especialidad*

Para que se dé un caso de especialidad es necesario que uno de los tipos esté íntegramente contenido en el otro. La especialidad puede surgir claramente de la manifestación expresa de la ley o, en cambio, de una cuidadosa interpretación que demuestre que una figura describe de un modo más próximo o minucioso a un hecho determinado.

Las figuras específicas se aplican siempre en detrimento de las figuras generales ya sea la pena de aquellas más grave o menos grave.

Si los elementos agregados a la figura específica hacen más grave la sanción, se dice que existe un tipo calificado por la existencia de causales agravantes, y si dichos elementos la hacen menos grave se habla de un tipo privilegiado por la existencia de causales atenuantes.

- *Relación de subsidiariedad*

Es la que se produce cuando la ley supedita la aplicación de un tipo a que no resulte aplicable otro más grave.

1.1.6. Unidad y pluralidad de delitos

En el apartado anterior hemos visto la hipótesis de recíproca exclusión de las figuras que deriva en la consecuencia de que la incompatibilidad de las mismas, implica que no puedan aplicarse al mismo hecho.

Pero puede ocurrir también, que un modo de conducta repercuta en varias figuras que no se excluyan entre sí.

Se trata de resolver, pues, en qué casos la suma de varios hechos o conductas debe considerarse integrando un solo delito o bien, por el contrario, son constitutivos de varios delitos, a fin de establecer el "quantum" de la pena aplicable.

Corresponde verificar, pues, no solamente si existe pluralidad de encuadramientos, sino, además, pluralidad de hechos independientes, pues cuando un hecho cayere bajo más de una sanción penal, se aplicará la que fijare pena mayor, en tanto que si se tratare de varios hechos independientes, se le aplicará a cada uno la pena que aisladamente le correspondiere.

En otras palabras, corresponde resolver si, cuando un sujeto en virtud del despliegue de más de una actividad aparece encuadrado efectivamente en más de una figura abstracta incriminatoria, debe necesariamente ser sancionado con la suma de todas las penas previstas en cada una de las figuras abstractas comprensivas de las distintas actividades desplegadas por dicho sujeto o, en cambio, en razón de la interdependencia existente entre ellas sólo correspondería sancionarlo una vez, por entender que habría cometido un solo delito.

Para el estudio del tema que nos ocupa, suele dividirse a las situaciones que pueden presentarse en la ponderación cuantitativa de los delitos conforme al siguiente esquema:

- Un solo hecho configurativo de un solo delito;
- Un solo hecho encuadrado en varias figuras delictivas (concurso ideal);
- pluralidad de hechos independientes configurativos de otros tantos delitos (concurso real);
- pluralidad de hechos interdependientes configurativos de un solo delito (delito continuado).

A los fines del examen de la concurrencia de delitos y su correspondiente sanción, sólo interesan los tres últimos casos.

1.1.6.1. Concurso ideal

La consecuencia del concurso ideal es que a un solo hecho delictuoso corresponde una sola pena, aun en el supuesto de que dicho hecho resulte sancionado por la ley más de una vez. La autonomía de la acción es lo relevante para imputar el delito, de manera que cuando hay sólo una acción cabe imputar al sujeto un solo delito.

Para Carrara la "acción" viene a ser la fuerza física subjetiva del delito, mientras que el "hecho", además de esto es la fuerza física objetiva, representada por el resultado. Afírmase, además, como recuerda Fontan Balestra, que el hecho comprende no sólo la acción del sujeto y el resultado, sino también todos los elementos constitutivos del delito, tal como la ley lo ha descripto. Para este autor el concurso ideal del artículo 54° del Código Penal queda reducido al caso de unidad de hecho, entendiéndose por tal, también, unidad del resultado que pueda ser objeto de más de un encuadramiento legal.

La unidad de hecho, de acción, de resolución, es la característica que define la existencia de concurso ideal, por cuyo motivo, en tales supuestos, aun cuando estemos en presencia de más de un encuadramiento legal, habrá un solo delito.

1.1.6.2. Concurso real

El concurso real presupone la existencia de varios hechos independientes y como consecuencia, la existencia de varios delitos.

Como sostiene el último autor citado³⁸⁷, habiéndose establecido la diferencia entre hecho y acción en la forma indicada precedentemente, nada impide que una sola acción pueda dar lugar a un concurso real de delitos. Es decir, cuando con una sola acción se obtiene más de un resultado, corresponde imputar al sujeto tantos delitos como resultados se verificaren. En este caso, el principio general aplicable es aquel según el cual corresponde sancionar al infractor con las penas acumuladas previstas para cada delito cometido.

El elemento subjetivo del hecho, representado por el grado de culpabilidad, puede constituirse en un punto de apoyo que permita distinguir al concurso ideal del concurso real. Esto es lo que le ha permitido a Soler³⁸⁸ asegurar que cuando de una sola imprudencia derive la muerte de dos personas, habrá en el caso concurso ideal por la indudable unidad del contenido subjetivo del hecho, pero cuando con una acción sola se mate dolosamente a varias personas, habrá pluralidad de resultados, y ésta será la demostración externa de la pluralidad de determinaciones, que hace desaparecer el concurso ideal para constituir un verdadero concurso de delitos, un concurso real, una pluralidad de delitos.

1.1.6.3. Delito continuado

Se distingue a los delitos en "instantáneos" y "permanentes", según la acción típica se consuma y finaliza en un momento, o, por el contrario, el accionar del sujeto activo se

³⁸⁷ FONTAN BALESTRA, CARLOS, "Derecho Penal, Parte General", Ed. Abeledo -Perrot, Buenos Aires, 1964, p. 448.

³⁸⁸ SOLER, SEBASTIÁN, Derecho Penal Argentino, ed. TEA, Buenos Aires, 1983, T. II, p. 296.

prolonga en el tiempo, es decir, que el delito continúa consumándose durante un cierto lapso, sin solución de continuidad.

Entre ambos tipos delictuales existe un tercer género, o una forma anómala consistente en distintas acciones desplegadas por un mismo sujeto, diferenciadas por ser discontinuas temporalmente, pero que guardan relación de interdependencia entre sí. Es lo que se llama "delito continuado", configurándose el mismo cuando el sujeto actúa con cada acción independiente conforme a un plan preestablecido, de acuerdo con una única resolución y, por ello, sólo realiza un hecho antijurídico comprensivo de todas las actividades individuales.

Como consecuencia de tal construcción al agente se le imputa un solo delito y no tantos como acciones individuales hubiera desplegado, hipótesis esta última que se daría en el "concurso real" y que se diferencia del delito continuado, precisamente, en que las distintas acciones no son dependientes entre sí.

La determinación de la existencia de un delito continuado o un concurso real constituye una cuestión de hecho, para lo cual existen los siguientes elementos:

- a) Subjetivos: un único propósito delictual, expreso o tácito, que se traduce en una única resolución para todas las acciones;
- b) Objetivos: un mismo accionar que se repite constante o duraderamente en circunstancias similares;
- c) Temporales: fraccionamiento del tiempo que encadena los sucesivos actos como parte de una misma empresa delictual;
- d) Jurídicos: los atentados se cometen contra el mismo bien jurídico genéricamente considerado;
- e) Legislativos: el tipo penal debe permitir una realización gradual o paulatina del ilícito;
- f) Circunstanciales: debe existir similitud en los medios comisivos y ausencia de factores externos que interrumpan la unidad de la empresa.

Así, el delito continuado ha sido definido como "la realización típica de un injusto penal mediante actos sucesivos e intermitentes que producen una lesión progresiva al mismo bien jurídico"³⁸⁹.

No es uniforme la doctrina penal acerca de la necesidad de que exista unidad en la víctima o sujeto pasivo para que pueda configurarse el delito continuado, existiendo dos teorías extremas para las cuales, respectivamente, no se reconoce significado alguno al sujeto pasivo, o se requiere, en todos los casos, que exista dicha unidad³⁹⁰.

Una teoría intermedia, que es la que tiene mayor número de adeptos, y con cuyo criterio coincidimos, sostiene que no pueden establecerse pautas de aplicación general, si no que habrá de analizarse cada una de las figuras delictuales en particular, a fin de establecer si la unidad de sujeto pasivo constituye un requisito esencial.

³⁸⁹ FERNÁNDEZ CARRASQUILLA JUAN, "El delito continuado frente al Código Penal", Monografías Jurídicas N° 35, Ed. Temis, Bogotá, 1984.

³⁹⁰ FONTAN BALESTRA, CARLOS, "Derecho Penal, Parte General", Ed. Abeledo Perrot, Bs.As., 1964, p. 456.

Así, se admite la necesidad de la unidad de sujeto pasivo cuando la lesión se concreta sobre bienes personalísimos como la vida, la salud, la libertad, el honor, en tanto que, respecto de otros bienes, como la propiedad, la carencia de identidad del titular no obsta a la configuración del delito continuado³⁹¹.

Compartiendo esta postura, Zaffaroni³⁹² expresa que habrá conducta continuada cuando con dolo que abarque la realización de todos los actos parciales, existente con anterioridad al agotamiento del primero de ellos, el autor reitere similarmente la ejecución de su conducta en forma típicamente idéntica o similar, aumentando así la afectación del mismo bien jurídico, que deberá pertenecer al mismo titular sólo en el caso en que implique una injerencia en la persona del mismo; indicando este autor como uno de los ejemplos en los que es factible la configuración del delito continuado aun en caso de pluralidad de sujetos pasivos, al delito de estafa.

Nos encontramos, pues, frente a varios hechos constitutivos de diversas violaciones de la ley penal, que a los efectos sólo de la pena, se consideran como un único delito.

El delito continuado es una forma especial de delito único en el cual la unidad de intención del agente define la unicidad de los distintos hechos constitutivos del delito.

La consumación del delito continuado presupone la existencia de varios actos antijurídicos desarrollados por el agente en el marco de una única resolución o designio, es decir, de una única intencionalidad.

En nuestra opinión, en el campo del Derecho Penal Tributario esta construcción jurídica adquiere suma importancia pues, en general, la conducta antijurídica tributaria se proyecta a través del tiempo, procurando obtener ventajas económicas mediante la lesión patrimonial al Estado, cada vez que la ocasión se presenta. Las maniobras ardidasas o engañosas en las que se incurre habitualmente, son una prueba de ello ya que, por su naturaleza, suelen repetirse constituyendo verdaderos "sistemas" evasivos.

Así, llevar doble contabilidad, confeccionar balances engañosos o falsos, la no emisión de facturas, revelan la existencia de unidad delictiva.

La misma descripción del tipo penal efectuada por el artículo 1° de la Ley N° 24.769, al requerir que se supere un importe mínimo "por cada ejercicio anual", nos da la pauta de la existencia de un período de tiempo durante el cual se acumulan los resultados de acciones cometidas en diversos momentos, pero unidas todas en orden a su finalidad.

Nótese que la calidad de delito continuado asignada a la infracción tributaria, no sólo se deriva del análisis del elemento subjetivo (intención del sujeto activo) que permite determinar la culpabilidad del agente, sino, también, del análisis del elemento objetivo del tipo penal, pues, según vimos, las maniobras ardidasas o engañosas requeridas por la figura defraudatoria implican, en la generalidad de los casos, actos sistemáticos y predeterminados que razonablemente conducen a interpretar que los tipos penales así descriptos "no abarcan a la reiteración de la conducta como una nueva conducta típica independiente, sino como una mayor afectación del bien jurídico, que se traduce en un mayor contenido injusto de la única conducta"³⁹³.

³⁹¹ CREUS, CARLOS, Derecho Penal, Parte General, Ed. Astrea, Buenos Aires, 1988, p. 242.

³⁹² ZAFFARONI, EUGENIO RAÚL, Tratado de derecho penal Parte General, Ed. EDIAR Buenos Aires, 1988, p. 883.

³⁹³ Op. cit. en nota anterior, p. 541.

La aplicación de la teoría del delito continuado a las infracciones tributarias implica la aplicación de una sola pena, cualesquiera hubieran sido las acciones dañosas individuales y la duración de las mismas en el tiempo, y los sujetos pasivos afectados (Fisco Nacional cuanto los Provinciales y Municipales).

Además, ha de tenerse en cuenta la aplicación del principio de la ley penal más benigna. En efecto, la jurisprudencia ha reconocido la aplicabilidad al campo de las infracciones tributarias del principio contenido en el artículo 2º del Código Penal, según el cual, si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al momento de pronunciarse el fallo, se aplicará siempre la ley más benigna. Adviértase que, en el delito continuado, la acción se prolonga en el tiempo, pero se considera que ha existido un único delito.

El artículo 2º del Código Penal pide que se verifique la existencia de dos o más leyes en el lapso que media entre el tiempo en que el delito se "comete" y aquel en que se pronuncie el fallo, para aplicar la más benigna.

El delito continuado se "comete" durante todo el período en que se incurre sistemáticamente en actos antijurídicos, constituyendo cada uno de dichos actos una "comisión" singular pero integrados en un único delito por la relación que cada uno de ellos guarda entre sí en base al plan originariamente preconcebido por el agente.

En consecuencia, si durante la realización del delito continuado y hasta la fecha en que se dicte sentencia, se modifica la ley penal, agravando por una ley nueva la sanción, es evidente que al menos durante un cierto tiempo, coincidente con la primera época del delito, estuvo vigente una ley distinta a la que rige en oportunidad de la sentencia, por cuyo motivo, si aquella es más benigna será la que corresponda aplicar.

No obsta al criterio expuesto, la circunstancia que durante la última etapa del delito la ley aplicable era la misma que rige al momento de la sentencia, pues es suficiente que en algún "tiempo" de la comisión del delito continuado se verifique la existencia de una ley penal distinta, que es, a nuestro juicio, lo que pide el artículo 2º.

Para la conceptualización del delito continuado hemos señalado que no deben existir factores externos que interrumpan la unidad de la empresa. En tal sentido, la Cámara del Crimen de la Capital Federal, en fallo plenario, ha sostenido que la sentencia constituye una causa jurisdiccional de interrupción de la continuidad delictiva³⁹⁴. Siguiendo tal concepto, Maier³⁹⁵ afirma que, en esos casos, existe una verdadera renovación de la voluntad delictiva que justifica la convicción de la existencia de dos delitos.

1.1.7. Los casos de justificación. Estado de necesidad

Hemos visto que el tipo penal selecciona entre todas las acciones antijurídicas que afectan al ordenamiento jurídico las que, en razón del valor del bien lesionado, son merecedoras de pena.

Pueden verificarse, en ocasiones, situaciones en las cuales, a pesar de haber sido lesionados bienes jurídicos y, además, encontrarse encuadrada la conducta en un tipo penal, no existe delito y tampoco hecho antijurídico. Esto así, en razón de que la figura

³⁹⁴ Fallo del 15/911 981, "Pitchón, A. P.", Fallos Plenarios C.C.C., Vol.III, p.165.

³⁹⁵ MAIER, JULIO B. J., en Doctrina Penal, 1986, p. 441.

delictiva es neutralizada por una norma especial que autoriza al autor a realizar el hecho típico cuando concurren determinadas circunstancias.

En tales supuestos, la conducta está amparada por las llamadas causas de justificación, las que el Código Penal describe en los incisos 3, 4, 6 y 7 del artículo 34°.

La disposición permisiva (norma especial) al prevalecer sobre el tipo penal (norma general) lo desplaza, privando a la conducta de su antijuridicidad. Las causas de justificación le dan a la conducta la calidad de lícita pues la misma se conforma al precepto jurídico, ya que el sujeto ejerce un derecho que la ley le acuerda.

Existiendo en la ley penal causas de justificación que excluyen a la antijuridicidad, frente al hecho fáctico no corresponde indagar en la conciencia del sujeto con el fin de detectar la intención perseguida con su acción (análisis del elemento subjetivo del tipo) pues, al no quedar encuadrada la conducta en el tipo penal, por el desplazamiento de que fue objeto por la norma especial justificante, no se viola ninguna prohibición y por ello, el hecho es lícito o conforme a derecho.

La solución aportada por la técnica jurídica, pues, no importa la consecuencia que la conducta ilícita (receptada por el tipo delictivo) se convierta en lícita (por la existencia de la norma especial permisiva), sino en cambio, que el obrar es lícito desde su comienzo.

De las causas de justificación enunciadas por el Código Penal, la que corresponde ser examinada por su incidencia en el campo del derecho tributario es la prevista en el inciso 3 del artículo 34° que se refiere al obrar bajo estado de necesidad, entendiéndose que así actúa quien causare un mal por evitar otro mayor inminente a que ha sido extraño.

Para que pueda invocarse el estado de necesidad se requiere que el bien jurídico agredido sea menos valioso que el que se procura defender. En otras palabras, que el mal que se procura evitar sea más grave que el que se ocasiona.

El bien jurídico amenazado que busca proteger el agente debe ser propio, Pero se admite, en circunstancias especiales, que aquél actúe en beneficio de un tercero.

La justificante actúa frente a la inminencia del mal, de modo que el lapso previsto para que el daño ocurra debe ser breve, tanto como para que el agente deba actuar de inmediato para evitarlo. El mal que se procura neutralizar no debe ser imputado al agente, es decir, no debe ser la consecuencia de su obrar. Deberá demostrarse en el caso que el mal que lo amenaza no fue provocado por el propio sujeto, por dolo o por culpa. No se exige que con la acción se haya podido evitar efectivamente el mal mayor, por cuyo motivo el resultado final es indiferente.

Los partícipes se encuentran en idéntica situación que el autor frente a esta causa de justificación pues habrían participado en un acto lícito.

Puede ser salvaguardado cualquier bien jurídico del autor sin distinción de clase, en tanto tenga un valor superior al que se lesiona, pudiendo extenderse, incluso, a los bienes ajenos (caso del contribuyente que no paga el impuesto para pagar los sueldos de su personal).

El acto realizado para evitar el mal mayor debe ser necesario, es decir, el agente no debe tener a su disposición otro medio para evitarlo que cause un daño menor.

Atendiendo a que el estado de necesidad es una causa objetiva de exclusión de la antijuridicidad, el error en que incurra el agente en punto a la evaluación que hiciere acerca de la necesidad o innecesidad de la lesión infligida a un bien jurídico de un tercero,

puede dar lugar a una causa de inculpabilidad, pero, en tal caso, se caería fuera de la justificante, restándole al acto el carácter de lícito.

Uno de los problemas más difíciles de resolver en los casos en que se plantea el estado de necesidad se presenta, precisamente, en el momento de determinar cuál de los dos males es mayor, si el evitado o el causado.

Frente a la problemática tributaria, anticipamos nuestra opinión en el sentido que la comparación de los bienes jurídicos particulares protegidos, con los públicos, no debe hacerse con el preconcepto de que estos últimos son más valiosos que los primeros, para cuya afirmación basta recordar los principios consagrados por nuestra Constitución Nacional, de hondo contenido liberal en lo político.

1.1.7.1. Pago de impuestos vs. pago de sueldos

Sin dejar de admitir la importancia de los impuestos para el sostenimiento del Estado, es del caso reconocer que la no percepción del salario priva al trabajador, en general, de su única fuente de ingresos, exponiéndolo a él y a su familia a un estado de vulnerabilidad tal que pone en riesgo la supervivencia del grupo familiar.

Nos encontramos en esta hipótesis, frente a un mal inminente que, de no evitarse, habrá de acarrear perjuicios irreparables.

Si se pretendiese que el valor del bien privado no es mayor que el del bien público, situando a ambos en la misma jerarquía, la doctrina penalista prevaleciente resuelve la cuestión otorgándole a la conducta la condición de antijurídica pero sin reproche de culpabilidad, pues no se le puede exigir al sujeto otra conducta.

Sin embargo, antes de resolver el conflicto como situación de inculpabilidad y, por lo tanto, igualmente sin pena, habrá de tenerse en cuenta la distinta intensidad de afectación (lesión o peligro) y el grado de proximidad del peligro del mal que se evita o quiere evitar, que una misma conducta típica puede tener.

Nuestra Constitución Nacional, en su artículo 14, garantiza los derechos sociales prescribiendo que el trabajo en sus diversas formas gozará de la protección de las leyes, las que asegurarán al trabajador, entre otros, una retribución justa y la protección integral de la familia.

Acreditados los extremos que impiden al empresario satisfacer todas las obligaciones exigibles, debe tener preeminencia la preservación de las fuentes de trabajo y el cobro de las remuneraciones de los empleados.

La omisión en el pago de impuestos a cargo del empleador como consecuencia de darle prioridad al pago de salarios, en tanto la situación de crisis que afecta a la empresa sea objetivamente demostrable, y que además ella no sea imputable al empleador/agente de retención, configura una hipótesis que puede ser resuelta a través de su asimilación al régimen del estado de necesidad previsto en el inciso 3, del artículo 34° del Código Penal, lo que puede conducir a sostener para cada caso concreto, la improcedencia de aplicar sanción por la conducta seguida por el sujeto.

1.1.7.2. Pago de impuestos vs. pago de otros insumos esenciales para la continuidad de la empresa.

El estado de necesidad puede presentarse con relación a quien para evitar la quiebra de su empresa privilegia el pago de los insumos necesarios para mantener su proyecto comercial en marcha. Las reglas de hermenéutica con que cabe interpretar la justificante del inciso 3 del artículo 34° del Código Penal conducen a la conclusión de que, para el sujeto que omite el pago de los impuestos, para evitar la falta de pago de los insumos, éste es un mal inminente a cuya merced se encuentra y que busca evitar por aquella vía. A ello cabe agregar que la quiebra de la empresa habrá de provocar, las más de las veces, males irreparables en perjuicio de sus empleados y proveedores.

El rigor que habrá de utilizarse para la calificación legal de este tipo de situaciones, variará obviamente según el imperio de las circunstancias. Ello así, en tanto una situación de crisis como la vivida por el país, por ejemplo, en el año 2001/2002, permite una mayor amplitud en los principios hermenéuticos tendientes a admitir el estado de necesidad señalado; mientras que por el contrario, en épocas de normalidad socio económica, los estándares de calificación deberían ser más estrictos.

1.1.8. Consecuencias civiles

El estado de necesidad, desde el punto de vista del derecho civil argentino no ha sido regulado expresamente por el Código de fondo. Sin embargo, el criterio que prevalece en la moderna doctrina y en la legislación comparada parte de la afirmación de que, aunque la acción necesitada sea lícita procede que el autor indemnice a la víctima el daño que sufre y que ha sido causado por su conducta.

El avance en la concepción doctrinaria ha conducido a admitir la resarcibilidad de un perjuicio inferido como consecuencia de un accionar lícito en base a que, aunque el obrar del agente no sea merecedor de reproche, la situación de injusticia a la que está sometida la víctima reclama una solución reparadora, en homenaje a exigencias de justicia y solidaridad. Este principio rector importa que cuando una determinada conducta menoscaba un bien jurídicamente protegido con el fin de preservar un bien de mayor valor, el restablecimiento de la igualdad reclama una compensación indemnizatoria en consideración de una justicia igualitaria.

Nótese, sin embargo, que, si se diese el caso de que alguien se encontrase frente a la disyuntiva objetivamente demostrable de tener que pagar sus impuestos o, en cambio los sueldos de su personal o insumos necesarios, por causas que no les son imputables a él sino que son atribuibles al Estado quien, al ejecutar ciertos actos de gobierno, ha provocado la desmonetización del mercado y el estado de insolvencia empresaria mediante la depreciación de activos o el incremento de los pasivos, o cualquier otra causa que se traduce en la falta de disponibilidades para hacer frente a todas las obligaciones comprometidas, en tal contexto, adquiere vigencia la teoría de la Responsabilidad del Estado por sus actos lícitos dañosos.

En este aspecto, reiterada jurisprudencia de nuestros Tribunales, que concluye en la doctrina aprobatoria sentada por la Corte Suprema de la Nación, reconoce el principio de que la legitimidad del proceder del Estado no lo dispensa de la obligación de resarcir los daños que se hubieren derivado de ese proceder, pues lo contrario implicaría desconocer la garantía de la propiedad (artículo 14° y 17° de la Constitución Nacional) haciendo soportar un daño injusto a quien no está jurídicamente obligado a tolerarlo.

En resumen, desde el punto de vista de las responsabilidades civiles, si se considerase legítima la pretensión de resarcimiento que el Estado reclame al contribuyente por la omisión en el pago de los tributos, aún cuando se den las circunstancias que acrediten el estado de

necesidad dentro del cual ha obrado el contribuyente, también lo sería la reclamación que éste efectúe al Estado frente a la demostrada existencia de una actividad –aún lícita- del propio Estado que origina daños a dicho contribuyente.

Por otra parte, si correspondiere imputarle al Estado responsabilidad por los daños causados al contribuyente por las decisiones de política económica adoptadas en ejercicio de su actividad, entraríamos en un terreno que tiene evidente afinidad con el incumplimiento material del deudor y la eventual situación de mora en que puede hallarse, esto es, *la mora del acreedor*.

La mora del acreedor no ha sido regulada por el Código Civil aunque alude a ella en nota del codificador al artículo 509° al expresar: “El acreedor se encuentra en mora toda vez que por un hecho o por una omisión culpable, hace imposible o impide la ejecución de la obligación ...”, citando a continuación un elenco de situaciones a título ejemplificativo. La existencia del estado de mora provocado por el acreedor es una circunstancia de posible verificación, si se tiene en cuenta que él está obligado a actuar de tal modo que el cumplimiento de la obligación sea viable. Por ello, toda vez que el comportamiento del acreedor torne imposible la realización del pago al que está obligado el deudor, aquél incurrirá en mora.

La mora del acreedor se rige, según la doctrina prevaleciente, por los mismos principios que alcanzan a la mora del deudor, siendo uno de sus efectos que el acreedor moroso debe resarcir los daños y perjuicios moratorios soportados por el deudor aplicándose, pues, simétricamente el mismo criterio evaluativo que resultan del retardo del acreedor en la recepción del pago. El otro efecto que produce la mora del acreedor es que hace cesar los intereses moratorios (o punitivos) a cargo del deudor, pudiendo incluso el deudor rechazar el pago de intereses compensatorios si pudiese probar que él no tenía el uso del capital, que normalmente los devengue.

La aplicación de las sanciones pecuniarias previstas por la Ley 11.683 para cubrir la omisión de impuestos nacionales y por cualquier otra ley reglamentaria de impuestos provinciales y municipales, no debe interpretarse como de resultado inevitable. Por el contrario, cada situación deberá examinarse prolijamente a fin de determinar si, en el caso, se presentan los extremos de la causal justificante que posibilita darle a la conducta omisiva el carácter de “tipo permisivo” y, por ello, considerarla lícita legitimando el hecho.

En cuanto a la responsabilidad civil, probada que sea por el deudor la “mora del acreedor”, en este caso el Estado, y su directa vinculación en la imposibilidad de pago de sus obligaciones tributarias, tal circunstancia hará caer el curso de los intereses punitivos y también los compensatorios, por inexistencia de mora culpable.

1.2. Los aspectos subjetivos del delito

Hemos dicho en el punto precedente que el delito es acción humana, es decir, un acto que requiere la producción de un resultado como consecuencia de un obrar voluntario y, además, culpable.

La voluntariedad de la acción humana, de conformidad con nuestro Código Civil (artículo 896) exige la concurrencia de tres elementos: discernimiento, intención y libertad. El discernimiento es la aptitud de razonar, la potencialidad de formarse un juicio sobre las cosas, y depende del desarrollo intelectual de los individuos, por lo que constituyen causas excluyentes del discernimiento la inmadurez, o la insania.

La intención es el propósito de la voluntad en la realización de cada uno de los actos conscientes, en tanto que la libertad consiste en la espontaneidad de la determinación del sujeto, y ella se ve afectada cuando el individuo actúa bajo una presión exterior, como en el caso de la fuerza física o la coacción.

Así, no resulta suficiente la existencia de un nexo causal entre el resultado requerido por la norma penal y una determinada persona, para que a ésta le puedan ser aplicadas las sanciones. No basta la relación objetiva entre el autor y el resultado, sino que es menester establecer la vinculación psíquica entre ambos.

Dicha vinculación psíquica está dada en dos planos: el primero de ellos es el que se denomina "imputabilidad" y atiende a establecer la existencia de la aptitud general del individuo, ya sea en abstracto (con prescindencia del delito que se le imputa), o en concreto (frente al hecho particular de que se trata), en tanto que el segundo plano es el de la "culpabilidad" que atiende a la reprochabilidad de la conducta, distinguiéndose el "dolo" (cuando el resultado ha sido querido por el agente) de la "culpa" (en los casos en que tal querer no ha existido).

1.2.1. Imputabilidad

El derecho penal es un régimen jurídico que establece qué tipos de conductas son consideradas antijurídicas y qué penas reciben los sujetos que, a pesar de su prohibición, incurren en ellas. Todo ese derecho está referido a conductas humanas, es decir, actos realizados por personas físicas.

A fin de atribuir responsabilidades, o sea, de hacer a una persona un reproche por su accionar, por un lado, han de tenerse en cuenta los elementos constitutivos de la figura delictiva, y por el otro, determinar la relación causal entre el accionar de un sujeto y el resultado delictivo.

Una vez establecida la "autoría", es todavía menester realizar una indagación que, en cierto modo, es independiente de la comisión del hecho delictivo que se está investigando: debe analizarse si el autor del hecho tenía "capacidad" para delinquir.

El derecho penal presupone que ciertas personas físicas no tienen esa capacidad para delinquir, por cuanto carecen de la facultad de comprender la criminalidad de sus actos.

Es así que, aun cuando un hecho reuniese los requisitos objetivos de una figura delictual podrá, no obstante, no haber delito, por ausencia del nexo jurídico entre el autor y el resultado, si el autor carece de capacidad para delinquir.

Esa "capacidad para delinquir" es la llamada "imputabilidad", la capacidad de ser culpable, la posibilidad de comprender lo que se hace, conociendo su criminalidad y dirigiendo sus acciones de acuerdo con esa comprensión en el momento en que se realiza el hecho.

La ausencia de esa capacidad de comprender la criminalidad del acto y de dirigir sus acciones, por insuficiencia de facultades o por alteraciones morbosas de las mismas es lo que constituye la "inimputabilidad".

Para la ley penal, la capacidad para delinquir se considera alcanzada a los 16 años de edad, presumiéndose que, por debajo de ese tope no existe la madurez mental suficiente, y por ello, el autor del hecho resulta inimputable por minoridad.

Pero se requiere, además, el adecuado juicio por parte del individuo, lo que le permitirá comprender la valoración de sus actos y dirigir sus acciones en base a dicha comprensión, lo que presupone que el sujeto está mentalmente sano, pues, en caso contrario, resultaría inimputable por insania.

En el derecho penal criminal ha sido debatida la posibilidad de reconocer imputabilidad, esto es, capacidad de delinquir, en cabeza de las personas jurídicas, siendo el criterio predominante el contrario a dicho reconocimiento.

Pero en el derecho penal económico, y, en particular, en el derecho tributario, se admite la posibilidad de aplicar cierto tipo de sanciones a las personas jurídicas, lo que, implícitamente importa un reconocimiento de su imputabilidad. Sobre este último aspecto habremos de volver, al estudiar la responsabilidad de las personas jurídicas, en el punto 2.2 de este Capítulo.

1.2.2. Culpabilidad

La reprochabilidad del derecho con relación a una acción delictiva se basa en el juicio de valor acerca de lo que el sujeto ha querido hacer, para lo cual corresponde determinar si su voluntad, libremente ejercitada, estuvo dirigida al propósito de delinquir o si, al menos, aun cuando no haya querido oponerse al precepto normativo, lo contradijo por no haber puesto en la acción el deber de cuidado requerido.

En tales casos, habiéndose verificado los presupuestos subjetivos, existe culpabilidad, y ésta, unida a la acción típica antijurídica configura al delito.

Siendo la persona humana el sujeto del derecho penal, el reconocimiento a su participación en los hechos jurídicos conduce a aprehender los hechos que el hombre realiza, no sólo como una consecuencia de tipo objetivo sino como una manifestación de su conducta.

Si la conducta del sujeto no ha sido culpable, el hecho ilícito no puede serle subjetivamente atribuido, quedando al margen de toda sanción. Así como la antijuridicidad es la consecuencia de la valoración objetiva del hecho, la culpabilidad es el resultado de la valoración de la conciencia que tuvo el sujeto acerca de la criminalidad del acto. También actúa culpablemente aquel que, teniendo dudas acerca de la ilicitud de su hecho, procede a pesar de ello.

Para el derecho penal "no hay pena sin culpa". La culpabilidad puede asumir dos formas básicas: el dolo y la culpa.

1.2.2.1. Formas de la culpabilidad. Dolo

La primera forma de culpabilidad es la del dolo, pudiéndose en general definir como la voluntad del sujeto de realizar la acción típicamente antijurídica.

El sujeto, entonces, conoce la antijuridicidad conforme a la descripción efectuada por el tipo penal y, a pesar de ello, realiza voluntariamente la acción antijurídicamente típica.

Hemos visto que las condiciones que debe reunir un sujeto para ser imputable son:

- a) La capacidad de comprender la criminalidad del acto;
- b) la capacidad de dirigir sus acciones.

Mientras la imputabilidad, por ser una "capacidad" es una posibilidad, la culpabilidad es una realidad consistente en un acto de menosprecio al orden jurídico. Cuando este acto es

intencional, es decir, cuando la acción está dirigida a un resultado, nos encontramos con el dolo directo. Por su parte, la actitud de aquel que comprendiendo la criminalidad del acto y pudiendo dirigir sus acciones, no persigue el propósito deliberado de producir determinado efecto pero se mantiene indiferente ante la consecuencia resultante de su obrar, también es dolosa, conociéndose bajo la denominación de dolo eventual.

Observamos que en el dolo eventual el sujeto no actúa intencionalmente, pero ha tenido conciencia de la criminalidad del acto por la representación que tuvo de las consecuencias del mismo, y, a pesar de ello, obró igualmente. En consecuencia, es suficiente que el sujeto haya querido el acto luego de conocer su criminalidad para que el dolo exista.

El dolo es una infracción voluntaria que se manifiesta no sólo cuando el sujeto quiere cometerla (intención), sino además cuando previendo la posibilidad del efecto delictivo o del carácter delictivo de la acción, consiente en realizarla (querer).

1.2.2.2. Formas de la culpabilidad. Culpa

Cuando una actitud negligente o imprudente ocasiona un daño, estamos en presencia de una conducta culposa. A diferencia de lo que acontece con el hecho doloso, en la culpa el resultado producido no es querido.

Quien actúa culposamente no tiene conciencia de que la acción es antijurídica, diferenciándose así del que procede dolosamente.

Para Soler³⁹⁶ todas las formas de culpa se reducen a dos:

- Por negligencia (incumplimiento de un deber);
- por imprudencia (afrentamiento de un riesgo).

La jurisprudencia ha sostenido que hay negligencia cuando el sujeto podía evitar el daño, si hubiese desplegado más actividad en determinado sentido, en tanto que hay imprudencia cuando el sujeto podría evitar el daño con ser más reposado u obrando más reflexivamente.

Existe culpa cuando una determinada acción produce un resultado delictivo sin que haya sido querido por el sujeto que actuó imprudentemente, negligentemente o con impericia, sin prever que ocurriría tal resultado o previéndolo, creyó poder evitarlo.

Adquiere importancia relevante como elemento individualizante de la conducta culposa el deber de cuidado exigible al infractor.

Así como en el dolo su individualización se hace en base a su finalidad, en la culpa, en cambio, la conducta se evalúa en razón de los medios con los cuales el fin se ha obtenido.

Se hace necesario, pues, determinar si la conducta del sujeto ha sido la adecuada en el caso concreto es decir, si su accionar ha sido diligente teniendo en cuenta los cánones culturales usuales que rigen la acción que se le imputa, o si, por el contrario, ha actuado con negligencia o imprudencia ocasionando un daño que podría haber evitado si su gestión se hubiese ajustado a las pautas sociales de cuidado, las que, a su vez, deben ser evaluadas teniendo en cuenta la condición particular del sujeto. Las condiciones particulares del sujeto y su relación con las pautas sociales o normativas es lo que permite individualizar la conducta culposa.

³⁹⁶ SOLER, SEBASTIÁN, "Derecho Penal Argentino", Ed. T. E. A., Buenos Aires, 1983, T. II, p. 135.

Se advierte, entonces, que tal individualización no puede hacerse en las figuras culposas sólo con la descripción del tipo delictivo abstracto, pues éste resulta insuficiente en sí mismo para individualizar la conducta prohibida, siendo necesario completar el tipo acudiendo a datos extrapenales.

Es necesario para que se configure la culpa, la consideración del poder concreto de evitar el menosprecio que el sujeto tenía y del cual podía hacer uso, poder que debe estar referido a las condiciones personales del sujeto ya que es mayor la exigencia requerida en un especialista que en un profano en una actividad determinada.

1.2.3. Causales de inculpabilidad

1.2.3.1. Que afectan la comprensión. Error

El error debe estudiarse como causa de inculpabilidad. La eliminación o exención de la culpabilidad está referida tanto a su forma dolosa como culposa.

Como sostiene Fontan Balestra³⁹⁷ para que el error sea considerado eximente, debe reunir dos condiciones: ser esencial e inculpable.

Es esencial, cuando impide al autor conocer la criminalidad del acto pudiendo consistir en una falsa apreciación de los hechos o de las circunstancias que modifican la valoración jurídica de ellos.

Es inculpable, cuando se ha incurrido en él a pesar de haber puesto en la acción la normal diligencia requerida por la naturaleza de los hechos. Agrega Fontan Balestra que siempre que el error no sea consecuencia de la imprudencia o negligencia del autor, será inculpable, pues en el caso contrario podrá eliminar el dolo, pero no la culpa.

Resumiendo, el error esencial e inculpable es aquel que tiene por efecto eliminar la culpabilidad tanto en su forma dolosa como culposa.

El error es culposo cuando pudo haberse evitado obrando diligentemente. El origen de este error es la negligencia o la imprudencia, es decir, las mismas causas que configuran la acción culpable y su consecuencia es la eliminación del dolo en la conducta del sujeto.

El error suele distinguirse en error de hecho y error de derecho. En derecho penal criminal la ley sólo concede expresamente poder de eximición al error de hecho.

La legislación tributaria, en cambio, cuando prevé como causa de exculpación al error excusable, no distingue si éste debe ser de hecho o de derecho. Esto ha dado lugar a que la doctrina se encuentre dividida en punto a qué tipo de error es el que excluye la culpabilidad en el derecho tributario.

En general, no existe duda respecto de que el error de hecho es causa excluyente de culpabilidad. Donde, en cambio, los autores no se han puesto de acuerdo es con relación al poder exonerante del error de derecho. En este punto debe formularse la distinción entre el error de derecho sobre la ley no penal o sustantiva (derecho tributario sustantivo) y el que se verifica sobre el derecho tributario penal. La doctrina equipara el error de hecho, al que se incurre con respecto a las normas sustantivas.

³⁹⁷ FONTAN BALESTRA, CARLOS, " Derecho Penal", Parte General, Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1964 ps. 384 y siguientes.

En consecuencia, cuando existen dificultades interpretativas acerca de las normas sustantivas por la deficiente redacción de las mismas o por jurisprudencia contradictoria, no existe duda en cuanto a la exculpación, por cuanto el error de derecho cometido por una equivocada apreciación de dichas normas es equiparable al error de hecho ³⁹⁸.

En cambio, no tiene poder eximente el error de derecho sobre la ley penal tributaria, es decir, sobre la norma represiva del ilícito, atendiendo al principio penalista de que nadie puede alegar desconocimiento de la ley represiva.

Sin embargo, internacionalmente se está abriendo camino una teoría según la cual debe distinguirse entre los "delitos naturales", es decir las figuras delictivas que protegen bienes jurídicos anclados en el derecho natural, como la vida, el honor y la libertad y aquellos delitos que sean "pura creación legislativa" por tratarse de ilicitudes contingentes que en mucho dependen del criterio legislativo coyuntural y que no comprometen principios o intereses fundamentales de la convivencia. En el caso de los primeros, no se admite la excusación basada en el desconocimiento de la Ley Penal, en tanto que en los segundos sí ³⁹⁹.

1.2.3.2. Que no afectan la comprensión.

El Código Penal prevé expresamente causales de inculpabilidad en varios incisos de su artículo 34°, las cuales no afectan la comprensión de la criminalidad del acto. Se admite así, que aun a sabiendas de la consecuencia de su obrar, el sujeto haya elegido cometer el delito para evitar una lesión a sus bienes jurídicos, por la existencia de restricciones en su libre determinación que limitaron su libertad en el momento de actuar.

La hipótesis aplicable al derecho tributario es la de quien actúa coaccionado por la amenaza de sufrir un daño grave o inminente (artículo 34°, inc. 2, Código Penal), que la ley considera irreprochable pues no puede exigirle una conducta distinta ya que, en tal caso, se le impondría al sujeto un obrar que excedería el límite de lo que se considera normal en el actuar humano.

1.3. Subjetividad de la infracción fiscal

Estuvo en discusión si la infracción tributaria es culpable o subjetiva por la existencia de dolo o culpa, o si es objetiva. En un primer momento, salvo excepciones como la de Jarach, la totalidad de la doctrina se pronunció en favor de la tesis objetiva y entre los tribunales que se adherieron a tal postura se contaron el Tribunal Fiscal de la Nación ⁴⁰⁰, la Cámara Federal ⁴⁰¹, el Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires ⁴⁰² y la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación ⁴⁰³.

³⁹⁸ Sobre el particular- CNFed., sala 1, 25/4/1974 "Cerro del Agua, S. A.", y 7/5/1974, "Dálmene Siderca, S.A.", en IMPUESTOS, t, XXXII, ps. 640 y 739, T. F. N., sala C, 29/5/1974 "Frutas Nahuel, S.A.", T. F. N., sala B, 21/6/1977, "Field Construcciones", en Errepar, Procedimiento Fiscal, t. II, p. 310.002.002.

³⁹⁹ Corte Constitucional de Italia, 23.03.1988 en el Derecho diario del 01.09.1989, con interesante nota de NERNESIO GÓNZALEZ.

⁴⁰⁰ Fallos del 11.12.1962 "Cía. Gral. Metalúrgica"; 17.04.1964 "Insua S. A." en La Ley T. CXVII p. 87; "Stinco" en La Ley T. CXVII p. 902 Fallos plenarios "INTA" y "LEPETIT", en Jurisprudencia Argentina, 1965-V, p. 379 y 565

⁴⁰¹ Fallo del 15.10.1964 "Cía Gral. Metalúrgica".

⁴⁰² "Buratovich Hnos", en Impuestos XXXVII, p. 999.

⁴⁰³ "Delgadino", en Fallos 198-214

El criterio prevaleciente en la actualidad se pronuncia en favor de la teoría de la responsabilidad subjetiva tanto en la doctrina como en la jurisprudencia.

El sector de la doctrina que adhiere a la teoría penalista en punto al marco dentro del cual corresponde incluir al ilícito tributario y sus sanciones, participa, naturalmente, del criterio de que en el derecho tributario no puede haber pena sin culpabilidad, ya sea por dolo o simple culpa, atendiendo a que le son aplicables al derecho tributario los principios generales del derecho penal. La aplicación de este principio que se conoce con la fórmula "no hay pena sin culpa" es la lógica consecuencia de la naturaleza penal del ilícito tributado y, por tanto, si en el derecho penal tributario (de igual modo que en el derecho penal común) no se presume la culpa sino la inocencia, queda a cargo del acusador la prueba de la culpabilidad.

Un precedente jurisprudencial importante fue sentado por la Corte Suprema de la Nación en la causa "Parafina del Plata, S. A." ⁴⁰⁴ cuando, adhiriendo a esta teoría, sostuvo que: "la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente de retención que omitió ingresar en término los importes retenidos por impuesto a los réditos, no basta para configurar la infracción prevista por el artículo 45°, 2ª parte, de la ley N° 11.683. Los artículos 45°, 46° y 51° de la Ley N° 11.683, consagran el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible puede ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente" ⁴⁰⁵.

Aun en el campo contravencional no puede presumirse la culpabilidad de los imputados ni aplicarse sanciones por la mera comprobación del hecho objetivo.

Compartimos plenamente los conceptos de Izurieta y Sea ⁴⁰⁶ en el sentido de que la objetividad de las Infracciones tributarias constituye una rémora en el derecho represivo argentino que repugna al sentido ético común de la población y a la filosofía que impregna a la Constitución Nacional.

Por otra parte, si la jurisprudencia ha admitido que en materia tributaria la aplicación de intereses y actualizaciones por mora requiere la imputabilidad subjetiva del retardo, no puede válidamente sostenerse la objetividad en la configuración de las infracciones sancionadas con multa u otro tipo de penas ⁴⁰⁷.

2. Los responsables de las infracciones tributarias

2.1. Contribuyentes y responsables infractores

De conformidad con la dogmática penal, sólo puede ser sancionado con una pena quien resulte autor del hecho considerado delictivo, y dicho hecho pueda serle atribuido tanto objetiva cuanto subjetivamente.

Ello es también así en el derecho tributario tanto infraccional como penal. En tal sentido, el artículo 53° de la Ley N° 11.683 dispone que están obligados a pagar los accesorios quienes

⁴⁰⁴ En Rev. Impuestos, XXVI, p. 809.

⁴⁰⁵ C. S. J., 28. 7.1981, "Miluz, S.A.", en Derecho Fiscal, XXV-465, T.F.N., 31.5.1977, "The Coca Cola Export Co", en Derecho Fiscal, XXVIII, p. 728.

⁴⁰⁶ IZURIETA Y SEA, ALVARO, "Las infracciones aduaneras y la objetividad", en Rev. Impuestos, XLII-A, p. 481 y siguientes.

⁴⁰⁷ CNFed. Cont. Adm., sala III, 9/10/1979 "Vendome, S.R.L", en Impuestos, XXXVIII-B, p. 1538.

CNFed. Cont. Adm., sala IV "Coop. Agrop. de Hernando".

CNFed. Cont. Adm., sala IV "Magnasco y Cía.", 25/8/1977, en Doctrina Judicial 1988-1, p. 495.

CSJ 7/5/1987 "Fab. y Ref. de Aceite Safra", en Impuestos, XLV-B, p. 1353.

deben abonar los respectivos impuestos, anticipos y otros pagos a cuenta, esto es, aquellos a quienes la ley asigna el carácter de responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias, y ello es reafirmado por el segundo párrafo del artículo 54° del mismo ordenamiento, al mencionar que los contribuyentes mencionados en el artículo 5° de la Ley N° 11.683, sean o no personas de existencia visible, son responsables "por las infracciones que ellos mismos cometan".

La imputabilidad, como "capacidad para delinquir", en las infracciones fiscales tiene aspectos particulares, y, por ello, en algunos casos puede arribarse a conclusiones contradictorias con las del Código Penal. En efecto, luego de la sanción de la Ley N° 23.771 y aún con la Ley Penal Tributaria actual coexisten, paralelamente, dos sistemas sancionatorios en el orden tributario nacional, cada uno de los cuales tiene reglas distintas para establecer la imputabilidad en algunos supuestos, como veremos a continuación.

Así, el artículo 54° de la Ley N° 11.683 establece que no estarán sujetos a las sanciones previstas en la misma:

- Las sucesiones indivisas
- El cónyuge cuyos réditos propios perciba o disponga en su totalidad el otro
- Los incapaces
- Los penados a que se refiere el artículo 12° del Código Penal
- Los quebrados cuando la infracción sea posterior a la pérdida de la administración de sus bienes y siempre que no sean responsables con motivo de actividades cuya gestión o administración ejerzan.

La exclusión de las sucesiones indivisas como responsables de las infracciones, se justifica en su condición de mera creación legal a los fines tributarios, por cuanto carecen de toda capacidad en el resto del campo del derecho. Las infracciones que se cometan, pues, respecto de los tributos cuyos responsables sean las sucesiones indivisas recaerán sobre los administradores de las mismas, o, a falta de éstos, del cónyuge supérstite y los herederos, a condición, claro está, que hayan actuado personalmente en la comisión de los ilícitos.

La inimputabilidad de los cónyuges constituye un resabio de la época en que la Ley N° 11.683 era meramente la ley que establecía los procedimientos de aplicación del viejo impuesto a los réditos, creado por la Ley N° 11.682.

Reviste, en cambio, singular importancia la exclusión de los "incapaces" como responsables de las infracciones tributarias. Al no efectuarse ninguna aclaración sobre qué debe entenderse por incapaces, consideramos que se refiere a quienes revisten el carácter de tales para la legislación civil. Así, no resultan punibles, de conformidad con la Ley N° 11.683, aquellas personas que han sido declaradas incapaces por carecer de aptitud para dirigir su persona o administrar sus bienes. Esta causal de inimputabilidad coincide, pues, con la establecida en el artículo 34° inc. 1 del Código Penal, relativa a las personas que por alteración morbosa de sus facultades carecen, en el momento del hecho, de capacidad para comprender la criminalidad del acto o de dirigir sus acciones.

En cambio, no existe tal correspondencia cuando se trata de la "insuficiencia" de facultades por no haber alcanzado la edad en que se considera a las personas capaces de voluntad penal jurídicamente relevante. En efecto, en tanto la Ley N° 11.683 excluye de la aplicación de las sanciones previstas en la misma a los "incapaces", abarcando a todas aquellas

personas menores de veintiún años de edad que no hubieran sido emancipados (por matrimonio o por dación de los padres o representantes legales), o autorizados para ejercer el comercio, las disposiciones del Código Penal se aplican a todas aquellas personas que hubiesen cumplido dieciséis años de edad.

No habiéndose efectuado salvedad alguna en la Ley N° 23.771 ni en la Ley Penal Tributaria respecto de la situación de los menores de edad que pudiesen estar incurso en alguna de las figuras delictivas previstas en la misma, podría pensarse que son de aplicación las disposiciones de la Ley N° 22.278, por la que los menores que hubieran cumplido los dieciséis años están sujetos a la aplicación de las penas por las inconductas en que pudieren haber incurrido.

Por nuestra parte, entendemos que, en este caso en particular, las disposiciones de la Ley N° 11.683 tienen preeminencia por sobre las de la ley penal general, ya que, si la legislación general tributaria considera que los menores de veintiún años no tienen capacidad jurídica relevante en materia tributaria, tampoco pueden ser considerados responsables de las eventuales infracciones que pudieren haber cometido, ya que no pueden ser considerados deudores de obligaciones tributadas formales o sustanciales, cuyo incumplimiento es el fundamento de la aplicación de sanciones.

La exclusión de los condenados a más de tres años de prisión y los quebrados tiene también su justificación en que se trata de individuos que han sido privados de la administración de sus bienes, Por lo que, en caso de resultar deudores de obligaciones tributarias, no son ellos sino sus representantes legales quienes deben llevar a cabo su cumplimiento.

Están sujetos a la aplicación de las sanciones establecidas para el incumplimiento de las obligaciones tributarias, no sólo los responsables por deuda propia mencionados en el artículo 5° de la Ley N° 11.683 (t.o.1998), sino también los responsables por deuda ajena mencionados en los cinco primeros incisos del art. 6°, como infractores de los deberes fiscales de carácter material o formal que les incumben en la administración, representación, liquidación, mandato o gestión de entidades, patrimonios, empresas, etc., según lo preceptúa el artículo 55° de la Ley N° 11.683. Por su parte, los agentes de retención y percepción, incluidos entre los responsables por deuda ajena, en el inc. e) del artículo 6°, también son responsables por las infracciones que cometan en el curso de sus actividades. Mientras que la Ley Penal Tributaria los incorpora como sujetos activos de los delitos tipificados en los artículos 4° (apropiación indebida de tributos) y 7° (apropiación indebida de recursos de la seguridad social).

2.2. Responsabilidad de las personas jurídicas

La problemática relativa a la imputabilidad de las personas jurídicas no es nueva, y su tratamiento no ha sido pacífico, aunque la casi totalidad de los autores reconocen o admiten la posibilidad de imponer sanciones pecuniarias a los entes ideales.

En lo que respecta a la responsabilidad civil, la doctrina fue abriéndose paso hacia una postura que la admitía. Así, las personas jurídicas responden por los daños causados por quienes las dirijan o administren, y también por sus dependientes, con la obvia limitación de que las acciones que causaron el daño hubiesen sido ejecutadas en cumplimiento de las funciones propias de las personas físicas mencionadas.

En cuanto a la responsabilidad penal, los autores que se han ocupado del derecho criminal general o común, básicamente se han pronunciado en sentido negativo, en tanto que

aquellos que han incursionado en los llamados derechos penales "especiales" son más proclives a la admisión de tal responsabilidad.

En un fallo ya bastante antiguo (15/9/1917) la Corte Suprema afirmó que, tratándose de fraudes contra la renta fiscal o de contravenciones aduaneras, las sociedades podían ser condenadas por los hechos de sus empleados o administradores al pago de las penas pecuniarias contenidas en las leyes respectivas.

En el marco del "derecho penal económico", que comprende las conductas delictivas realizadas en el ámbito de las relaciones económicas, los autores coinciden en posibilitar la sanción, como responsables, de las personas jurídicas, aun cuando los caminos elegidos para llegar al resultado consistente en la obligación de ingresar al Estado una suma dineraria en concepto de multa no son coincidentes.

Una parte de la doctrina sostiene que las sociedades pueden ser obligadas a pagar multas por los delitos cometidos por sus representantes legales y dependientes en virtud de la "responsabilidad solidaria", esto es, no como autores de los delitos, sino como terceros civilmente responsables de las consecuencias de aquellos. Otros autores afirman lisa y llanamente la "autoría" de los delitos por parte de los entes ideales, y, en consecuencia, la obligación de ingresar las multas les es atribuida a título propio.

En el primer grupo podemos ubicar a las disposiciones del Código Aduanero y la Ley Penal Cambiaria, que hacen a las sociedades solidariamente responsables del pago de las multas en tanto que en el segundo grupo cabe incluir a la Ley N° 11.683 de procedimiento fiscal, que declara a las sociedades "imputables" de los delitos, y por ende, responsables del ingreso de las multas a título propio.

Las normas contenidas en la Ley N° 11.683 relativas al tema son los artículos 53° y 54°, de las que surge clara la responsabilidad refleja de las personas de existencia ideal por los hechos materialmente cometidos por sus representantes o dependientes.

Para la imputabilidad de las sociedades no basta con la circunstancia de que uno de sus representantes o dependientes haya incurrido en la materialidad de un hecho descrito como delito, ni que éste pueda serle atribuido a tal persona física a título de dolo o culpa, sino que será necesario, asimismo, que la sociedad hubiese obrado cuando menos con culpa, esto es, negligente o imprudentemente, ya sea al elegir el colaborador, o al no vigilar suficientemente su accionar.

Es claro que cuando decimos que la sociedad haya actuado culpablemente queremos indicar que su "actuación" lo ha sido por medio de sus representantes legales.

La Ley Penal Tributaria extiende la sanción penal a las personas de existencia ideal de acuerdo con su artículo 13, que en su actual redacción después de la reforma introducida por la Ley 27.430 de 27/12/2018 expresa:

ARTÍCULO 13.- Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz.

Cuando los hechos delictivos previstos en esta ley hubieren sido realizados en nombre o con la intervención, o en beneficio de una persona de existencia ideal, se impondrán a la

entidad las siguientes sanciones conjunta o alternativamente:

1. *Suspensión total o parcial de actividades, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.*
2. *Suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el Estado, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.*
3. *Cancelación de la personería, cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito, o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad.*
4. *Pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere.*
5. *Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona de existencia ideal.*

Para graduar estas sanciones, los jueces tendrán en cuenta el incumplimiento de reglas y procedimientos internos, la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y partícipes, la extensión del daño causado, el monto de dinero involucrado en la comisión del delito, el tamaño, la naturaleza y la capacidad económica de la persona jurídica. Cuando fuere indispensable mantener la continuidad operativa de la entidad o de una obra o de un servicio en particular, no serán aplicables las sanciones previstas por el inciso 1 y el inciso 3.

La Ley N° 27.430 del 27/12/2017, eliminó la sanción de multa que la figura delictual tipificada antes de dicha reforma preveía con un mínimo de dos veces hasta un máximo de diez veces el importe del tributo evadido.

Con relación a la sanción pecuniaria, ahora derogada, señalamos oportunamente ⁴⁰⁸: *con lo cual se estaría duplicando, en apariencia, la pena pecuniaria teniendo en cuenta que la Ley 11.683 en su artículo 46 establece igual sanción para el mismo hecho antijurídico. Esta situación puede replicarse en el ámbito de los Códigos Fiscales locales que contemplan un tratamiento represivo similar en materia de infracciones defraudatorias.*

En realidad, la única diferencia sustancial que se verifica entre el texto de la actual Ley Penal Tributaria y el previsto en el artículo 46 de la ley 11683, radica, en el caso de esta última en que el representante legal de una sociedad se hace responsable solidario de la deuda de la obligada, incluyendo la multa que se aplique; mientras que en el texto de la Ley Penal Tributaria, esa solidaridad no se verifica, habida cuenta que los responsables son pasibles de la pena privativa de libertad prevista en la mencionada ley.

Se colige que nos encontramos ante un caso de defraudación fiscal, ante una misma conducta que genera la misma lesión al bien jurídico protegido y que amerita las siguientes reflexiones:

Para evitar que se castigue más de lo que corresponde y también a fin de que cada delito acarree la consecuente pena, a partir de las disposiciones del Código Penal, se han elaborado principios relativos al concurso de tipos o concurso de delitos y ellos son: a) no hay pena sin un hecho típico; b) todo hecho típico debe ser penado; c) un solo hecho típico debe ser penado una sola vez.

Sebastián Soler señalaba al respecto que la doble tipicidad es impotente para duplicar la criminalidad de un hecho único.

⁴⁰⁸ Soler, Osvaldo H., "Tratado de Derecho Tributario", págs.434 yss. Ed. La Ley, 5° Edición.

Conforme a lo expuesto, nos pronunciamos por la subsunción del caso en la figura de concurso ideal de delitos prevista en el artículo 54 del Código Penal, ante la situación atípica de la coexistencia de dos normas que guardan similar connotación sancionatoria, que versan sobre una única conducta del sujeto y generan y atienden a la misma lesión del bien jurídico protegido, común a ambas legislaciones.

En dicho contexto la solución pergeñada por el Código Penal para el concurso ideal, definido en él, para el caso en que concurran dos o más leyes o tipos penales, para calificar pluralmente un mismo hecho, es pasible de ser extendida sin esfuerzo alguno al plano que nos ocupa.

Como dijimos en páginas anteriores al examinar el caso de un solo hecho antijurídico encuadrado en varias figuras delictivas, la consecuencia del concurso ideal es que a un solo hecho delictuoso corresponde una sola pena, aun en el supuesto de que dicho hecho resulte sancionado por la ley más de una vez. La autonomía de la acción es lo relevante para imputar el delito, de manera que cuando hay sólo una acción cabe imputar al sujeto un solo delito. La unidad de hecho, de acción, de resolución, es la característica que define la existencia de concurso ideal, por cuyo motivo, en tales supuestos, aun cuando estemos en presencia de más de un encuadramiento legal, habrá un solo delito.

Y en dicho contexto, en materia sancionatoria, quien primero se aboque al tratamiento de la cuestión será el Juez Penal, y la sentencia que aplique o no aplique multa provocará efectos obligatorios en la AFIP /DGI a la hora de aplicar la sanción de multa por defraudación prevista en el artículo 46 de la Ley N° 11.683.

Cabe hacer la salvedad contenida en el artículo 17 de la Ley N° 24.769, el que no ha sido modificado por la Ley N° 26.735, cuando establece que las penas establecidas por esta ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales y también el párrafo final del artículo 20 de la Ley Penal Tributaria (“Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial”). En este aspecto, dichos artículos no contrarían nuestra posición con relación a la aplicación al caso de la regla del concurso ideal, pues mantienen su virtualidad para los demás delitos sancionados por la Ley Penal Tributaria que contemplan la aplicación de penas privativas de libertad. De tal manera, una persona física puede ser condenada por evasión según los términos de la Ley Penal Tributaria y también sería pasible por la misma conducta de la pena adicional de multa prevista en el artículo 46 de la Ley N° 11.683.

La inclusión de la sanción de multa en la Ley Penal Tributaria, impide en el caso de las empresas, acumular ambos tipos de sanciones para un mismo hecho que es definido en forma idéntica en dos textos normativos sancionatorios de similar jerarquía e identidad conceptual, por lo que debería corresponder en cada caso una única sanción de multa en cabeza de la empresa, en virtud de los principios antes enunciados.

Nótese que la descripción del tipo antijurídico, tanto en la Ley N° 11.683 cuanto en la Ley N° 24.769 modificada, es sustancialmente similar, lo que permite fácilmente aplicar al caso la regla del concurso ideal. Sin embargo, esta última en su artículo 14, impone penas más severas a la persona de existencia ideal ya que a la multa de dos a diez veces de la deuda verificada le añade, según vimos, otras sanciones que pueden ser aplicadas en forma conjunta o alternativamente, con lo cual la pena establecida en el artículo 14 de la Ley Penal Tributaria realiza cumplidamente la función punitiva no solo por cuenta propia sino por cuenta del tipo descrito en la Ley N° 11.683. Ello importaría que si el Juez interviniente aplica multa conforme a la Ley Penal Tributaria, la AFIP no podría luego aplicar a la empresa en forma acumulada la multa prevista en la Ley N° 11.683.

Tal como hemos indicado precedentemente, la Ley N° 27.430 eliminó del plexo normativo de la Ley Penal Tributaria la sanción de multa con relación a las personas jurídicas, no obstante lo cual nos ha parecido interesante reproducir la reflexiones precedentes por considerarlas de interés académico.

2.3. Responsabilidad de los directores y representantes legales de las personas jurídicas

Hemos analizado hasta aquí la responsabilidad que cabe a los autores materiales de las infracciones fiscales y previsionales, y también los fundamentos en los que la doctrina se apoya para afirmar la responsabilidad refleja de los entes ideales por los actos de sus representantes o subordinados.

Así, quienes cometen materialmente las infracciones, y asimismo, les puedan resultar subjetivamente atribuidas, a título de dolo o de culpa, son personalmente responsables de las sanciones que les correspondan por sus hechos propios, y también son solidariamente responsables del pago del tributo omitido y sus accesorios, los terceros que, aun cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo, y aquellos que faciliten dolosamente la falta de ingreso del impuesto debido por parte del contribuyente, siempre que se haya aplicado la sanción correspondiente al deudor principal o se hubiere formulado denuncia penal en su contra. Esta responsabilidad comprende a todos aquellos que posibiliten, faciliten, promuevan, organicen o de cualquier manera presten colaboración a tales fines (art. 8° inc f) de la Ley N° 11.683). Esta es la redacción actual del inciso f) conforme a la Ley N° 27.430 del 27/12/2017. Hasta dicha ley la redacción del precepto icluida en el inciso e) ahora reemplazado por el inciso f) era la siguiente: *e) Los terceros que, aún cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo.*

Las sociedades son igualmente responsables del ingreso de las multas aplicadas como consecuencia de las infracciones cometidas por sus representantes y subordinados, por disposición de los artículos 9°, 53°, 54° de la Ley N° 11.683. Asimismo la reforma introducida a la Ley Penal Tributaria por la Ley N° 26.735 extiende la sanción penal a las personas de existencia ideal,

Resta analizar otro supuesto de responsabilidad "refleja": el supuesto de atribución de responsabilidad a los representantes legales de las personas jurídicas.

Sobre este particular son dos las normas que contenía la Ley N°11.683: los artículos 55° (del actual texto ordenado) y 49° (del texto ordenado anterior), habiendo sido derogada esta última por la Ley N° 23.771.

Por la primera de ellas se declara personalmente responsables de las penas de multa, como infractores de los deberes de carácter material o formal que les incumben en la administración, representación, liquidación, mandato o gestión de entidades, patrimonios, empresas, etc., a los responsables enumerados en los primeros cinco incisos del artículo 6°, entre quienes interesa destacar a los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a los que las leyes tributarias reconocen como unidades económicas para la atribución del hecho imponible.

La responsabilidad de los representantes legales se encuentra asimismo comprendida en la enunciación efectuada por el artículo 6° inc. d), por el pago del tributo no ingresado y por los accesorios en base al artículo 53°.

La Ley N° 23.771, como hemos dicho, derogó el artículo 49° de la Ley N° 11.683 (t.o.1978 y sus modificaciones), pero en su artículo 12° incorporó una norma que establecía reglas semejantes para los delitos contemplados en la misma, y que finalmente quedó así formulada en el actual artículo 13° de la Ley Penal Tributaria:

“Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz”.

Esta norma exige una actuación personal y directa de los directores, administradores, etc., para la aplicación de las sanciones, lo que se compadece con los principios generales del derecho penal en cuanto a la personalidad de la pena, lográndose así un avance significativo en pos de la justicia, frente al anteriormente vigente artículo 49° de la Ley N°11.683.

2.4. Concurrencia de sujetos en la comisión del delito

Hemos descripto en los apartados precedentes la situación de las personas físicas que, siendo titulares de obligaciones tributarias formales o sustanciales incurrieran en infracciones, como así también el de aquellas personas físicas que incurrieran en tales conductas con motivo de su actuación como administradores y representantes de personas jurídicas y otros entes considerados contribuyentes, y también la situación de las personas jurídicas como sujetos pasibles de la aplicación de sanciones pecuniarias.

Réstanos analizar, sin embargo, un ancho campo de responsabilidad penal en que pueden incurrir las personas físicas, aun cuando ellas no sean personalmente sujetos obligados al cumplimiento de obligaciones fiscales.

Nos referimos a lo que la doctrina penalista denomina "participación criminal", consistente en el análisis de aquellas situaciones en que dos o más personas concurren en la realización de un hecho delictivo.

Por el artículo 8° de la Ley N° 11.683, inc.f), responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas, los terceros que, aun cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo.

El Código Penal sanciona a quienes fueran autores de la acción antijurídica tipificada (artículo 45°) y también a quienes sin ser autores materiales realizaron otras acciones cooperando de cualquier modo a la ejecución del hecho (artículo 46°).

Debemos, así, hacer una primera distinción entre los "autores" o "coautores" de un delito, y los "partícipes". Para ello se ha dicho que autores son quienes realizan, en todo o en parte la conducta o la acción típica de cada delito, en tanto que partícipes son aquellos que colaboran con los autores, pero sin dicha realización. También se los diferencia por cuanto los autores tienen el dominio del hecho, en cuanto la consumación del delito depende de su voluntad, lo que no ocurre con el partícipe.

Lo antes expuesto resulta cierto para los supuestos de delitos dolosos en los que la finalidad perseguida por el autor es la que dirige o determina la causalidad hacia la concreción de un resultado prohibido, y es la finalidad perseguida la que facilita la distinción entre autor y partícipe.

En los delitos culposos, en cambio, el tipo se integra con un resultado que no es perseguido, que no es querido, pero que es causado por la actividad desplegada en consecución de una finalidad. Así, tal vez en los delitos culposos no podría hablarse propiamente de autores y partícipes, sino de "causantes", ya que no hay una conducta dirigida a un resultado delictual, sino un resultado causado por una conducta que inclusive, puede ser lícita ⁴⁰⁹.

Por ello, el concepto de participación queda sólo reservado a los aportes dolosos que se hacen a la obtención de un resultado delictual querido por un tercero, esto es, sólo se concibe para los delitos dolosos.

Las teorías desarrolladas en torno al fenómeno de la participación excluyen de la misma toda otra forma de intervención en una infracción o un delito que no consista, precisamente, en producirlo o en contribuir a producirlo, por lo que el encubrimiento no está considerado como una forma de participación.

Sin embargo, por aplicación de las normas generales del derecho penal, el encubrimiento queda también atrapado tanto por el régimen de solidaridad del artículo 8° de la Ley N° 11.683, inc.f), cuanto por los tipos antijurídicos sancionados por dicha ley o por la ley penal tributaria, con lo cual nos encontramos ante la posibilidad de la existencia de concurrencia de sujetos en la comisión de las infracciones o los delitos, ya sea bajo la forma de participación o de encubrimiento, según el caso.

La participación de un tercero ajeno a la relación jurídica-tributaria que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, que impidiere o dificultare el control del cumplimiento de la obligación fiscal del contribuyente o demás responsables, o ayudare a alguien a producir la desaparición, ocultación o adulteración de pruebas demostrativas de la obligación tributaria, deriva para el partícipe en responsabilidades tanto civiles (impuesto, intereses) cuanto sancionatorias. Su actuación culposa, es decir, negligente o imprudente, o dolosa (intencional) se inscriben en el campo de las infracciones sancionadas por la Ley N° 11.683. En cambio, sólo las conductas dolosas le atraen al partícipe las consecuencias penales de la Ley Penal Tributaria, pues los tipos delictivos reprimidos por esta ley excluyen a las conductas que no fueren dolosas.

La participación puede ser anterior, concomitante o posterior al hecho, pero siempre de algún modo, la intervención debe contribuir a producirlo. El partícipe contribuye siempre efectivamente a la producción del hecho, lo cual no impide que el acto de participación esté constituido por una omisión, cuando el sujeto tenía el deber jurídico de obrar.

El encubrimiento implica una ayuda posterior a la consumación de la infracción o del delito, quedando dicha actuación aprehendida por dos disposiciones del Código Penal. Si la ayuda se presta en cumplimiento de promesas anteriores al hecho, es de aplicación el artículo 46°, que amenaza con la aplicación de la pena correspondiente al autor del delito, disminuida de un tercio a la mitad, no constituyendo una figura autónoma. En cambio, si la ayuda no es consecuencia de promesas anteriores al delito, nos encontramos en el ámbito del artículo 277° de dicho Código que reprime con prisión de quince días a dos años a quienes incurrieran en algunas de las conductas descriptas en la norma, entre las que destacamos la del ocultamiento del delincuente o la facilitación de su fuga para sustraerlo a la acción de la

⁴⁰⁹ ZAFFARONI, Eugenio Raúl, "Tratado de Derecho Penal", Ed. Ediar, Buenos Aires, 1988, T. IV p. 349 y siguientes

justicia y la procuración de la desaparición de los rastros o pruebas del delito. Tanto en un caso como en el otro es de destacar que la actuación del encubridor es siempre posterior al hecho, diferenciándose la pena por la existencia o no de la promesa anterior al hecho.

En consecuencia, toda ayuda prestada antes de la consumación del hecho constituirá participación y no encubrimiento, siendo ello importante en los delitos continuados, en los que la ayuda prestada con posterioridad al acto inicial y mientras no cese la conducta típica será complicidad y no encubrimiento, con la consecuente agravación de la pena.

Una de las particularidades de las infracciones tributarias está dada por la circunstancia de que algunas de las figuras tipificadas en forma independiente constituyen etapas o actos preparatorios o de consumación de infracciones tipificadas en otras normas, por lo que, en el caso de la participación debe tenerse especialmente en cuenta que la misma, aun cuando a primera vista pareciera configurarse sólo respecto de una infracción o delito más leve puede, en realidad, constituirse en coautoría o complicidad en una infracción o en un delito más grave.

Así, en el caso de la infracción formal consistente en no emitir facturas o documentos equivalentes, el autor material, es el sujeto obligado a emitir tales instrumentos y el que incumple con su deber y, el cocontratante, esto es, la persona que debía abonar el precio del bien o servicio es un "cómplice primario" del sujeto activo, por cuanto sin su colaboración (consistente en no exigir la entrega de la factura o documento equivalente), la infracción no hubiera podido cometerse.

La no emisión de facturas es uno de los ardides implícitamente aludidos en el artículo 1° de la Ley Penal Tributaria, como elemento constitutivo del delito de evasión simple, y en el art. 2° de la misma, para la configuración de la evasión agravada. Quien no exige la entrega de facturas, y en tanto haya mediado dolo en su conducta, puede quedar incurso en los tipos infraccionales y penales de los delitos tipificados en los artículos 1° y 2° de la Ley Penal Tributaria y/o 46° y 47° (defraudación) de la Ley N° 11.683 (t.o.1998), en cuanto tal conducta constituya el elemento ardidoso u ocultación maliciosa requerida por el tipo.

La actuación como partícipe también puede darse en los casos de incumplimiento doloso de la obligación de actuar como agentes de retención, percepción o de información, puesto que dichos incumplimientos pueden facilitar a los sujetos pasibles de retención o sobre quienes debía informarse, omitir la incorporación de bienes, rentas u otros hechos imponible en sus declaraciones juradas.

La actuación intencional del tercero ajeno a la relación jurídica tributaria tendiente a provocar un incumplimiento respecto de algún impuesto a título de partícipe o encubridor queda, entonces, aprehendida tanto por las prescripciones de la Ley N° 11.683 cuanto por las prescripciones penales. Con respecto a las primeras su responsabilidad solidaria lo hace pasible del resarcimiento del daño, representado por el pago del impuesto omitido y los accesorios legales, además de las sanciones por las infracciones tipificadas en dicha ley. Con relación a las segundas, la consecuencia es penal (privación de libertad). Todo lo expresado en este apartado, pues, vale tanto para la participación en los delitos de la ley Penal Tributaria cuanto con relación a las contravenciones sancionadas por la Ley N° 11.683.

En el caso de los delitos culposos la teoría penal se inclina por considerar que no existen autores, sino "causantes", puesto que el resultado dañoso no se produce como consecuencia de una finalidad antijurídica, de un acto intencional, sino que la causalidad desembocó en el resultado sin haber sido dirigida conscientemente.

No está sujeto a responsabilidad penal quien, obrando culposamente, facilita la realización de un delito doloso, por cuanto falta la intención de contribuir a la acción del autor; en cambio, será deudor solidario del impuesto y sus accesorios civiles, en los términos del artículo 8°, inc, f) de la Ley N° 11.683), en razón de que esta norma comprende a todos los que, por su culpa o dolo faciliten la evasión de los tributos.

2.5. Agravación de las sanciones por las condiciones personales del autor del delito

Es admitido por la doctrina penal que las penas previstas en los distintos casos puedan resultar aumentadas teniendo en consideración ciertas condiciones particulares del sujeto que comete el delito, especialmente cuando se trata de violaciones a los deberes que se le imponen en razón de su actividad.

Es así relativamente frecuente la agravación de las sanciones cuando el autor de un ilícito es un funcionario público o una persona sobre la cual la sociedad había puesto, de algún modo, su confianza.

La Ley Penal Tributaria no escapa al mencionado criterio general, y, en tal sentido, su artículo 12° dispone:

"Las escalas penales se incrementarán en un tercio del mínimo y del máximo para el funcionario o empleado público que, en el ejercicio o en ocasión de sus funciones, tomase parte de los delitos previstos en la presente ley".

De conformidad con el artículo 77°, cuarto párrafo, del Código Penal, debe entenderse por "funcionario público" y "empleado público" *a todo el que participa, accidental o permanentemente del ejercicio de funciones públicas, ya sea por elección popular o por nombramiento de autoridad competente.*

Dentro de dicho concepto debe incluirse a los escribanos públicos que, en razón de las disposiciones de las leyes que reglamentan su profesión, como es el caso de la Ley N° 12.990, en el ámbito de la Capital Federal (artículo 10) establecen expresamente tal carácter.

Corresponde considerar asimismo como un supuesto de agravación de la penalidad en razón de la situación personal del imputado la aplicación en forma conjunta de la pena de inhabilitación, tal como lo hace el artículo 15° de la Ley Penal Tributaria, que dispone:

"El que a sabiendas, dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena."

La "inhabilitación" es una pena específicamente prevista en el Código Penal, el que la distingue en dos categorías: "absoluta" y "relativa".

La inhabilitación "absoluta" importa, según el artículo 19° del Código Penal:

1. La pérdida del empleo o cargo público que ejercía el penado, aunque provenga de elección popular;
2. La privación del derecho electoral;

3. La incapacidad para obtener cargos, empleos y comisiones públicas;
4. La suspensión del goce de toda jubilación, pensión o retiro, cuyo importe será percibido por los parientes que tengan derecho a pensión.

La inhabilitación "especial", de acuerdo al artículo 20° del Código Penal, producirá la privación del empleo, cargo, profesión o derecho sobre el que recayere y la incapacidad de obtener otro del mismo género durante la condena.

Si bien el artículo 15° de la Ley Penal Tributaria no especifica de qué tipo de inhabilitación se trata, entendemos que se refiere a la inhabilitación especial del artículo 20° del Código Penal, por las características de la norma bajo comentario, que da a entender la existencia de un abuso o desvío cometido por quienes ejercen las funciones en ella descripta con relación a lo que son los deberes que ellas le imponen.

Señalamos en ocasión de la sanción de la Ley N° 23.771 que la mención de los escribanos que hacía en el artículo 13° era redundante, atento a que, como hemos dicho, ellos revisten el carácter de funcionarios públicos, por aplicación de la Ley N° 12.990. Dicho exceso fue corregido en la Ley N° 24.769 al no citárselos expresamente situación ésta que se mantiene después de la reforma por la Ley N° 27.430 del 27/12/2017.

Asimismo, la propia Ley N° 12.990 prevé causales de inhabilitación para el ejercicio de la profesión por parte de los escribanos públicos, en sus artículos 4°, incisos c) y d), 28° a 33° y 52° a 58°. En virtud de la primera de estas normas, no pueden ejercer funciones notariales los encausados (procesados) por cualquier delito, desde que se hubiere dictado la prisión preventiva y mientras ésta dure, y los condenados dentro o fuera del país por delitos de acción pública o por contravención de las leyes nacionales de carácter penal, siempre que no se tratase de delitos culposos. El artículo 31° de esta ley dispone que la responsabilidad penal, esto es, la actuación delictuosa será juzgada conforme lo determinen las leyes penales, en tanto que el artículo 32° confiere al Colegio de Escribanos y al Tribunal de Superintendencia la facultad de juzgar los incumplimientos de las leyes notariales y los principios de ética profesional, en cuanto esas transgresiones afecten la institución notarial, los servicios que le son propios o el decoro del cuerpo.

Las penas más graves, en el orden profesional, son las contempladas en el artículo 52° de la Ley N° 12.990, en sus incisos d), e) y f), es decir, la suspensión por tiempo indeterminado, la privación del ejercicio de la profesión y la destitución del cargo, todas las cuales, de conformidad con el artículo 56° inciso c) importarán la cancelación de la matrícula y la vacante del registro, y el secuestro del protocolo, si se tratare de un escribano regente.

A fin de posibilitar hacer efectivas las sanciones profesionales, el artículo 34° de la Ley N° 12.990 obliga a los jueces a notificar al Colegio de Escribanos, de oficio o a petición de parte, toda acción intentada contra un escribano, dentro de los diez días de iniciada, a fin de que dicho cuerpo adopte o aconseje las medidas que considere oportunas.

Sólo en el caso en que se hubiere dispuesto una suspensión por tiempo indeterminado podrá admitirse el reintegro a la profesión, pero nunca antes de transcurridos cinco años desde la fecha en que se pronunció el fallo.

En el caso de los contadores, entendiéndose por tales las personas que tengan otorgado un título profesional que les permita el cumplimiento de las tareas descriptas por el artículo 13° de la Ley N° 20.488, el artículo 22° de esta ley prevé como sanción la "cancelación de la matrícula", pero el artículo 35° de la Ley N° 466 del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, destinada a reglar el funcionamiento del Consejo Profesional dentro del

ámbito de su jurisdicción, faculta a solicitar la reinscripción una vez transcurridos tres años desde que quedó firme la resolución, lapso inferior al establecido para los escribanos.

La inhabilitación del artículo 15° de la Ley Penal Tributaria, que puede ser por el doble del tiempo de la condena, puede llegar, entonces, para los funcionarios públicos, incluidos los escribanos, hasta un máximo de 21 años y ocho meses, para el delito del artículo 4° de la ley, con el incremento de un tercio por aplicación del artículo 12° de la misma.

Para los contadores, el máximo de inhabilitación podrá ser de dieciséis años, que es el doble de la pena máxima prevista para el delito del artículo 8°.

Pero, lo indicado precedentemente acerca de los escribanos y contadores no implica que otros profesionales que participen en la comisión de los delitos reprimidos por la Ley Penal Tributaria no puedan ser sancionados con inhabilitación en razón de que, de conformidad con el artículo 20 bis, inciso 3, del Código Penal, podrá imponerse inhabilitación especial de seis meses a diez años, aunque esa pena no esté expresamente prevista, cuando el delito importe *"incompetencia o abuso de una profesión o actividad cuyo ejercicio dependa de una autorización, licencia o habilitación del poder público"*.

Sostuvimos en otra oportunidad que "la disparidad de sanciones de inhabilitación, según la profesión, según se trate de escribanos, contadores, o abogados (estos últimos en tanto estén comprendidos en el artículo 20 bis del Código Penal) no tiene justificación alguna, por lo que sería de desear que el artículo 13° de la Ley N° 23.771 sea prontamente reemplazado por una norma que establezca igualdad de penas, o, lo que sería aun más conveniente, ser directamente derogado, para dejar paso al artículo 20 bis del Código Penal"⁴¹⁰. Ni la ley N° 24.769 ni la N° 27.430, en este aspecto, han introducido modificación alguna.

2.6. El asesor impositivo frente a los delitos y contravenciones tributarios

La actuación intencional del consejero tendiente a provocar un incumplimiento tributario, ya sea a título de copartícipe o instigador, queda aprehendida por las disposiciones del Código Penal relativas a la coparticipación que hemos analizado a lo largo del punto 2.4.

Analizaremos la situación de quien, obrando culposamente, ha originado un incumplimiento, también culposo, por parte del contribuyente o responsable.

Conforme hemos expresado precedentemente, en el caso de los delitos culposos la moderna teoría penal se inclina por considerar que no existen autores, sino "causantes", puesto que el resultado dañoso no se produce como consecuencia de una finalidad antijurídica, de un acto intencional, sino que la causalidad desembocó en el resultado sin haber sido dirigida concientemente.

Esta teoría alcanza también al ámbito de las infracciones culposas, como sería la situación del asesor impositivo que hubiese emitido una opinión errónea, que por su naturaleza manifiesta, diese lugar a que el contribuyente presentase una declaración jurada inexacta, incurriendo así en la conducta descrita por el artículo 45° de la Ley N° 11.683. Ambos podrían ser considerados "causantes" de la infracción culposa y, por ende, sujetos conjuntamente a las penas previstas en dicha norma, salvo, obviamente, la existencia de error excusable. Inclusive, como ha sido reconocida por alguna jurisprudencia, el error del asesor impositivo, en tanto sea manifiesto y determinante de la conducta del asesorado, puede dar lugar a eximir a este de responsabilidad infraccional, por haber quedado incurrido en la figura del error excusable.

⁴¹⁰ "Régimen Penal Tributario", SOLER O.H., FROHLICH J.R. y ANDRADE J.A., ed. La Ley, 1990, pág. 208.

A las responsabilidades penales antes indicadas, se suma, por imperio del artículo 8° inciso f) de la Ley N° 11.683 la responsabilidad patrimonial solidaria respecto del impuesto omitido y sus accesorios civiles, en tanto y en cuanto, la incidencia del error del asesor en la liquidación del gravamen adquiera tal relevancia, que resulte determinante para la omisión imputada.

No está sujeto a responsabilidad penal quien, obrando culposamente, facilita la realización de un delito doloso, por cuanto falta la intención de contribuir a la acción del autor. En cambio, podría llegar a ser deudor solidario del impuesto y sus accesorios civiles, en los términos del artículo 8° de la Ley N° 11.683, en razón de que esta norma comprende a todos los que, por su culpa o dolo faciliten la evasión de los tributos.

Quedan fuera del ámbito de responsabilidad del asesor, aquellos criterios que responden a un juicio profesional que si bien, incursos en materia opinable, no pueden ser tachados de arbitrarios. Igual temperamento cabe seguir sobre criterios adoptados sobre temas o cuestiones controvertidas, que al momento de emisión no hubieran merecido pronunciamientos expresos y firmes de la Justicia.

Por otra parte, tampoco cabría extender responsabilidad a los asesores, con relación a los criterios de asesoramiento, si sobre temas controvertidos han emitido opinión, haciendo la salvedad de la existencia de controversia o fallos adversos al criterio que el profesional propugna.

Ha de tenerse en cuenta la complejidad de la normativa tributaria y su constante movilidad por causa de permanentes modificaciones, tanto respecto de la cuestión relacionada con la materia gravada cuanto en lo tocante a las regulaciones en materia de deberes formales de cumplimiento. La tributaria es una de las disciplinas jurídicas que más se nutre de las otras ramas del derecho: el constitucional, el privado, el administrativo, el penal, todos ellos son nutrientes que la alimentan y, al mismo tiempo, condicionan la interpretación científica. La correcta visualización de la delgada línea que separa a la evasión de la elusión, expresión ésta última utilizada para la conceptualización de aquellos medios lícitos tendientes a obtener una reducción de la carga tributaria que están fuera del alcance de la represión penal constituye, en sí misma, una cuestión no exenta de dificultades y cuya evaluación podría derivar en la consecuencia de imputarle al asesor la comisión de algunos de los delitos tipificados en la normativa penal. La circunstancia de que un profesional se vea expuesto a un procesamiento, o lo que es peor, a una privación de su libertad, por el mero ejercicio de su actuación como tal, conforme con las reglas que dimanen de la normativa tributaria y de acuerdo con su leal saber y entender, exige del legislador la sanción de normas claras al respecto, que al delimitar los ámbitos de responsabilidad no interfieran en el normal desempeño profesional.

CAPITULO XXXIII

EL SISTEMA LEGISLATIVO PENAL

Una de las características del régimen tributario argentino es la poca perdurabilidad de sus normas en el tiempo, motivado ello en causas de diversa índole, pero las más de las veces no en un mejoramiento de la técnica legislativa, sino tan sólo en un mayor afán recaudatorio que lleva al legislador a olvidar o dejar de lado la observancia de los principios, tanto constitucionales cuanto económicos de la tributación.

La legislación represiva en materia fiscal tampoco escapa a la situación antes comentada, lo cual ha provocado que algunos de los regímenes hayan estado en vigencia durante lapsos tan exiguos que no llegaron a tener aplicación práctica.

La creencia de que se podía acabar con la evasión mediante el establecimiento de mayores penalidades también coadyuvó al proceso mencionado, incorporándose sanciones que fueron declaradas Inconstitucionales por nuestros tribunales, esterilizándose así el propósito perseguido por el legislador.

Han sido numerosos los sistemas represivos puestos en vigencia en las tres últimas décadas y casi incontables los proyectos de reformas en la materia, sin que se hubieran podido erradicar las prácticas tributarias perniciosas.

Por otra parte, la creencia de que se puede terminar con la evasión mediante el establecimiento de mayores penalidades y la instauración de regímenes de carácter policíaco coadyuvó al proceso mencionado, por la Incorporación de sanciones que fueron declaradas inconstitucionales por nuestros tribunales (como lo fue el arresto por infracciones formales) lo que dio lugar, a su vez, a nuevas reformas legislativas.

Llegamos así a mediados del año 1989 en que el Poder Ejecutivo Nacional envía al Congreso, incorporado a una norma tendiente a declarar y regular el estado de "emergencia económica", un nuevo proyecto de reforma de legislación represiva tributaria de severas características y deficiente técnica.

Al no mostrarse conforme el Poder Ejecutivo con el texto sancionado por el Congreso, que morigeraba las penas, se produce el veto del título de la ley de emergencia económica, y se envía un nuevo proyecto que, también luego de ser suavizado en sus alcances por el Poder Legislativo es promulgado como Ley N° 23.771 y entró en vigencia el día 8 de marzo 1990.

La Ley N° 24.769, publicada en el Boletín Oficial del 15/1/97 para regir a partir del 24/1/97, vino a reemplazar a la Ley N° 23.771 tipificando a los delitos tributarios en el título I, artículos 1° a 5°, a los delitos relativos a los recursos de la seguridad social en el título II, artículos 7° y 8°, a los ilícitos relativos a los regímenes de retención y percepción en la fuente, artículos 6° y 9° (referidos a tributos y aportes del sistema de seguridad social,

respectivamente) y reservando el título III para los delitos fiscales comunes, incluyendo en él a la insolvencia fiscal fraudulenta (artículo 10°) que ya estaba tipificada en la Ley N° 23.771, y agregando dos delitos nuevos, a saber: la simulación dolosa de pago (artículo 11°) y la alteración dolosa de registros (artículo 12°).

La Ley N° 27.430 de reforma impositiva, del 27/12/2017, contiene la nueva ley penal en materia tributaria y previsional, derogatoria de la Ley N° 24.769 que rige en la actualidad y sobre la cual basaremos las reflexiones que realizamos en el curso de esta obra.

El Estado procura, mediante la implementación de un régimen represivo severo, disuadir a los responsables de obligaciones tributarias para que no incurran en incumplimientos que erosionen los recursos públicos.

La elevación de la conciencia fiscal que se procura alcanzar por esta vía no apunta, en general, a los incumplimientos culposos, es decir, a aquellos que sobrevienen por negligencia o por inobservancia del deber de cuidado atribuible al infractor, pues este tipo de antijuridicidad no es el que ocasiona mayores perjuicios al erario público y, además, no está directamente vinculado con el nivel de conciencia fiscal al que se apunta, sólo, tal vez, por la mayor preocupación que puede esperarse del responsable para evitar caer en descuidos no intencionales.

En cambio, la represión se dirige palmariamente a las conductas antijurídicas dolosas, es decir a aquellas incurridas intencionalmente. El análisis de las figuras penales incluidas en todo el régimen represivo fiscal dan prueba de ello, pues se castigan muy severamente las conductas infraccionales intencionales aun cuando no hayan ocasionado efectivamente daño a la Administración Pública, quedando esto último demostrado por la inclusión de tipos penales de peligro.

Puede afirmarse, pues, que el delito tributario está caracterizado por la forma dolosa de culpabilidad, sancionándose con penas menores las infracciones en las que el elemento Intencional no existe.

Se deriva de la apreciación precedente la consecuencia siguiente: para el Estado la evasión implica una actitud consciente y permanente de los sujetos, orientada a incumplir las obligaciones tributarias.

De acuerdo con esta concepción, las omisiones impositivas son consecuencia de planes premeditados y de largo alcance, mediante los cuales y por cualquier medio, se evaden sistemáticamente los gravámenes o una porción de ellos.

A través de la política represiva se procura ejercer una presión persuasiva que determine a los sujetos a cumplir con sus ingresos fiscales y a desbaratar los sistemas evasivos que, según hemos visto, se originan en la actitud premeditada y planificada de los responsables.

1. Ámbito de validez espacial de la ley penal tributaria

Al analizar la naturaleza de las infracciones fiscales, hemos reseñado las posturas doctrinarias que ven en ellas "delitos", y las que sólo consideran que se trata de "contravenciones".

La distinción no es meramente académica o doctrinaria, sino que tiene una importancia extrema en razón de la naturaleza federal de nuestro sistema político y la diferente atribución de esferas de competencia entre la Nación y las provincias en materia represiva.

Así, por el artículo 75°, inciso 12, de la Constitución Nacional, las Provincias han delegado en la Nación, la facultad de dictar, entre otros, el Código Penal y, por tanto se ven impedidas de legislar en la materia una vez que la Nación lo ha hecho.

La conceptualización de las infracciones tributarias, aun las más graves, como lo son las figuras defraudatorias, como meras contravenciones obedeció, entonces, a la necesidad de no privar a los fiscos provinciales del poder disuasorio de las sanciones. Así, se fue afianzando la idea de que la reserva del poder tributario por parte de las provincias implicaba el correlativo poder de policía para sancionar las infracciones.

El debate doctrinario sobre estas cuestiones se trasladó al Congreso de la Nación en oportunidad de proponerse, en el año 1973, la incorporación de diversos tipos infraccionales tributarios al Código Penal, con la finalidad de poder aplicar sanciones privativas de la libertad.

Tanto en la Cámara de Diputados cuanto en el Senado se levantaron voces que argumentaron sobre la inconstitucionalidad de tal incorporación, alegando que se invadía la esfera de reserva de los poderes provinciales. A pesar de la existencia de quienes defendieron la tesis de que los delitos fiscales eran delitos "comunes", la postura mayoritaria fue la primera y, por tal razón, la Ley N° 20.658 sólo estableció penas privativas de la libertad para la evasión de tributos cuya recaudación estaba a cargo de la Dirección General Impositiva,

Este régimen sólo estuvo en vigencia poco más de dos años y no conocemos casos en que hubiera llegado a ser aplicado, habiendo sido derogado en 1978, con la simultánea modificación de la figura de la defraudación contenida en la Ley N° 11.683, previéndose pena de prisión para los reincidentes y para quienes evadieran sumas superiores al mínimo fijado en la norma.

La no incorporación al Código Penal implicó un disímil trato para los infractores fiscales, según la víctima de la defraudación fuera el fisco nacional o los erarios provinciales, con lo cual se colocaba a las provincias en una situación de indefensión frente a los ataques más graves.

El proyecto que dio origen a la Ley N° 23.771 contenía, en su artículo 18° una norma que disponía su incorporación al Código Penal, con lo cual el régimen represivo sería de aplicación por igual a los incumplimientos de las leyes tributarias nacionales, cuanto provinciales y también municipales. Dicho artículo no se incorporó al texto definitivo, lo que nos indujo a sostener que tal omisión obedecía a que tal inclusión se consideraba innecesaria, ya que, presumimos, se partió del supuesto de que la evasión tenía el carácter de delito, sin que se reeditara, en esta oportunidad el debate habido en los años 1973 y 1974, al que hemos hecho referencia precedentemente. Ello nos permitió afirmar: "Nos encontramos así, frente a una situación absolutamente novedosa en el ámbito represivo fiscal argentino, cual es la existencia de un régimen parcialmente unificado de tipos infraccionales y de sanciones, aplicables a los incumplimientos habidos en cualesquiera de los tres niveles de poderes tributarios existentes en razón de nuestra particular organización política federal coexistente con un régimen municipal de imprescindible existencia por exigencia constitucional."⁴¹¹

La Ley N° 24.769 vino a despejar toda duda acerca del ámbito de validez espacial de la ley penal tributaria a que había dado lugar la anterior la que, según vimos, no especificaba con claridad si la misma era o no aplicable también en las jurisdicciones provinciales y municipales. En efecto, la Ley N° 24.769 indicaba expresamente en la definición de las

⁴¹¹ "Régimen Penal Tributario", ed, La Ley, 1990, pág.124,

figuras infraccionales respectivas que las inconductas se referían exclusivamente a tributos correspondientes al Fisco Nacional.

Con la sanción de la Ley N° 26.735 del 22/12/2011 se hace objeto de tutela jurídica, además, a la facultad recaudatoria de las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, con lo cual se extiende a estas últimas la tutela de la recaudación tributaria local como bien jurídico protegido por la actual ley penal tributaria.

Consideramos que la delegación de la materia penal en el Congreso Nacional, habilita a este órgano a dictar normas represivas en materia fiscal para los incumplimientos en que incurran contribuyentes de tributos locales.

2. Exención de responsabilidad penal.

La Ley N° 26.735 eximía de responsabilidad penal a quien regularice espontáneamente su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada.

Esta exención de responsabilidad penal vino a reemplazar a la extinción de la acción penal por pago voluntario que regía sólo para la EVASIÓN SIMPLE y, por lo tanto, para montos más bajos, extendiéndola ahora también a la EVASIÓN AGRAVADA.

Al comentar el alcance de la exención de responsabilidad penal tal como había sido redactada la norma (art. 16) dijimos oportunamente ⁴¹² ... *es pasible de objeción, la limitación atinente a la existencia de denuncia previa para impedir que el obligado que regularice espontáneamente su situación pueda quedar eximido de responsabilidad. Nótese, en efecto, que una denuncia, puede ser fundada o no, y además, el responsable obligado generalmente desconoce la existencia de tales denuncias, las cuales se inscriben en el ámbito de un procedimiento interno del organismo fiscal y por lo tanto, un acto de trascendencia como el señalado para el contribuyente/imputado, debería estar rodeado de todos los elementos de juicio suficientemente exteriorizados, que garanticen la adopción de una decisión tan trascendente, como sería la regularización espontánea de una situación que podría caer dentro de los alcances de la Ley N° 24.769, con las modificaciones introducidas en esta ley.*

Del mismo modo, el mero inicio de una inspección tampoco sería suficiente para descalificar la espontaneidad de una presentación, si la misma no ha sido notificada al contribuyente.

Cabe señalar al respecto, que meras actuaciones internas del Fisco, no exteriorizadas al contribuyente, no pueden constituirse en un valladar para usufructuar el beneficio previsto en lo que sería el artículo 16 de la Ley, en tanto erige a la espontaneidad como un elemento determinante para la causal absoluta. Una indebida comprensión de la existencia de trámites administrativos de naturaleza interna, sobre los cuales el contribuyente tiene vedado prima facie su acceso, no puede justificar una privación del beneficio en cuestión.

Adviértase que además, se encuentra comprometido por el principio de transparencia y publicidad que prevalece en la actuación de la Administración Tributaria y que es condición de legitimidad de los actos administrativos, y que proyecta sus efectos a la hora de interpretar el alcance de estas dos causales que soslayan el conocimiento que tenga el contribuyente, en orden a la determinación de la espontaneidad de la regularización.

⁴¹² Soler, Osvaldo H., "Tratado de Derecho Tributario" T° II, pág. 453 y ss. 5° Ed., Editorial La Ley.

En dicho contexto, también la ley tiene que arbitrar soluciones que no den lugar a la posibilidad de conductas irregulares por parte de funcionarios, en desmedro del ejercicio de los derechos que “prima facie” le asigna dicho artículo.

Admitir lo contrario, sería convalidar la existencia de una verdadera “espada de Damocles” en cabeza de los contribuyentes que hayan regularizado “espontáneamente” su situación tributaria, al aguardo de la existencia de alguna actuación administrativa en cualquier ámbito del organismo fiscal, que desmorone sus derechos que precisamente le asigna el mencionado artículo 16 de la Ley según la reforma.

El inicio de una inspección implica el comienzo de un procedimiento técnico impulsado por el propio organismo fiscal durante el cual dicho ente hace acopio de información conducente a evaluar la situación impositiva del contribuyente o responsable, cuya conclusión puede derivar en una decisión administrativa que afecte los intereses de aquellos.

La notificación del inicio de la inspección constituye un requisito formal necesario para garantizar al inspeccionado el pleno ejercicio de sus derechos, los cuales están incorporados explícita o implícitamente en las normas de procedimiento administrativo que vienen a reglamentar a los preceptos garantizadores incorporados a la Constitución Nacional en beneficio de los particulares.

Los comentarios precedentes conducen a la necesaria consecuencia que el procedimiento administrativo es un íter, un camino, que, en materia tributaria se inicia con la notificación del comienzo de la inspección y se desarrolla durante el curso de la misma hasta culminar con el veredicto de que no existe objeción en punto al cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los responsables inspeccionados o, bien, en cambio, con la convicción de la existencia de interés fiscal que de lugar a la resolución determinativa de tributos, una vez agotado el procedimiento de determinación de oficio.

En razón de ello, la mera denuncia vinculada directa o indirectamente con el obligado no debería actuar como impedimento para que este, una vez regularizada espontáneamente su situación, quede eximido de responsabilidad penal, pues ello incorpora un factor de perturbación sin fundamento legal, que conspira en contra de la política de incentivo al cumplimiento espontáneo de los contribuyentes que pretende instalarse a través de la causal absolutoria.

La Ley N° 27.430 del 27/12/2017 modificó el artículo 16 de la Ley Penal Tributaria el que ha quedado redactado del siguiente modo: **EN LOS CASOS PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 1°, 2°, 3°, 5° Y 6° LA ACCIÓN PENAL SE EXTINGUIRÁ, SI SE ACEPTAN Y CANCELAN EN FORMA INCONDICIONAL Y TOTAL LAS OBLIGACIONES EVADIDAS, APROVECHADAS O PERCIBIDAS INDEBIDAMENTE Y SUS ACCESORIOS, HASTA LOS TREINTA (30) DÍAS HÁBILES POSTERIORES AL ACTO PROCESAL POR EL CUAL SE NOTIFIQUE FEHACIENTEMENTE LA IMPUTACIÓN PENAL QUE SE LE FORMULA.**

PARA EL CASO, LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ESTARÁ DISPENSADA DE FORMULAR DENUNCIA PENAL CUANDO LAS OBLIGACIONES EVADIDAS, APROVECHADAS O PERCIBIDAS INDEBIDAMENTE Y SUS ACCESORIOS FUEREN CANCELADOS EN FORMA INCONDICIONAL Y TOTAL CON ANTERIORIDAD A LA FORMULACIÓN DE LA DENUNCIA. ESTE BENEFICIO DE EXTINCIÓN SE OTORGARÁ POR ÚNICA VEZ POR CADA PERSONA HUMANA O JURÍDICA OBLIGADA.

Con dicha reforma se vuelve a la extinción de la acción penal por pago voluntario que regía con anterioridad a la Ley N° 26.735.

La extinción es aplicable para el delito de evasión tributaria simple y sus agravantes (arts. 1° y 2°), el delito de aprovechamiento indebido de beneficios fiscales (art. 3°), como los delitos de evasión previsional simple y agravada (arts. 5° y 6°). Quedan al margen de la posibilidad

extintiva los delitos de apropiación indebida de tributos (art. 4º) y recursos de la seguridad social (art. 7º).

Tal como señala Ruetti⁴¹³ *se debe aceptar y regularizar la "obligación evadida" (en la vieja redacción se aludía a la liquidación administrativa o determinación de oficio). Entendemos que el nuevo texto legal mejora el empleo de los términos toda vez que lo que se exige, en verdad, es la regularización de la o las obligaciones fiscales infringidas y en la cuantía que ha sido fijada a los fines del delito en cuestión.*

Si de la determinación tributaria practicada por el organismo recaudador surgen diversas obligaciones tributarias (por distintos impuestos y períodos) solo aquella que constituye el objeto del proceso penal (esto es, la obligación fiscal sustento de la denuncia por la posible comisión de un delito) debe regularizarse. Las restantes, que pueden formar parte del acto de determinación de oficio pero no de la denuncia, no requieren de su regularización a los fines del art. 16.

Por otra parte, se incorpora expresamente dentro de la regularización a los "accesorios" que vendrían a consistir, básicamente, en los intereses resarcitorios y/o punitivos liquidados por el organismo recaudador.

3. Elevación de los topes a partir de los cuales se configura el delito.

La Ley N° 27.430 del 27/12/2017 eleva los topes a partir de los cuales se configura el delito. En consecuencia para los delitos tipificados en dicha ley los nuevos montos son los siguientes:

1. Evasión tributaria simple: más de \$ 1.500.000 por cada tributo y por cada ejercicio anual.
2. Evasión tributaria agravada en razón del monto: más de \$ 15.000.000.
3. Evasión tributaria agravada por la intervención de persona interpuesta: más de \$ 2.000.000.
4. Evasión tributaria agravada por utilización fraudulenta de exenciones y demás beneficios fiscales: más de \$ 2.000.000 por tal concepto.
5. Evasión tributaria agravada por utilización de facturas apócrifas: más de \$ 1.500.000 mediante el uso de comprobantes falsos.
6. Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales: más de \$ 1.500.000 percibidos por cada ejercicio anual.
7. Apropiación indebida de tributos: más de \$ 100.000 por cada mes.
8. Evasión previsional simple: más de \$ 200.000 por aportes y contribuciones, por cada mes.
9. Evasión previsional agravada en razón del monto: más de \$ 1.000.000.

⁴¹³ Ruetti, Germán J. Publicado en: IMP - Práctica Profesional 2018-XX, 183

10. Evasión previsional agravada por la intervención de persona interpuesta: más de \$ 400.000.

11. Evasión previsional agravada por utilización fraudulenta de exenciones y demás beneficios fiscales: más de \$ 400.000 por tal concepto.

12. Apropiación indebida de recursos de la seguridad social: más de \$ 100.000 por cada mes.

13. Simulación dolosa de cancelación de obligaciones: más de \$ 500.000 anuales en el caso de obligaciones tributarias y sus sanciones, y de \$ 100.000 mensuales en el caso de obligaciones previsionales y sus sanciones.

4. Los importes mínimos y la regla de aplicación de la ley penal más benigna.

Una derivación del principio de legalidad es el de la prohibición de la aplicación retroactiva de sus disposiciones. Una ley penal, entonces, sólo puede aplicarse a los hechos que han ocurrido con posterioridad a su entrada en vigencia.

Sin embargo, modernamente se reconoce una excepción a este principio, y ello se da cuando la nueva ley establece condiciones más favorables para los imputados o condenados.

Esta excepción ha sido consagrada en el art. 2º del Código Penal en el que se indica que si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna, agregando la norma que si durante la condena se dictare una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esa ley.

Ley más benigna no es sólo la que desincrimina o la que establece una pena menor: puede tratarse de una nueva causa de justificación, de una nueva causal de inculpabilidad, de un menor plazo de prescripción, de una distinta clase de pena, etc.⁴¹⁴.

Con motivo de la reforma constitucional de 1994 el principio de la ley penal más benigna adquirió rango constitucional, al haber sido recogido en la Convención Americana de Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) y en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, que, en idénticos términos, expresan: *"Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello.* Dichos pactos están incluidos en el inciso 22 del artículo 75 de la Carta Magna.

Con su incorporación a tratados internacionales el principio ha pasado a tener un mayor sustento jurídico, especialmente en el campo de los llamados "derechos penales especiales", ya que no podría cuestionarse su aplicabilidad.

Se ha debatido en la doctrina penal/tributaria, si el importe mínimo consignado en la figura delictual, forma parte del tipo penal o no. La situación no es pacífica al respecto. Y dicha disquisición entre dicho tope como componente del tipo penal o su categorización como una condición objetiva de punibilidad ajena al mismo, tiene una trascendencia evidente a la hora de definir la pretensión de aplicación retroactiva del principio de la ley penal más benigna al caso.

⁴¹⁴ ZAFFARONI, EUGENIO R., "Manual de Derecho Penal, Parte General", Ed. E.D.I.A.R., Buenos Aires, 1986, p. 177 y siguientes.

Para los que no admiten que dicho tope integre el tipo penal, consideran que estas condiciones objetivas de punibilidad no integra el dolo, y por lo tanto, se limita a establecer la frontera cuantitativa entre una sanción administrativa de la penal.

Para la otra corriente, el tope señalado forma parte del dolo exigible en la conducta del autor del delito, quien tiene debida representación de que su acción antijurídica y típica incluye un resultado en perjuicio del fisco superior a los topes antes señalados.

En este aspecto, la fijación de los nuevos mínimos en todos los tipos penales de la Ley Penal Tributaria que contienen condiciones objetivas de punibilidad, no importa una mera "adecuación cuantitativa", en tanto ella revela en nuestra opinión una modificación de política criminal en la materia, con el objeto de desincriminar conductas que carecen a juicio del legislador actual de trascendencia suficiente como para generar la pertinente acción punitiva.

Adherimos a esta corriente de pensamiento, en el entendimiento que ella responde de mejor forma a la intencionalidad del legislador al establecerla, y se adecua a la línea jurisprudencial establecida por la Corte a partir del fallo *Cristalux* para el ámbito del Régimen Penal Cambiario.

Por otra parte, cabe advertir que el principio de benignidad tiene en la actualidad una jerarquía superior a la de las demás leyes y, por ello, no podría ser derogado por una ley común ya que ésta es una creación del legislador quien, para su implementación debe respetar las directivas impuestas por normas de superior rango.

De tal modo, al integrar el tipo delictual el tope mínimo señalado, la aplicación retroactiva del principio de benignidad debería alcanzar a las conductas verificadas con anterioridad a la sanción de la ley en tanto el importe resultante del actuar disvalioso habido antes de la sanción de la ley 26735, se encuentre por debajo de los nuevos mínimos previstos en el articulado de la actual LPT.

La ley 27.430 del 27 de diciembre de 2017 incorpora un *segundo párrafo al art. 1º* que tipifica el delito de evasión tributaria simple, que dice:

"Para los supuestos de tributos locales, la *condición objetiva de punibilidad* establecida en el *párrafo anterior* se considerará para *cada jurisdicción* en que se hubiere cometido la evasión".

Este párrafo, por un lado, precisa como se atribuye el importe evadido con relación a las Haciendas Públicas locales y, por el otro, sienta un criterio acerca de la naturaleza jurídica de los importes mínimos configurativos de la evasión, asignándoles el carácter de "condiciones objetivas de punibilidad".

Coincidimos con Ruetti, Germán J.⁴¹⁵, a quien reproducimos a continuación, en cuanto expresa que *la ley 27.430 sienta posición en forma expresa al señalar que la suma evadida*

⁴¹⁵ Ruetti, Germán J., *Notas al nuevo Régimen Penal Tributario*, Publicado en: IMP - Práctica Profesional 2018-XX, 183.

constituye una condición objetiva de punibilidad ("... la condición objetiva de punibilidad establecida en el párrafo anterior") lo cual traduce una manifiesta incongruencia no solo con la naturaleza de delitos de lesión o resultado que gobiernan a los tipos penales de los títs. I y II de la ley Penal Tributaria y previsional, sino que es inconsistente con aquellas figuras agravadas (art. 2º, inc. a, y art. 6º inc. a) en las cuales el único elemento diferenciador que intensifica al tipo —y, en definitiva, a la pena— es, precisamente, la suma evadida.

Lo antedicho supone que —para el legislador que concibe a la suma evadida como una condición objetiva— no existe entonces ninguna diferencia en la estructura del tipo objetivo y subjetivo entre el delito de evasión tributaria simple y el delito de evasión agravada en razón de la cuantía, si esta, precisamente, constituye una condición objetiva de punibilidad. El único elemento que agrava la pena es, en esta tesis, ajeno al dolo del autor .

De este modo, el legislador adopta una teoría jurídica que, en los hechos, conlleva la expulsión del tipo penal —y, por ende, "por fuera" del dolo del autor— de un concepto vital que conforma el daño o perjuicio que el delito debe provocar al erario para su consumación.

Estimama Rueti, a quien nos sumamos, que la adopción de una determinada tesis en torno a la naturaleza jurídica de los montos establecidos en los delitos tributarios y previsionales debe transitar por el sendero doctrinario y jurisprudencial, sin recepción expresa de una determinada teoría en el texto legal.

5. Formulación de denuncia penal por parte del Fisco.

La Ley N° 26.735 derogó el artículo 19 de la Ley N° 24.769 que facultaba al organismo fiscal a no formular denuncia penal si de las circunstancias de hecho surgiere manifiestamente que no se ha ejecutado la conducta punible.

Dijimos oportunamente⁴¹⁶ que *En nuestra opinión, la derogación de este artículo no agrega ni quita nada. En efecto, si durante su actuación investigadora el organismo fiscal correspondiente, con base en las circunstancias de hecho, se formase convicción acerca de que el contribuyente o responsable no ha ejecutado conducta punible por la Ley N° 24.769, no debería formular denuncia penal alguna por no existir, a su juicio, delito imputable al contribuyente dentro del marco de dicha ley. Y si, en cambio, dicho organismo juzgase que los elementos de juicio constituyen evidencia de la comisión de un delito sancionado por la ley penal tributaria, es obligación del funcionario público efectuar la denuncia penal pertinente. Esto es así siempre, aunque la Ley Penal Tributaria nada establezca al respecto.*

La Ley N° 27.430 del 27/12/2017 incorpora como artículo 19 de la Ley Penal Tributaria el siguiente:

ARTÍCULO 19.- El organismo recaudador no formulará denuncia penal cuando surgiere manifiestamente que no se ha verificado la conducta punible dadas las circunstancias del hecho o por mediar un comportamiento del contribuyente o responsable que permita entender que el perjuicio fiscal obedece a cuestiones de interpretación normativa o aspectos técnico contables de liquidación. Asimismo y exclusivamente a estos efectos, podrá tenerse en consideración el monto de la obligación evadida en relación con el total de la obligación tributaria del mismo período fiscal.

Del mismo modo, no corresponderá la denuncia penal cuando las obligaciones tributarias o previsionales ajustadas sean el resultado exclusivo de aplicación de las presunciones

⁴¹⁶ Soler, Osvaldo H., "Tratado de Derecho Tributario" Tº II, pág. 459. 5º Ed., Editorial La Ley.

previstas en las leyes de procedimiento respectivas, sin que existieren otros elementos de prueba conducentes a la comprobación del supuesto hecho ilícito.

La determinación de no formular la denuncia penal deberá ser adoptada mediante decisión fundada con dictamen del correspondiente servicio jurídico, por los funcionarios a quienes se les hubiese asignado expresamente esa competencia y siguiendo el procedimiento de contralor que al respecto se establezca en la reglamentación.

La Ley N° 27.430, viene a decir expresamente, en términos generales, lo que sostuvimos en la versión de la 5° edición de nuestra obra, citada precedentemente.

Analizaremos en los capítulos siguientes el régimen represivo fiscal, tal como ha quedado establecido luego de la sanción de la Ley N° 27.430 el que es de aplicación tanto para los impuestos nacionales cuanto para los provinciales y los de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. También estudiaremos las disposiciones sancionatorias contenidas en la Ley N° 11.683 de aplicación a los impuestos nacionales.

En cambio, no será motivo de estudio en la presente obra el régimen represivo establecido por la Ley N° 17.250 y sus normas reglamentarias, vigente en materia de aportes y contribuciones de la seguridad social, en razón de que el contenido de la obra, en su integridad, ha sido elaborado en base a la dogmática relacionada con los impuestos, atendiendo a que representan la categoría esencial dentro del género “tributos” cuyos incumplimientos dan lugar a los ilícitos contemplados tanto en la Ley N°11.683 cuanto en la nueva Ley Penal Tributaria..

CAPÍTULO XXXIV

LAS CONTRAVENCIONES FISCALES

La tipificación de las infracciones formales ha estado tradicionalmente contenida en las normas de la Ley N° 11.683, la que en el actual texto ordenado está prevista en los artículos 38° y 39°, contemplando diversas conductas consideradas disvaliosas a las que se sanciona pecuniariamente.

1. OMISIÓN DE PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES JURADAS

El artículo 38° sanciona con multa la omisión de presentación de declaraciones Juradas en los plazos generales establecidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos, cuando existiere obligación de presentarlas, Esta obligación resulta exigible, de conformidad con el artículo 23° del reglamento de la Ley N° 11.683 a todos los responsables por deuda propia (artículo 15° de la ley) o ajena (artículo 16° incisos a al c).

Las multas son de \$ 200 en el caso de personas físicas y de \$ 400 en el caso de sociedades, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país o de establecimientos estables de cualquier naturaleza u objeto perteneciente a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior.

Las mismas sanciones son aplicables a quienes incumplan con la obligación de suministrar a la Administración Federal de Ingresos Públicos la información necesaria para que ésta practique la determinación administrativa de la obligación tributada.

Si bien el artículo 15° de la Ley N° 11.683 confiere el carácter de declaraciones juradas a las boletas de depósito y a las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que el mismo aporte, entendemos que la infracción que estamos analizando no las comprende.

En tal sentido, consideramos que la figura infraccional está dirigida a reprimir los incumplimientos vinculados con las dos formas de determinación de la obligación tributaria: la "autodeterminación", contemplada en el primer párrafo del artículo 11° de la Ley N° 11.683, y la "liquidación administrativa" prevista en el tercer párrafo de la misma.

Por otra parte, la jurisprudencia en varias oportunidades resolvió que no revisten el carácter de declaraciones juradas las boletas de depósito mediante las cuales debe efectuarse el pago de los anticipos⁴¹⁷, criterio que puede hacerse extensivo a todos aquellos instrumentos

⁴¹⁷ ERREPAR, Procedimiento tributario, T. II, p. 302.001.001, fallos Nros. 1, 2, 4, 5 y 6

que sólo cumplen con la misión de constituirse en comprobantes del ingreso de una suma de dinero.

"Declaración jurada" es, pues, el instrumento mediante el cual el contribuyente o responsable efectúa la interpretación de las normas tributarias sustantivas aplicándolas a la situación o a los hechos cuya verificación reconoce e identifica con el hecho imponible definido por la ley, valora el contenido de los hechos económicos según las palabras legales y, finalmente, aplica la alícuota del impuesto sobre los valores determinados ⁴¹⁸.

Coincidimos, pues, con Tarantino ⁴¹⁹ cuando afirma que sólo existe declaración jurada en aquellos casos en que estemos en presencia de un acto solemne, expreso y voluntario.

Nótese que la infracción se comete cuando haya obligación de presentar declaraciones juradas y este deber existe también en aquellos casos en que habiéndose adquirido el carácter de contribuyente, no hubiera impuesto a ser ingresado ⁴²⁰.

La norma bajo análisis prevé una reducción de la pena al cincuenta por ciento en los casos en que la misma sea oblada en forma voluntaria, antes de que hubiese transcurrido un lapso de quince días desde que el fiscal intimó la presentación de las declaraciones juradas.

Las multas por estas infracciones son acumulables con las establecidas por el artículo 39°, que analizaremos en el apartado siguiente.

2. LAS INFRACCIONES FORMALES GENÉRICAS

El primer párrafo del artículo 39° de la Ley N° 11.683 reprime con multas de \$ 150 a \$ 2.500 a quienes infrinjan.

"a las disposiciones de esta ley, de las respectivas leyes tributarias, de los decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo Nacional y por toda otra norma de cumplimiento obligatorio, que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria, a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables".

Se busca sancionar así a quienes incumplen con el deber de colaboración para con las autoridades tributarias, aun cuando ello no represente un perjuicio patrimonial para el erario público.

Quedan así incluidos en el ámbito de la infracción los incumplimientos a los siguientes deberes:

a) los relacionados con la determinación de la obligación tributaria tanto en los casos de determinaciones efectuadas por el propio contribuyente, cuanto en los supuestos de liquidación de oficio por el organismo fiscal (artículos 11°, 16° y 17° de la Ley N° 11.683).

b) los derivados de las facultades de verificación y fiscalización otorgados al organismo fiscal por los artículos 35° y 36° de la Ley N° 11.683. Estas normas facultan a la Administración Federal de Ingresos Públicos a requerir a los contribuyentes, responsables y terceros, llevar libros o registros especiales de las negociaciones y operaciones propias y de

⁴¹⁸ T.F.N., en pleno, "Gaseosas de la Tablada", 3/12/1975, en Derecho Fiscal XXVI, p. 73

⁴¹⁹ TARANTINO, JACINTO, "Las Penalidades Tributadas", Astrea, Buenos Aires, 1983, p. 58 y siguientes.

⁴²⁰ VILLEGAS NINCI, HÉCTOR E. "Infracciones a los deberes formales", La Información, LIV, p. 1102 y siguientes.

terceros, cuando no se trate de comerciantes matriculados, otorgar determinados comprobantes y conservar sus duplicados, conservar los documentos y comprobantes de sus operaciones por un mínimo de diez años, contestar o informar verbalmente o por escrito las preguntas que se les formulen sobre las circunstancias vinculadas a los diversos hechos imponderables, etcétera.

La reforma introducida a la Ley N° 11.683, por la Ley N° 25.795, publicada en el Boletín Oficial del día 17/11/03, incorpora en un segundo párrafo del artículo 39° un elenco de incumplimientos más severamente castigados ya que la multa prevista en el primer párrafo de dicho artículo se graduará entre el menor allí previsto (\$ 150) y hasta un máximo de \$ 45.000. Los casos alcanzados con la sanción más rigurosa son los siguientes:

- Las infracciones a las normas referidas al domicilio fiscal previstas en el artículo 3° de la Ley N° 11.683, en el decreto reglamentario, o en las normas complementarias que dicte la Administración Federal de Ingresos Públicos con relación al mismo.
- La resistencia a la fiscalización, por parte del contribuyente o responsable, consistente en el incumplimiento reiterado a los requerimientos de los funcionarios actuantes, sólo en la medida en que los mismos no sean excesivos o desmesurados respecto de la información y la forma exigidas, y siempre que se haya otorgado al contribuyente el plazo previsto por la ley de procedimientos administrativos para su contestación.
- La omisión de proporcionar datos requeridos por la AFIP para el control de las operaciones internacionales.
- La falta de conservación de los comprobantes y elementos justificativos de los precios pactados en operaciones internacionales.

Las multas previstas en el artículo 39°, en su caso, son acumulables con las establecidas en el artículo 38° de la Ley N° 11.683 (omisión de presentación de declaraciones juradas).

Como puede verse, se prevé que la resistencia pasiva a la fiscalización, por parte del contribuyente o responsable, consistente en el incumplimiento a los requerimientos de los funcionarios actuantes, será sancionada con multa graduable entre \$ 150 y \$ 45.000.

La circunstancia que se haya ubicado a esta infracción dentro del elenco de las infracciones a los deberes formales más severamente castigados, revela la clara intención de doblegar a los contribuyentes o responsables ante intentos tendientes a entorpecer y obstruir el proceso de fiscalización mediante demoras injustificadas u ocultamientos de información, atendiendo a la importancia que sin duda tiene el ejercicio del contralor por parte del organismo fiscal.

En un trabajo anterior⁴²¹, al cual nos remitimos en beneficio de la brevedad, dijimos que la tipificación legal de la conducta sancionada, de aprobarse, deberá evaluarse con prudencia frente a cada caso concreto teniendo en cuenta, entre otras consideraciones, la validez del principio de que nadie está obligado a declarar contra sí mismo, así como que la solicitud de información referida a sus clientes, dirigida al contribuyente o responsable inspeccionado o a un tercero, debe quedar circunscripta a aquellos casos en que tales datos tengan trascendencia tributaria en atención a su relevancia para comprobar la correcta determinación de la deuda tributaria del inspeccionado, y que el contribuyente no está obligado a aportar datos que no contienen trascendencia tributaria y que son propios del ámbito de su intimidad. Recordamos en dicha ocasión, además, que la circular N° 916 de la AFIP, del año 1970, establece en forma general que los requerimientos de información deben otorgar un lapso razonable para su contestación, debiendo cuidarse de causar los mínimos inconvenientes a la hacienda del tercero requerido

⁴²¹ Soler, Osvaldo H., "Algunos aspectos de la proyectada reforma a la ley 11.683: análisis crítico", Periódico Económico Tributario, La Ley, del 28/7/03.

La norma finalmente sancionada ha tenido en cuenta las prevenciones señaladas al modificar el proyecto de reforma elevado por el Poder Ejecutivo, adecuando su precepto para hacerlo más compatible con el principio de interdicción de la excesividad que subyace en las observaciones apuntadas, al establecer que se incurrirá en la infracción sancionada por la misma cuando haya mediado *reiteración* en el incumplimiento a los requerimientos de los funcionarios actuantes y *solo en la medida en que los mismos no sean excesivos o desmesurados respecto de la información y la forma exigidas, y siempre que se haya otorgado al contribuyente el plazo previsto por la Ley de Procedimientos Administrativos para su contestación* (diez días hábiles, artículo 1°, inc. e) apartado 4) .

La Ley N° 27.430 del 27/12/2017 incorpora a continuación del primer artículo sin número agregado a continuación del artículo 39 de la ley 11.683, el siguiente:

“ARTÍCULO ...- Serán sancionados:

a) Con multa graduable entre ochenta mil pesos (\$ 80.000) y doscientos mil pesos (\$ 200.000), las siguientes conductas:

(i) Omitir informar en los plazos establecidos al efecto, la pertenencia a uno o más grupos de Entidades Multinacionales, cuyos ingresos anuales consolidados totales de cada grupo sean iguales o superiores a los parámetros que regule la Administración Federal de Ingresos Públicos, a los fines del cumplimiento del régimen; y de informar los datos identificatorios de la última entidad controlante del o los grupos multinacionales a los que pertenece. La omisión de informar la pertenencia a uno o más grupos de Entidades Multinacionales con ingresos inferiores a tales parámetros y los datos de su última entidad controlante será pasible de una multa graduable entre quince mil pesos (\$ 15.000) y setenta mil pesos (\$ 70.000).

(ii) Omitir informar, en los plazos establecidos al efecto, los datos identificatorios del sujeto informante designado para la presentación del Informe País por País, indicando si éste actúa en calidad de última entidad controlante, entidad sustituta o entidad integrante del o los grupos multinacionales, conforme lo disponga la Administración Federal.

(iii) Omitir informar, en los plazos establecidos al efecto, la presentación del Informe País por País por parte de la entidad informante designada en la jurisdicción fiscal del exterior que corresponda; conforme lo disponga la Administración Federal.

b) Con multa graduable entre seiscientos mil pesos (\$ 600.000) y novecientos mil pesos (\$ 900.000), la omisión de presentar el Informe País por País, o su presentación extemporánea, parcial, incompleta o con errores o inconsistencias graves.

c) Con multa graduable entre ciento ochenta mil pesos (\$ 180.000) y trescientos mil pesos (\$ 300.000), el incumplimiento, total o parcial, a los requerimientos hechos por la Administración Federal de Ingresos Públicos, de información complementaria a la declaración jurada informativa del Informe País por País.

d) Con multa de doscientos mil pesos (\$ 200.000) el incumplimiento a los requerimientos dispuestos por la Administración Federal de Ingresos Públicos, a cumplimentar los deberes formales referidos en los incisos a) y b). La multa prevista en este inciso es acumulable con la de los incisos a) y b).

Si existiera resolución condenatoria respecto del incumplimiento de un requerimiento, las sucesivas reiteraciones que se formulen a continuación y que tuvieren por objeto el mismo deber formal, serán pasibles de multas independientes, aun cuando las anteriores no hubieran quedado firmes o estuvieran en curso de discusión administrativa o judicial.”

Este nuevo artículo tipifica nuevas infracciones formales, contemplando diversas conductas consideradas disvaliosas a las que sanciona pecuniariamente.

A pesar de que los casos de incumplimientos previstos en el artículo 39° y el agregado a continuación son, aparentemente, actos jurídicos predominantemente objetivos, la conducta del responsable debe contener un elemento subjetivo, al menos a título de culpa, para la configuración del ilícito. Por ello, la acreditación de circunstancias justificativas del incumplimiento, hacen desaparecer la punibilidad.

Pueden ser sujetos activos de esta infracción los contribuyentes o responsables por deuda propia, los responsables por deuda ajena y también los terceros ajenos a la relación tributaria sustancial, en tanto les hubiera sido exigido el cumplimiento de determinadas obligaciones de hacer.

Los sucesivos incumplimientos a dos o más requerimientos formulados con relación al mismo deber formal fueron considerados por el organismo fiscal como infracciones independientemente sujetas cada una de ellas a una multa, pero la Corte Suprema de Justicia entendió que se trataba de una única infracción, criterio que fue aceptado por la Dirección General Impositiva en la Disposición N° 5519 del 26.11.1982 ⁴²².

Aun sin habérselo mencionado expresamente, la conclusión de la Corte es una aplicación de la conceptualización del "delito continuado", al que hemos hecho referencia en el Capítulo XXVIII.

Es asimismo una derivación de ello el actual anteúltimo párrafo del artículo 39° y el último párrafo del artículo agregado a continuación, que recogen el precepto incorporado como artículo 43° por la Ley N° 23.314 a partir del 24/5/1986, según el cual las infracciones que se cometieran respecto de un mismo deber formal sobre el cual ya hubiera recaído sentencia condenatoria en sede administrativa (aun cuando no estuviese firme o se hubieren interpuesto recursos administrativos o Judiciales), se consideran infracciones sujetas a sanción en forma independiente. Ello es así en razón de la existencia de una renovada voluntad en el sujeto activo de la infracción.

3. INCUMPLIMIENTO DE LOS DEBERES DE INFORMACIÓN

La creación, a partir del año 1985 de diversos regímenes generales de información, agrupados bajo la denominación de S.I.T.E.R. (Sistema informativo de transacciones económicas relevantes), referidos a nominatividad de acciones (Resolución General N° 2596), información sobre proveedores (Resolución General N° 2602), movimientos y aperturas de cuentas corrientes y de cajas de ahorro (Resolución General N° 2614) y operaciones con títulos valores (Resolución General N° 2620), llevó a la incorporación de un párrafo en el artículo 43° de la ley N° 11.683, destinado a prever las sanciones por incumplimiento de las obligaciones formales previstas en dichos regímenes.

Así, se sancionaba con multa de \$ 2,500 a \$ 45,000 a los incumplimientos a los deberes establecidos por los regímenes generales de información de terceros establecidos por resolución general de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

La reforma introducida a la Ley N° 11.683, por la Ley N° 25.795, reformula al tipo infraccional incluyéndolo en un artículo 39.1, bajando la base de la graduación de la multa,

⁴²² BERTAZZA HUMBERTO J. "Las infracciones formales en materia impositiva", en ERREPAR DoctrinaTributaria vol. IV, p. 332 y siguientes.

la que ahora se regula entre \$ 500 y \$ 45.000 y lo tipifica como el incumplimiento a los requerimientos dispuestos por la Administración Federal de Ingresos Públicos a presentar las declaraciones juradas informativas —originales o rectificativas— previstas en el artículo agregado a continuación del artículo 38 y las previstas en los regímenes de información propia del contribuyente o responsable, o de información de terceros.

Asimismo, las multas previstas en este nuevo artículo, en su caso, son acumulables con las del artículo agregado a continuación del artículo 38 de la ley, y al igual que aquéllas, deberán atender a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción.

Si existiera resolución condenatoria respecto del incumplimiento a un requerimiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos, las sucesivas reiteraciones que se formulen a partir de ese momento y que tuvieren por objeto el mismo deber formal, serán pasibles en su caso de la aplicación de multas independientes, aun cuando las anteriores no hubieran quedado firmes o estuvieran en curso de discusión administrativa o judicial.

Sin perjuicio de lo establecido precedentemente, los contribuyentes o responsables cuyos ingresos brutos anuales sean iguales o superiores a la suma de PESOS DIEZ MILLONES (\$ 10.000.000), que incurran en el tercero de los requerimientos indicados en el primer párrafo, se les aplicará una multa de DOS (2) a DIEZ (10) veces del importe máximo de \$ 45.000., la que se acumulará a las restantes sanciones previstas en este artículo.

La omisión de presentar las declaraciones juradas informativas previstas en los regímenes de información propia del contribuyente o responsable, o de información de terceros, establecidos mediante resolución general de la Administración Federal de Ingresos Públicos, dentro de los plazos establecidos al efecto, será sancionada —sin necesidad de requerimiento previo— con una multa de hasta PESOS CINCO MIL (\$ 5.000), la que se elevará hasta PESOS DIEZ MIL (\$ 10.000) si se tratare de sociedades, empresas, fideicomisos, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país, o de establecimientos organizados en forma de empresas estables —de cualquier naturaleza u objeto— pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior (Artículo sin número incorporado a continuación del artículo 39 de la Ley N° 11.683 por art. 1° pto. XIV de la Ley N° 26.044 B.O. 6/7/2005

Nótese que la infracción tiene tres notas características:

- a) debe tratarse de regímenes generales, por lo que el incumplimiento de requerimientos individuales no está contenido en esta figura, sino en la infracción genérica descrita en el apartado precedente y sólo dentro de los casos previstos en el primer párrafo del artículo 39°, los que están sancionados con multa de \$ 150 a \$ 2.500, ya que dicha conducta no se encuentra tipificada entre los cuatro sucesos indicados en el segundo párrafo, reprimidos con hasta un máximo de \$ 45.000.
- b) la información requerida no sólo debe estar referida a terceros, quedando comprendida en la conducta reprimida también las informaciones del propio contribuyente o responsable, lo que implica una modificación del criterio imperante hasta la sanción de la reforma.
- c) las obligaciones deben haber sido establecidas por resolución general, esto es, un acto administrativo de alcance general dictado por el Administrador Federal del organismo fiscal en el marco de las atribuciones que le confiere el artículo 7° del Decreto N° 618/97.

La Ley N° 27.430 del 27/12/2017 incorpora a continuación del primer artículo sin número agregado a continuación del artículo 39 de la ley 11.683, la siguiente figura infraccional vinculada con los incumplimientos que se verifiquen con relación al régimen de información pergeñado por la R.G. 4130 de la AFIP (B.O. 20/09/2017) dictada como consecuencia de la

celebración de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal suscrito por el país el 3 de noviembre de 2011,

“ARTÍCULO ...- Serán sancionados:

a) Con multa graduable entre ochenta mil pesos (\$ 80.000) y doscientos mil pesos (\$ 200.000), las siguientes conductas:

(i) Omitir informar en los plazos establecidos al efecto, la pertenencia a uno o más grupos de Entidades Multinacionales, cuyos ingresos anuales consolidados totales de cada grupo sean iguales o superiores a los parámetros que regule la Administración Federal de Ingresos Públicos, a los fines del cumplimiento del régimen; y de informar los datos identificatorios de la última entidad controlante del o los grupos multinacionales a los que pertenece. La omisión de informar la pertenencia a uno o más grupos de Entidades Multinacionales con ingresos inferiores a tales parámetros y los datos de su última entidad controlante será pasible de una multa graduable entre quince mil pesos (\$ 15.000) y setenta mil pesos (\$ 70.000).

(ii) Omitir informar, en los plazos establecidos al efecto, los datos identificatorios del sujeto informante designado para la presentación del Informe País por País, indicando si éste actúa en calidad de última entidad controlante, entidad sustituta o entidad integrante del o los grupos multinacionales, conforme lo disponga la Administración Federal.

(iii) Omitir informar, en los plazos establecidos al efecto, la presentación del Informe País por País por parte de la entidad informante designada en la jurisdicción fiscal del exterior que corresponda; conforme lo disponga la Administración Federal.

b) Con multa graduable entre seiscientos mil pesos (\$ 600.000) y novecientos mil pesos (\$ 900.000), la omisión de presentar el Informe País por País, o su presentación extemporánea, parcial, incompleta o con errores o inconsistencias graves.

c) Con multa graduable entre ciento ochenta mil pesos (\$ 180.000) y trescientos mil pesos (\$ 300.000), el incumplimiento, total o parcial, a los requerimientos hechos por la Administración Federal de Ingresos Públicos, de información complementaria a la declaración jurada informativa del Informe País por País.

d) Con multa de doscientos mil pesos (\$ 200.000) el incumplimiento a los requerimientos dispuestos por la Administración Federal de Ingresos Públicos, a cumplimentar los deberes formales referidos en los incisos a) y b). La multa prevista en este inciso es acumulable con la de los incisos a) y b).

Si existiera resolución condenatoria respecto del incumplimiento de un requerimiento, las sucesivas reiteraciones que se formulen a continuación y que tuvieren por objeto el mismo deber formal, serán pasibles de multas independientes, aun cuando las anteriores no hubieran quedado firmes o estuvieran en curso de discusión administrativa o judicial.”

Con esta reforma, el nuevo artículo tipifica nuevas infracciones formales, contemplando diversas conductas consideradas disvaliosas a las que sanciona pecuniariamente.

4. LA SANCIÓN DE CLAUSURA

4.1. Introducción

Una de las cuestiones más conflictivas suscitada en los últimos años en la relación fisco-contribuyente ha sido la vinculada con la aplicación de la sanción de clausura con motivo del incumplimiento de obligaciones preponderantemente formales.

La reiterada declaración de inconstitucionalidad del arresto por infracciones formales en los últimos años de la década de 1970, que preveía la Ley N° 11.683, llevó a reformar en el año 1986 el actual artículo 40° de la misma, reemplazando dicha pena por la de clausura de los locales en los que las infracciones eran cometidas.

Los pronunciamientos jurisprudenciales contrarios al accionar del organismo fiscal hicieron que en el año 1991 se modificaran nuevamente las normas sobre el particular y, asimismo, que el propio Director General de la ex - DGI, en junio de 1993 emitiera la Instrucción N° 11/93 fijando límites estrictos al accionar de los funcionarios del organismo recaudador, con la finalidad de evitar los excesos en los que se venía incurriendo.

Pero antes de llegarse a la situación actual, por todos los medios se intentó recortar o impedir el acceso de los contribuyentes a una instancia judicial que revisara los hechos y el derecho aplicable en forma imparcial.

Así, se establecieron por vía legal supuestos de clausura automática, invistiéndose a simples empleados de la ex - DGI de facultades más amplias que las del Director General del organismo, y se dispuso que las apelaciones ante la justicia no suspenderían la efectivización de la pena, con lo que el remedio judicial podía resultar tardío.

También se recurrió al arbitrio de utilizar a los inspectores de la Secretaría de Comercio, aplicando disposiciones de la ley N° 20.680 de abastecimiento, en abierta violación de su espíritu, generándose así actos administrativos nulos por falsedades en la motivación o finalidad de los mismos.

No resulta discutible el propósito de las autoridades de combatir la evasión de las obligaciones tributarias. Por el contrario, el celo puesto en ello debe ser objeto de elogio, pero a condición que la finalidad perseguida se alcance utilizando medios no sólo legales, sino legítimos y nunca a través de conductas violatorias de las más elementales garantías constitucionales.

4.2. Las normas legales anteriores a la reforma introducida por la Ley N° 25.795

El texto de los artículos 40° y 41° de la Ley N° 11.683 , vigente a partir del 22/1/97 con motivo de la sanción de la Ley N° 24.765, hasta la reforma introducida por la Ley N° 25.795 (B.O. Del 17/11/03) era el siguiente:

Artículo 40°, Ley N° 11.683

"Serán sancionados con multa de \$ 300 (trescientos pesos) a \$ 30.000 (treinta mil pesos) y clausura de 3 (tres) a 10 (diez) días del establecimiento, local, oficina, recinto comercial,

industrial, agropecuario o de prestación de servicios, siempre que el valor de los bienes y/o servicios de que se trate exceda de \$ 10 (diez pesos), quienes:

- *no entregaren o no emitieren facturas o comprobantes equivalentes por una o más operaciones comerciales, industriales, agropecuarias o de prestación de servicios fque realicen en las formas, requisitos y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos.*
- *no lleven registraciones o anotaciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas, locaciones o prestaciones.*
- *encarguen o transporten comercialmente mercaderías, aunque no sean de su propiedad, sin el respaldo documental que exige la Administración Federal de Ingresos Públicos.*
- *no se encontraren inscriptos como contribuyentes o responsables ante la Administración Federal de Ingresos Públicos cuando estuvieren obligados a hacerlo.*

El mínimo y el máximo de las sanciones de multa y clausura se duplicarán cuando se cometa otra infracción de las previstas en este artículo dentro de los 2 (dos) años desde que se detectó la anterior.

Sin perjuicio de las sanciones de multa y clausura, y cuando sea pertinente, también se podrá aplicar la suspensión en el uso de matrícula, licencia o inscripción registral que las disposiciones exigen para el ejercicio de determinadas actividades, cuando su otorgamiento sea competencia del Poder Ejecutivo Nacional.

Artículo 41° de la Ley N° 11.683

Los hechos y omisiones que den lugar a la multa y clausura, y en su caso, a la suspensión de matrícula, licencia o registro habilitante, que se refieren en el último párrafo del artículo 40, deberán ser objeto de un acta de comprobación en la cual los funcionarios fiscales dejarán constancia de todas las circunstancias relativas a los mismos, las que desee incorporar el interesado, a su prueba y a su encuadramiento legal, conteniendo, además, una citación para que el responsable, munido de las pruebas de que intente valerse, comparezca a una audiencia para su defensa que se fijará para una fecha no anterior a los 5 (cinco) días ni superior a los 15 (quince) días. El acta deberá ser firmada por los actuantes y notificada al responsable o representante legal del mismo. En caso de no hallarse presente este último en el acto del escrito, se notificará el acta labrada en el domicilio fiscal por los medios establecidos en el artículo 100.

El juez administrativo se pronunciará una vez terminada la audiencia o en un plazo no mayor a los 2 (dos) días.

La sanción de clausura conjuntamente con la aplicación de multa y, si correspondiere, la suspensión en el uso de la matrícula, licencia o inscripción registral, prevista por la Ley N° 24.765, implica la realización, por parte de la AFIP, de una única actuación sumarial para la aplicación conjunta de todas las penas mencionadas, con lo que queda soslayada la objeción acerca de la conculcación del principio del “non bis in idem”, que impide la múltiple persecución penal, simultánea o sucesiva, por un mismo hecho y que se presentaba al juzgarse el mismo hecho en dos sumarios distintos, uno por la multa del anterior artículo 43° y otro por la clausura del anterior artículo 44° ⁴²³.

⁴²³ CSJN, “Moño Azul SRL”, 15/4/1993 y “Concurrencia de las sanciones de multa y clausura previstas por los arts. 43 y 44 de la ley 11.683” RUSSO, EDUARDO A.

La Ley N° 24.765 le da facultades a la AFIP, además, para clausurar *preventivamente* un establecimiento, sin intervención judicial previa, por el inciso f) del artículo 35° de la Ley N° 11.683 (t.o.1998), cuando el funcionario autorizado por la Administración Federal de Ingresos Públicos constatare que se hayan configurado uno o más de los hechos u omisiones previstos en el artículo 40° y concurrentemente exista un grave perjuicio o el responsable registre antecedentes por haber cometido la misma infracción en un período no superior a un año desde que se detectó la anterior. Con la introducción de la facultad de la AFIP para clausurar preventivamente, sin intervención judicial, se dejó en suspenso la clausura automática del artículo 2°, inciso c), de la Ley N° 20.680.

Por imperio de la Ley N° 24.765 se incorpora el deber a cargo de los consumidores finales de bienes y servicios de exigir la entrega de facturas o comprobantes que documenten sus operaciones, bajo apercibimiento de sanciones pecuniarias (artículo 10°, Ley N° 11.683), configurándose, así, un régimen sancionatorio tendiente a obligar a los contribuyentes y a los terceros a documentar y registrar sus operaciones, con el fin de facilitar la tarea investigativa del organismo fiscal. El análisis crítico de esta figura será efectuado en el acápite 7, del presente Capítulo, al cual nos remitimos.

4.3. Modificaciones introducidas por la Ley N° 25.795

Medante la Ley N° 25.795 se agregan dos incisos al artículo 40°, identificados con las letras e y f, del siguiente tenor:

Serán sancionados ... quienes:

“e) No poseyeren o no conservaren las facturas o comprobantes equivalentes que acrediten la adquisición o tenencia de los bienes y/o servicios destinados o necesarios para el desarrollo de la actividad de que se trate.”

“f) No poseyeren, o no mantuvieren en condiciones de operatividad o no utilizaren los instrumentos de medición y control de la producción dispuestos por leyes, decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo nacional y toda otra norma de cumplimiento obligatorio, tendientes a posibilitar la verificación y fiscalización de los tributos a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos.”

Se agrega, además, a continuación del artículo 40, el siguiente artículo:

“Art....: Las sanciones indicadas en el artículo precedente, exceptuando a la de clausura, se aplicará a quienes ocuparen trabajadores en relación de dependencia y no los registraren y declararen con las formalidades exigidas por las leyes respectivas.”

La sanción de clausura podrá aplicarse atendiendo a la gravedad del hecho y a la condición de reincidente del infractor.”

4.4. Modificaciones introducidas por la Ley N° 27.430

La Ley N° 27.430 del 27/12/2017 sustituye el acápite del primer párrafo del artículo 40 de la ley 11.683, por el siguiente:

“Serán sancionados con clausura de dos (2) a seis (6) días del establecimiento, local, oficina, recinto comercial, industrial, agropecuario o de prestación de servicios, o puesto

móvil de venta, siempre que el valor de los bienes o servicios de que se trate exceda de diez pesos (\$ 10), quienes:”

Como puede verse, se elimina la sanción pecuniaria manteniéndose la de clausura con relación a las conductas previstas en dicho artículo.

Además, se sustituye el inciso a) del artículo 40 de la ley 11.683, por el siguiente:

“a) No emitieren facturas o comprobantes equivalentes por una o más operaciones comerciales, industriales, agropecuarias o de prestación de servicios que realicen en las formas, requisitos y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos.”

Se elimina del texto la expresión “no entregaren”, circunscribiendo la infracción punible a la “no emisión de facturas o comprobantes equivalentes”.

4.5. Análisis crítico de la sanción de clausura

La clausura, con fines sancionatorios, exige, por la gravedad que reviste, el necesario respeto al principio de la proporcionalidad de la pena, atendiendo a la vinculación existente entre la materialidad de la infracción incurrida y la mayor o menor severidad del castigo consecuente. Bajo tal óptica, las sanciones propuestas por el artículo 40° de la Ley N° 11.683, pueden resultar, en ciertos casos, excesivas, cuando la falta cometida no tiene una significación que la amerite, teniendo en cuenta el daño irreparable que de la clausura puede derivarse al impedirle al contribuyente la realización, durante el tiempo que dure la misma, de sus actividades económicas normales.

La clausura es una sanción que, por su severidad, debería aplicarse en aquellos casos en que la infracción incurrida, por su carácter sustancial, impida el adecuado ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización a cargo de la AFIP. Ello resulta de suma importancia por cuanto permite al contribuyente exculparse en tanto los requisitos exigidos puedan ser suplidos por otros, y, además, obliga al juez administrativo a fundar adecuadamente en su resolución tanto el carácter “sustancial” de las omisiones, cuanto que las mismas “impidieron el adecuado ejercicio” de las facultades de verificación. Debería probarse, además, que con la inobservancia de su deber formal, el contribuyente ha tenido la intención de perjudicar u obstaculizar el normal accionar del organismo fiscal, buscando, con ello, inducir a error al fisco a fin de ocultar operaciones no documentadas ni registradas y, con ello, dejarlas al margen de la tributación.

Desde su introducción al régimen sancionatorio de la Ley N° 11.683, por la Ley N° 23.314, la pena de clausura fue reprochada, con distintos argumentos, tanto por la doctrina cuanto por la jurisprudencia de primera instancia. Así, la impugnación de la legitimidad de la pena se hizo con fundamento en la irrazonabilidad de la misma, la violación de la defensa en juicio y la vulneración de los derechos de rango constitucional a trabajar y a la propiedad.

La cuestión, debatida en su momento, acerca de la constitucionalidad de la sanción de clausura quedó zanjada jurisprudencialmente al resolver la Corte Suprema de Justicia de la Nación⁴²⁴ que “en orden a la supuesta afectación que de los derechos tutelados en los artículos 14° y 17° de la Constitución Nacional se atribuye a la clausura del establecimiento en infracción, procede señalar que la Carta Magna no consagra derechos absolutos, de modo tal que los derechos y garantías que allí se reconocen, se ejercen con arreglo a las leyes que reglamentan su ejercicio, las que siendo razonables, no son susceptibles de

⁴²⁴ CSJN, “Mickey S.A.”, 5/11/1991.

impugnación constitucional. Consecuentemente, resulta incuestionable la facultad concedida al legislador de establecer los requisitos a los que debe ajustarse una determinada actividad”.

Si, por un lado la potestad tributaria surge de la Constitución Nacional, no es menos cierto que la misma Carta Magna consagra el principio de la inviolabilidad de la defensa en juicio, como una garantía que ampara a todo tipo de procedimiento y, por ello, también al tributario.

A mayor abundamiento, el denominado Pacto de San José de Costa Rica que, desde el año 1944, tiene jerarquía constitucional, establece que “toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter” (artículo 8°, ap. 1).

Dijimos oportunamente⁴²⁵ :

Con el fin de evitar las demoras en la ejecución de la clausura que se generaban con el régimen derogado por la Ley N° 24.765, por el efecto suspensivo de los recursos de apelación sustanciados por los contribuyentes hasta que quedara firme la resolución judicial, la nueva ley le da a los recursos de apelación interpuestos y concedidos por los jueces en lo penal económico de la Capital Federal o los jueces federales del interior del país, efecto devolutivo, con el objeto de evitar la suspensión de la ejecución de la pena de clausura mientras tramite el recurso luego de agotada la instancia administrativa.

La sanción de clausura tal como está instalada en la Ley N° 11.683 por conducto de la Ley N° 24.765, reniega del principio de la inviolabilidad de la defensa en juicio avanzando peligrosamente sobre el derecho de defensa, al privar a los contribuyentes del acceso oportuno a una instancia judicial, la que debe tener carácter previo a la aplicación de la sanción. En efecto, el artículo 78° de la Ley N° 11.683, con la redacción impuesta por la Ley N° 24.765, si bien establece la posibilidad de plantear recurso de apelación ante los juzgados en lo penal económico de la Capital Federal y juzgados federales en el resto del territorio de la República, al ser otorgado en todos los casos con efecto devolutivo, la clausura se aplicaría sin perjuicio del recurso de apelación que se interponga.

Nos encontramos, pues, con una sanción (la de la clausura) que se aplica dentro del marco del procedimiento administrativo y en el cual la AFIP es juez y parte, ya que actúa, al mismo tiempo, como acusador y juzgador, lo que está en pugna con el principio de imparcialidad.

Si bien la jurisprudencia de la Corte Suprema ha admitido que es compatible con la ley fundamental la creación de órganos, procedimientos y jurisdicciones especiales, de índole administrativa, destinados a hacer más efectiva y expedita la tutela de los intereses públicos, las decisiones de los jueces administrativos deben estar sujetas al control judicial garantizador independiente e imparcial, dándose, así, plena satisfacción al principio de la división de poderes consagrado en nuestra Carta Magna. Así, se estaría respetando la garantía del debido proceso consagrada por el artículo 18° de la Constitución Nacional y no se conculcaría la prescripción del artículo 109° de la misma, que proscribe al Poder Ejecutivo Nacional arrogarse funciones jurisdiccionales. El carácter penal de la clausura impone la actuación garantizadora del Poder Judicial.

La necesidad de que las sanciones impuestas por jueces administrativos queden sujetas al control judicial fue reconocido por la Corte Suprema de la Nación en reiteradas oportunidades, añadiendo que dicho control judicial debe ser “suficiente”, es decir, que si las

⁴²⁵ Soler Osvaldo H., “Tratado de Derecho Tributario”, 5° Edición, T° II, pág. 474 y ss, Ed. La Ley.

disposiciones que gobiernan el caso impiden a las partes tener acceso a una instancia judicial propiamente dicha, existe agravio constitucional originado en privación de justicia ⁴²⁶. De acuerdo con la teoría del más alto tribunal, el alcance que el control judicial de los pronunciamientos jurisdiccionales de órganos administrativos necesita poseer para que sea legítimo tenerlo por verdaderamente suficiente, ha de ser más o menos extenso y profundo según las modalidades de cada situación jurídica.

No se compadece con la doctrina jurisprudencial aludida el recurso de apelación concedido por el artículo 78° de la Ley N° 11.683 (t.o.1998), ya que el mismo tiene solo efecto devolutivo. En efecto, habiéndose efectivizado la clausura al momento en que se sustancia el recurso, el efecto devolutivo imposibilita el mentado control judicial extenso y profundo, violándose de tal manera la garantía constitucional del debido proceso. Una eventual decisión judicial favorable al contribuyente no puede reparar el daño causado, siendo por ello insuficiente frente a la situación jurídica concreta.

Cuando el artículo 18° de la Constitución Nacional consagra que “es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos”, está indicando que el debido proceso, para ser tal, requiere la presencia ineludible de un juzgador imparcial e independiente, que no esté subordinado a ninguna de las partes del proceso, con el propósito de actuar y decidir objetivamente. El procedimiento previsto en la Ley N° 11.683 para la aplicación de la sanción de clausura, así como la de multa y, si fuera el caso, la suspensión de la matrícula, licencia o inscripción, no cumple con tales requisitos pues la AFIP es juez y parte.

El recurso de apelación previsto en el artículo 78° de la Ley N° 11.683 no le ofrece al contribuyente la garantía inviolable de la defensa en juicio ya que “la justicia llega tarde”, pues la revisión judicial se produce después que la clausura se efectivizó, por el efecto devolutivo con el que la apelación se concede, y una justicia fuera de tiempo no es justicia. En la concreción de la clausura jamás interviene un juzgador independiente e imparcial y, por ello, el recurso de apelación con efecto devolutivo viene a ser una “garantía vacía de contenido”. Por esta vía se viola, además, el artículo 109° de la Constitución Nacional que prohíbe al Poder Ejecutivo arrogarse facultades jurisdiccionales pues el juez administrativo que, conforme a la norma legal, tiene el poder de aplicar la sanción de clausura, es un funcionario del Poder Ejecutivo.

Hemos dicho en párrafos anteriores que la Corte Suprema de la Nación ha admitido la actuación de tribunales administrativos por considerarlos compatibles con la Constitución Nacional, pero ello a condición de que las decisiones de los mismos estén sujetas al control garantizador independiente e imparcial del Poder Judicial, de manera que, con ello, se de plena satisfacción al principio constitucional de división de poderes. El efecto devolutivo del recurso de apelación impide el ejercicio de la doble instancia, tornando a la norma que lo establece en inválida por ser inconstitucional.

El efecto devolutivo de ninguna manera implica un control extenso y profundo, como lo señala la Corte, ya que configura una revisión judicial posterior a la ejecución de la clausura, en la cual la decisión del magistrado judicial se torna ilusoria en caso de revocar la sanción de clausura, ya que la misma se efectivizó ⁴²⁷.

Para la Corte Suprema de Justicia de la Nación, dado el carácter represivo que reviste la clausura, la norma legal que la prescribe, en tanto establece que el recurso que se deduzca contra la resolución administrativa que la imponga es al solo efecto devolutivo, adolece de invalidez constitucional ya que autoriza la ejecución de una medida estrictamente penal no sujeta a control judicial (CSJN, Fallos, 284:150). Este criterio, sustentado por la Corte

⁴²⁶ CSJN, “Madala”, 1/3/83.

⁴²⁷ EDWARDS, CARLOS E., “Régimen Penal Tributario”, ed. Astrea, p.151.

Suprema, coincide con la jurisprudencia prácticamente unánime del fuero en lo Penal Económico y de los demás juzgados federales competentes del país, al asignar efecto suspensivo a dicho recurso, en tanto el apelante lo invoque.

La flagrante violación de la garantía del debido proceso legal, del juicio previo, del juez natural y de la defensa en juicio que tiñen de inconstitucionalidad a lo normado por el artículo 78°, haría procedente la acción de amparo, sin embargo, conforme a la jurisprudencia señalada precedentemente, basta que el contribuyente invoque el efecto suspensivo en el mismo recurso de apelación.

La clausura preventiva, en la medida en que su apelación no tenía efectos suspensivos, fue declarada inconstitucional en reiteradas oportunidades por la jurisprudencia, por tratarse de una sanción penal en pugna con el derecho de defensa.

Afortunadamente, con la reforma a la Ley N° 11.683 a través de la Ley N° 27.430 del 27/12/2017 se le otorga a la apelación “efectos suspensivos” recogiendo la buena doctrina y la jurisprudencia de nuestros tribunales.

4.6. Las infracciones punibles

En base a la potestad que tiene el Estado en materia tributaria, la ley establece deberes jurídicos de carácter instrumental o formal. Por un lado el propio Estado está sujeto a dicha potestad a partir del deber de realizar inspecciones y controlar el correcto cumplimiento que los contribuyentes y responsables hicieron de sus obligaciones tributarias. Por otro lado, las normas legales establecen deberes de conducta a cargo de los particulares a través de la exigencia de ciertas formalidades, dirigidas a preservar o impedir el daño originado en la falta de pago del impuesto debido, evitando el empleo de prácticas que sean preparatorias para evadir el cumplimiento de la obligación tributaria. La ley no sólo sanciona a las conductas antijurídicas que conducen a un resultado dañoso para el Estado por la falta de pago de los tributos, sino que reprime también la falta de observancia de ciertos deberes formales, cuyo incumplimiento pueda configurar actos preparatorios para lograr el resultado de omitir dolosamente el pago de la obligación sustancial.

El artículo 40° de la Ley N° 11.683 tipifica alguno de los deberes formales a cargo de los particulares cuyo incumplimiento se encarga de reprimir.

Los tipos infraccionales previstos en dicha norma legal son figuras penales en blanco, dado que reglan conductas prohibidas que requieren para su conformación conceptual definitiva su complementación con otras disposiciones normativas, a las cuales se remite. En efecto, el precepto legal que tipifica la acción punible debe completarse con esas otras disposiciones normativas que establecen exigencias formales puntuales que deben satisfacer los contribuyentes y responsables. Precisamente, atendiendo a la facultad de que dispone el organismo fiscal para impartir normas generales obligatorias para los responsables y terceros en las materias en que las leyes autorizan a la Administración Federal de Ingresos Públicos a reglamentar la situación de aquellos frente a la Administración, ha sido dictada la Resolución N° 3.419 y sus modificatorias, que reglamenta lo atinente a la emisión de comprobantes y registración de operaciones, la que viene a completar o integrar a los hechos y omisiones tipificados en el artículo 40°.

No emisión de facturas

De conformidad con el artículo 40, y de acuerdo con la reforma introducida por la Ley N° 27.430 del 27/12/2017, serán sancionados con clausura de dos (2) a seis (6) días del

establecimiento, local, oficina, recinto comercial, industrial, agropecuario o de prestación de servicios, o puesto móvil de venta, siempre que el valor de los bienes o servicios de que se trate exceda de diez pesos (\$ 10), quienes: no emitieren facturas o comprobantes equivalentes por una o más operaciones comerciales, industriales, agropecuarias o de prestación de servicios que realicen en las formas, requisitos y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos (inciso a). La reforma elimina del texto la expresión “no entregaren” circunscribiendo la infracción punible a la “no emisión de facturas o comprobantes equivalentes”.

El artículo 2° de la Resolución N° 3.419, reemplazada por la Resolución N° 1415 de la AFIP y sus complementarias, define al “documento equivalente” como todo instrumento que, de acuerdo con los usos y costumbres, reemplace a la factura o al remito, siempre que el mismo individualice correctamente la operación, cumplimente como mínimo los requisitos establecidos en dicha resolución general y se utilice habitualmente en las actividades del sujeto responsable de su emisión.

La infracción punible se corresponde con el incumplimiento de las obligaciones establecidas por la Resolución General N° 3.419, dictada por el organismo fiscal como consecuencia de las modificaciones introducidas al impuesto al valor agregado. Si bien la norma no lo aclara, coincidimos con quienes afirman que no basta para la configuración del ilícito que se trate de incumplimientos aislados, sino que debe existir una contumacia ostensible en la conducta del infractor, por lo que descartamos la comisión a mero título de culpa. Esta infracción se vinculaba con el delito de peligro tipificado en el artículo 1° de la Ley N° 23.771, pero, al quedar esta reemplazada por la Ley N° 24.769, los delitos de peligro fueron eliminados de la ley penal tributaria quedando, en consecuencia, las infracciones de tal carácter solamente sancionadas por la Ley N° 11.683.

A esta conducta se refieren asimismo los incisos a), b) y c) del artículo 1° de la Instrucción N° 11/93 de la AFIP, que distinguen tres supuestos, el primero de los cuales constituye un incumplimiento total de la obligación de emitir comprobantes, en tanto que los dos restantes prevén casos de incumplimientos parciales.

Así, para que la conducta encuadre en el artículo 1°, inc. a) de la Instrucción N° 11/93 resulta necesario que se omita la emisión de comprobantes respaldatorios de las operaciones. Si tales comprobantes se emiten, no se podrá considerar configurada la infracción, por lo que habrá de analizarse si concurre alguna de las circunstancias descriptas en los incisos b) y c).

En virtud de ello, las violaciones a las normas de facturación impuestas por la Resolución General N° 3.419 adquieren un diferente rango y son sancionadas según su distinto grado de gravedad.

En primer lugar, obviamente, se encuentra la no emisión de comprobantes. En segundo rango, la emisión de comprobantes que no permitan identificar a su emisor (cuando simultáneamente se omita el número de CUIT y el nombre o denominación del contribuyente) –inciso b-, o cuando, por no llevar numeración correlativa preimpresa permitiría la no inclusión de todas las operaciones en las correspondientes liquidaciones tributarias –inciso c-.

Un fallo del Juzgado en lo Penal Económico N° 3 de la Capital Federal, revocó una clausura dispuesta por el organismo fiscal con relación a facturas que no consignaban el nombre y apellido del titular, fundamentado en que la finalidad del artículo 44° (actual 40°) de la Ley N° 11.683 es asegurar y facilitar la fiscalización y verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los responsables, por parte del organismo de contralor. Por ello, las facturas emitidas por el establecimiento cuestionado, si bien no consignan el nombre y

apellido del titular, tienen impresas la denominación, el número de CUIT y otras especificaciones que hacen posible un pleno cumplimiento de la facultad de contralor del organismo correspondiente, por lo que no se ha violado el fin perseguido por la norma en cuestión, y en consecuencia la infracción formal constatada no tiene entidad suficiente como para la aplicación de una sanción como la dispuesta por la resolución del organismo recaudador. En la especie, a juzgado el Tribunal actuante que no ha existido una verdadera afectación del bien jurídico tutelado, es decir, las facultades de control del organismo recaudador.

El inciso a) del artículo 40° anterior a la reforma introducida por la Ley N° 27.430 del 27/12/2018, sancionaba a quienes no “entregaren” o no “emitieren” facturas o comprobantes equivalentes. Nótese que ambos comportamientos no deberían tener el mismo tratamiento punitivo, ya que, en lo que atañe a la no entrega de la factura emitida, no debería incriminarse al contribuyente tal omisión si el adquirente de los bienes o prestatario de los servicios no recibió dicho documento por no tener interés en conservarlo, a pesar de la actividad desplegada por el contribuyente para entregarlo, mediante su llenado y posterior entrega, ya que aquél no puede obligar o coaccionar a sus clientes a llevarse la factura si a ellos no les interesa la entrega de algún documento (JNPE N° 3, “Munich Recoleta S.A. s/inf. Ley N° 11.683”, 14/12/1198. Con la emisión de la factura y su registración contable no queda lesionado el bien jurídico protegido por el artículo 40°, si además, pueden acreditarse las razones por las cuales la factura no fue entregada⁴²⁸.

Dijimos oportunamente⁴²⁹: *...”en lo que atañe a la no entrega de la factura emitida, no debería incriminarse al contribuyente tal omisión si el adquirente de los bienes o prestatario de los servicios no recibió dicho documento por no tener interés en conservarlo, a pesar de la actividad desplegada por el contribuyente para entregarlo, mediante su llenado y posterior entrega, ya que aquél no puede obligar o coaccionar a sus clientes a llevarse la factura si a ellos no les interesa la entrega de algún documento (JNPE N° 3, “Munich Recoleta S.A. s/inf. Ley N° 11.683”, 14/12/1198. Con la emisión de la factura y su registración contable no queda lesionado el bien jurídico protegido por el artículo 40°, si además, pueden acreditarse las razones por las cuales la factura no fue entregada”*⁴³⁰.

Como puede observarse, la reforma, atendiendo seguramente a lo señalado en el párrafo anterior, no sanciona a quienes no entregaren facturas o comprobantes equivalentes, manteniendo vigente la sanción de clausura para aquellos que no los emitieran.

El inciso b) del artículo 40° de la Ley N° 11.683 sanciona a quienes no llevasen anotaciones o registraciones de sus operaciones y comprende tanto a los comerciantes individuales y sociedades que estén obligadas a llevar libros de conformidad con las disposiciones del Código de Comercio cuanto a aquellos otros responsables que no estén obligados a llevar libros con tales formalidades. Este último es el supuesto contemplado en el artículo 4° del reglamento del impuesto a las ganancias que obliga a tales sujetos a anotar fielmente sus entradas y salidas de modo que resulte fácil su verificación, y a los cuales se les podrá exigir que lleven libros o registros especiales de sus operaciones propias o de terceros que se vinculen con la materia imponible. La reforma introducida por la Ley N° 25.795 ha agregado como conducta sancionada por dicho artículo a las registraciones o anotaciones “incompletas o defectuosas”.

La infracción tipificada en el inciso b) del artículo 40° se halla explicitada en los incisos d) y e) de la Instrucción N° 11/93, debiéndose destacar el valor del inciso e), en cuanto limita la aparente amplitud del texto legal, admitiendo la sanción sólo cuando la omisión de los

⁴²⁸ JNPE Nro 1, “Giménez Burlo, Marta Belluci de s/Inf. Ley 11.683, 11/2/98.

⁴²⁹ Soler, Osvaldo H., “Tratado de Derecho Tributario”, 5° Ed, T° II, Pág. 480, Ed. La Ley.

⁴³⁰ JNPE Nro 1, “Giménez Burlo, Marta Belluci de s/Inf. Ley 11.683, 11/2/98.

requisitos de registraci3n "por su car3cter sustancial impida el adecuado ejercicio de las facultades de verificaci3n y fiscalizaci3n" a cargo de la AFIP.

Esta aclaraci3n resulta sumamente importante por cuanto permite al contribuyente exculparse en tanto los requisitos exigidos puedan ser suplidos por otros, y, adem3s, obliga al juez administrativo a fundar adecuadamente en su resoluci3n tanto el car3cter "sustancial" de las omisiones, cuanto que las mismas "impidieron el adecuado ejercicio" de las facultades de verificaci3n.

El inciso c) del art3culo 40° reprime a quienes encarguen o transporten comercialmente mercader3as, aunque no sean de su propiedad, sin el respaldo documental que exige la AFIP. El art3culo 7° de la Resoluci3n General N° 3.419, por su parte, dispone que todo traslado y entrega de productos primarios o manufacturados, deber3 efectuarse con respaldo documentario (factura, remito, gu3a, etc.), a3n cuando se trate de traslados o entregas que se realicen a un t3tulo distinto de la compaventa (consignaci3n, muestras, dep3sitos, remisiones entre f3bricas y sucursales, etc.)

El inciso d) sanciona a quienes no se encontraren inscriptos como contribuyentes o responsables ante la AFIP cuando estuvieren obligados a hacerlo.

La Ley N° 27.430 del 27/12/2017 incorpora como inciso g) del art3culo 40 de la ley 11.683, el siguiente:

"g) En el caso de un establecimiento de al menos diez (10) empleados, tengan cincuenta por ciento (50%) o m3s del personal relevado sin registrar, aun cuando estuvieran dados de alta como empleadores."

Se incorpora a continuaci3n del primer p3rrafo del art3culo 40 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, el siguiente:

"Sin perjuicio de las dem3s sanciones que pudieran corresponder, se aplicar3 una multa de tres mil (\$ 3.000) a cien mil pesos (\$ 100.000) a quienes ocuparen trabajadores en relaci3n de dependencia y no los registraren y declararen con las formalidades exigidas por las leyes respectivas. En ese caso resultar3 aplicable el procedimiento recursivo previsto para supuestos de clausura en el art3culo 77 de esta ley."

Los establecimientos que incurran en la infracci3n atinente al personal sin registrar, ser3n sancionados con multa, adem3s de la clausura se3alada precedentemente, del mismo modo que antes de la reforma pero con otra t3cnica legislativa.

Para la procedencia de las sanciones previstas por el art3culo 40°, es decir, multa, clausura y suspensi3n, es menester que se configure una condici3n objetiva de punibilidad, la cual est3 contenida en el primer p3rrafo de dicha norma cuando expresa que las sanciones ser3n procedentes "siempre que el valor de los bienes y/o servicios de que se trate exceda de \$ 10 (diez pesos). Por ello, a3n cuando se incurra en la figura t3pica antijur3dica, la conducta no ser3 sancionada si el valor de los bienes o servicios no supera la suma de \$ 10.

La naturaleza de la infracci3n al art3culo 40°, teniendo en cuenta el bien jur3dico tutelado, se equipara a los delitos de peligro pues, si bien el objeto material del delito (la falta de pago del impuesto) no ha sufrido da3o, ha corrido, en cambio, el peligro de verse lesionado. Nos hallamos, pues, frente al denominado delito de *peligro concreto* ya que el peligro es efectivo y el riesgo cierto. Ello conduce a la necesaria implicancia que para que quede configurado el il3cito no es suficiente la comisi3n del mismo a mero t3tulo de culpa, requiri3ndose la existencia de contumacia en la conducta del infractor con la voluntad de realizar la acci3n t3picamente antijur3dica.

Los restantes incumplimientos a las obligaciones impuestas por la Resolución General N° 3.419, y complementarias no podrán ser sancionadas con clausura, sino sólo con la multa por infracción formal prevista en el artículo 39° de la Ley N° 11.683 que, a la fecha tienen fijado un mínimo de \$ 150 (ciento cincuenta pesos) y un máximo de \$ 2.500 (dos mil quinientos pesos).

4.7. Procedimientos para la aplicación de la clausura sancionatoria

La Ley N° 11.683 prevé el procedimiento para la aplicación de la sanción de clausura, para los supuestos contemplados en el artículo 40° de la misma.

4.7.1. Etapa administrativa

El primer párrafo del artículo 41° expresa:

“Los hechos y omisiones que den lugar a la multa y clausura, y en su caso, a la suspensión de matrícula, licencia o registro habilitante, que se refieren en el último párrafo del artículo 40°, deberán ser objeto de un acta de comprobación en la cual los funcionarios fiscales dejarán constancia de todas las circunstancias relativas a los mismos, las que deseen incorporar el interesado, a su prueba y a su encuadramiento legal, conteniendo, además, una citación para que el responsable, munido de las pruebas de que intente valerse, comparezca a una audiencia para su defensa que se fijará para una fecha no anterior a los 5 (cinco) días ni superior a los 15 (quince) días. El acta deberá ser firmada por los actuantes y notificada al responsable o representante legal del mismo. En caso de no hallarse presente este último en el acto del escrito, se notificará el acta labrada en el domicilio fiscal por los medios establecidos en el artículo 100°”.

De la norma transcrita debemos destacar los siguientes aspectos sustanciales:

a) los funcionarios actuantes deben ser, cuando menos dos, por cuanto en todos los casos se hace referencia a "los funcionarios" o "los actuantes".

El procedimiento es de competencia exclusiva de los funcionarios de la AFIP siendo, por ello indelegable a favor de otro tipo de funcionarios, lo que no obsta a que los inspectores fiscales puedan ser auxiliados por la fuerza pública (policía federal, gendarmería, etc.).

b) Tales funcionarios deben labrar un "acta de comprobación".

En esta acta, además de los requisitos exigidos por esta norma, es decir, la descripción de las circunstancias relativas a los hechos y encuadramiento legal de los mismos, dirigidas a acreditar la materialidad de la infracción que habrá de serle imputada al infractor, y la firma de los actuantes, por tratarse de un procedimiento tendiente a la aplicación de una sanción, deben observarse los recaudos del artículo 138° del Código Procesal Penal. De estos últimos resulta de capital importancia la presencia, identificación y firma de dos testigos ajenos al organismo que lleva a cabo el procedimiento, en todos los casos sin excepción, bajo pena de nulidad. No obstante, la AFIP considera que la norma en cuestión no es aplicable a este tipo de procedimientos en razón del principio de especialidad de la ley N° 11.683, criterio que no compartimos en base a la aplicación supletoria del Código Procesal Penal de la Nación autorizada por el artículo 91° de la Ley N° 11.683.

En el acta el interesado puede incorporar todas aquellas circunstancias que resulten de su interés a los fines de su descargo y que pueden resultarles útiles durante el ejercicio de su

derecho de defensa, durante la audiencia, ante el juez administrativo, derecho que puede comenzar a ejercitar desde el mismo comienzo del procedimiento a través de sus manifestaciones en el acta.

La firma del acta de comprobación por el sujeto inspeccionado no puede considerarse como un reconocimiento de los hechos, y menos aun darle el alcance de una admisión de culpabilidad por aplicación de la norma del Código Procesal Penal que invalida toda manifestación del imputado ante las autoridades preventoras.

Debe agregarse al acta de comprobación todos los elementos de convicción que permitan demostrar la existencia de la infracción formal, haciéndose constar en la misma el encuadre legal de los hechos y omisiones detectados, dentro de alguno de los cuatro incisos del artículo 40°.

La omisión de cualquiera de los requisitos precedentemente indicados deriva en la nulidad del acta de comprobación, ya que tales formalidades apuntan a resguardar las garantías constitucionales que amparan al particular.

En dicha acta se deberá asimismo citar al contribuyente para una audiencia de descargo, ante el juez administrativo, debiendo existir como mínimo un lapso de cinco días hábiles administrativos entre la fecha del acta de constatación y la de la audiencia. Aun cuando ello no está previsto en la norma, es habitual que el acta no fije la fecha de la audiencia, sino que ésta es notificada al contribuyente con posterioridad. Este proceder, en nuestra opinión no merece objeción, dado que los derechos del contribuyente no se ven lesionados.

A los fines de la notificación se aplicarán las previsiones del artículo 100° de la Ley N° 11.683.

La comparencia a la audiencia de descargo por parte del contribuyente no necesariamente debe ser personal, sino que puede serlo por apoderado y podrá contar con asesoramiento letrado, por aplicación de las normas de la ley nacional de procedimientos administrativos y el Código Procesal Penal.

En diversos fallos la Corte Suprema de Justicia de la Nación decidió que la falta de dicho patrocinio letrado no constituye una causal de nulidad del procedimiento en tanto el contribuyente haya podido hacer uso del derecho de defensa en sede judicial. No compartimos el criterio de la Corte a este respecto, en razón de que la garantía constitucional de la defensa en juicio es comprensiva tanto de la defensa material cuanto de la defensa técnica y la falta de esta última no puede quedar subsanada en la instancia judicial posterior ya que el derecho de defensa debe poder ejercitarse desde el momento mismo del inicio del procedimiento, el cual, en este caso, se daría en la audiencia ante el juez administrativo. La objeción señalada cede si en la misma audiencia el instructor previene al contribuyente de la facultad de concurrir con la asistencia de un asesor letrado, y el contribuyente declina el ejercicio de tal derecho.

En la referida audiencia podrán ser ofrecidas toda clase de pruebas, debiendo tenerse presente que las que no se ofrezcan en sede administrativa no pueden luego producirse en sede judicial.

El juez administrativo debe dictar resolución dentro de los dos días hábiles administrativos de celebrada la audiencia, estableciendo, en su caso, los días en que habrá de cumplirse la clausura.

El artículo 77° de la Ley N° 11.683, establece que las sanciones de clausura, y la de suspensión de matrícula, licencia e inscripción en el respectivo registro, cuando proceda,

serán recurribles dentro de los 5 (cinco) días por apelación administrativa ante los funcionarios superiores que designe la AFIP, quienes deberán expedirse en un plazo no mayor a los 10 (diez) días.

La resolución a que se refiere el párrafo anterior será recurrible por recurso de apelación, ante los juzgados en lo penal económico de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los juzgados federales del resto de la República.

El escrito del recurso deberá ser interpuesto y fundado en sede administrativa, dentro de los cinco (5) días de notificada la resolución. Verificado el cumplimiento de los requisitos formales, dentro de las veinticuatro (24) horas de formulada la apelación, deberán elevarse las piezas pertinentes al juez competente con arreglo a las previsiones del Código Procesal Penal de la Nación, que será de aplicación subsidiaria, en tanto no se oponga a esta ley.

La decisión del juez será apelable.

Los recursos previstos en este artículo serán concedidos al sólo efecto suspensivo.

4.7.2. Etapa judicial

La decisión administrativa, notificada al responsable por alguno de los medios del artículo 100° de la Ley N° 11.683 (t.o.1998), puede ser apelada dentro de los cinco días de la notificación, ante los jueces de primera instancia en lo penal económico, si la resolución administrativa fue dictada en la Capital Federal, o ante los jueces federales con competencia en lo penal, si la resolución fue dictada en las provincias.

El escrito de apelación, con sus fundamentos, debe ser presentado ante la misma dependencia de la AFIP que dictó la resolución, y, necesariamente, debe contar con el patrocinio de un abogado.

La AFIP debe remitir los antecedentes administrativos al juez competente dentro de las 24 horas de recibida la apelación.

El juez deberá citar al apelante a una audiencia a la que podrá asistir el representante de la AFIP, y tiene facultades para disponer la producción de todas las medidas probatorias que estime pertinentes para la averiguación de la verdad de los hechos.

El juez interviniente, antes de dictar sentencia, citará al apelante a la audiencia informativa prevista en el artículo 454° del Código Procesal Penal de la Nación, y dentro del plazo de cinco días hábiles de celebrada la audiencia antedicha, o de producidas las medidas probatorias ordenadas por el juez, éste dictará la sentencia la que, conforme al último párrafo del artículo 77° de la Ley N° 11.683 será apelable al solo efecto suspensivo.

5. CLAUSURAS PREVENTIVAS

5.1. Ley N° 11.683

La Ley N° 24.765 le dió facultades a la AFIP, para clausurar preventivamente un establecimiento, sin intervención judicial previa, por el inciso f) del artículo 35° de la Ley N° 11.683 (t.o.1998), cuando el funcionario autorizado por la Administración Federal de Ingresos Públicos constatare que se hayan configurado uno o más de los hechos u

omisiones previstos en el artículo 40° y concurrentemente exista un grave perjuicio o el responsable registre antecedentes por haber cometido la misma infracción en un período no superior a un año desde que se detectó la anterior.

La Ley N° 27.430 del 27/12/2017 sustituyó dicho inciso por el siguiente :

“f) Clausurar preventivamente un establecimiento, cuando el funcionario autorizado por la Administración Federal de Ingresos Públicos, constatare que se han configurado dos (2) o más de los hechos u omisiones previstos en el artículo 40 de esta ley y concurrentemente exista un grave perjuicio o el responsable registre antecedentes por haber cometido la misma infracción en un período no superior a dos (2) años desde que se detectó la anterior, siempre que se cuente con resolución condenatoria y aun cuando esta última no haya quedado firme.”.

El nuevo texto eleva de uno (1) a dos (2) el límite inferior de hechos u omisiones configurados previstos en el artículo 40 y también de uno (1) a dos (2) años el lapso dentro del cual el responsable registre antecedentes por haber cometido la misma infracción.

Con la introducción de esta facultad a favor de la AFIP para clausurar preventivamente, sin intervención judicial, se dejó en suspenso la clausura automática del artículo 2° inciso c) de la Ley N° 20.680, reemplazándosela por aquella, la cual también es automática ya que no se le permite al contribuyente su defensa, disponiéndosela sin instrucción sumarial alguna.

La clausura preventiva con fines protectores, como medida cautelar, tiene sentido frente a inobservancias de las normas de salubridad e higiene por consecuencia de las cuales la comunidad podría sufrir daños irreparables, pretendiéndose evitar, con el cierre momentáneo del establecimiento, que el infractor continúe consumando la contravención, interrumpiendo, con ello, los efectos de la misma.

Pero, en materia tributaria la clausura con fines preventivos carece de razonabilidad, utilizándosela no ya como una medida cautelar sino, lisa y llanamente, como una verdadera pena de aplicación inmediata, por cuyo imperio se faculta al organismo fiscal a eludir la garantía del debido proceso legal en la aplicación de la misma.

Las exigencias necesarias para la procedencia de la clausura preventiva, conforme al nuevo inciso f) del artículo 35°, consisten en la configuración de dos o más de los hechos u omisiones previstos en el artículo 40° y, además, concurrentemente, que exista un grave perjuicio o el responsable registre antecedentes.

Queda, así, circunscripto el ámbito de la infracción a los hechos configurativos del tipo contravencional del artículo 40°, sin que pueda quedar incluida en la misma cualquier otra infracción tributaria.

Las mismas objeciones que apuntan a descalificar a la sanción de clausura establecida por el artículo 40, en las que se advierte el consenso doctrinario y jurisprudencial en punto a rechazar por ilegítimo el propósito de otorgarle a la AFIP poderes y facultades cuyo ejercicio importa la violación lisa y llana de reglas jurídicas de raigambre constitucional, les alcanzan a la del artículo 35°, revelándose aún más patéticas en este último caso atendiendo a la aplicación del castigo sin que haya quedado firme la resolución condenatoria.

Adviértase que las conductas disvaliosas que dan lugar a la sanción de clausura son idénticas según se las encuadre en la figura infraccional del artículo 35° o en la del artículo 40°, con el agregado del “grave perjuicio” con que se justifica la punición con la clausura preventiva del primero de dichos artículos.

La ley no define qué debe entenderse por “grave perjuicio”, lo que priva al contribuyente de una pauta legal objetiva que lo garantice frente al ataque del organismo fiscal. Se deja, así, librado al criterio del funcionario autorizado por la AFIP el juzgamiento acerca de la existencia de dicho perjuicio.

Por otra parte, justificar la clausura preventiva en razón del grave perjuicio, el cual debe entenderse como aquél que se le ocasiona a la facultad de verificación y fiscalización de la AFIP, ya que dicha facultad es el bien jurídico tutelado por el artículo 40°, no tiene ningún sentido pues, detectada la infracción, el sometimiento al sumario al que se expone el infractor debería actuar como suficiente disuasorio para cesar en su accionar antijurídico. La apertura del sumario provee al organismo recaudador de un amplio instrumental coercitivo que está facultado a emplear, requiriendo en los casos que corresponda la orden judicial pertinente, sirviendo ello de suficiente instrumento cautelar para neutralizar la actividad ilícita del contribuyente. Además, frente a determinadas omisiones, como por ejemplo la falta de emisión de facturas, la clausura preventiva se revela como inocua en orden a la protección del bien jurídico tutelado, habida cuenta que ella no garantiza una eventual contumacia en la conducta del infractor.

Bajo el ropaje de una medida cautelar, la clausura preventiva oculta el fin sancionatorio que la caracterizaría. El “grave peligro” como condición justificante de la clausura, no es sino, las más de las veces, una excusa vacía de contenido que consume un perjuicio con grave afectación potencial del derecho de defensa.

Con relación a la reincidencia como elemento objetivo calificador del tipo antijurídico, el nuevo texto legal faculta a clausurar preventivamente *cuando el funcionario constatare que el responsable registre antecedentes por haber cometido la misma infracción en un período no superior a dos años desde que se detectó la anterior, siempre que se cuente con resolución condenatoria y aun cuando esta última no haya quedado firme.*”.

Nótese que la norma legal le da a la constatación del funcionario una virtualidad jurídica que sólo cabría asignarle a una sentencia firme que establezca la sanción. En consecuencia, la fecha de la clausura impuesta por la AFIP que dio lugar a una discusión en sede administrativa o judicial aún no resuelta, no puede tomarse como inicio del período del año que la norma prevé para calificarla como antecedente de la nueva infracción. El texto legal, en este aspecto, lesiona la seguridad jurídica del contribuyente.

En sintonía con lo señalado precedentemente, mediante fallo del 26/3/2010, en la causa “Automotores Bonelli”, el Juzgado Federal en lo Criminal y Correccional 2 de San Martín, declaró la inconstitucionalidad del artículo 35°, inc. F) de la Ley N° 11.683 (t.o.1998) por resultar contrario a las prerrogativas del artículo 18° de la Constitución Nacional, ordenando el levantamiento inmediato de la clausura preventiva impuesta por la AFIP. En dicho decisorio se considera que dicha clausura se encuentra fuera del contexto cautelar y posee el inequívoco propósito de sancionar a una persona sin proceso previo, contrariando en forma manifiesta el contenido del artículo citado. Y agrega: dado la ejecutividad de la sanción dispuesta, si bien es revisable judicialmente, la ejecución inmediata de la clausura lleva a que, en definitiva, las resoluciones que se decidan al respecto, sea en sede administrativa o judicial, se tornen abstractas e ilusorias, ya que en concreto hasta el dictado de la resolución judicial que resuelva en definitiva, la clausura ya se habrá efectivizado y el perjuicio a la persona cometido.

5.1.1. Procedimiento para la aplicación de la clausura preventiva.

Los requisitos sustanciales que debe guardar el acta que dispone la clausura preventiva son los mismos exigidos para las que deban ser labradas comúnmente por los funcionarios de la AFIP y que fueron reseñadas en el apartado 4.6.1, al cual nos remitimos.

El acta que dispone la clausura preventiva no requiere la intervención conjunta de más de un funcionario fiscal –como, en cambio, sí se exige con relación al acta de la clausura sancionatoria del artículo 40°, según vimos-, pues el inciso f) del artículo 35° se refiere al funcionario autorizado por la AFIP, en singular.

En cuanto a la cuestión relacionada con el nivel jerárquico del funcionario facultado a clausurar, el organismo fiscal, mediante la Resolución N° 711/97 aclaró que, además de los jueces administrativos, tienen competencia para aplicar la clausura preventiva y para ordenar su levantamiento los agentes que se desempeñen en dicho organismo en el carácter de supervisores titulares o interinos, asignándoles a éstos, al único efecto señalado, el carácter de jueces administrativos.

Se ha criticado a la citada resolución por haberse excedido el organismo fiscal en el uso de sus facultades, en razón de que el régimen de sustitución en la función de juez administrativo está legalmente establecido de modo tal que es el Poder Ejecutivo, por intermedio del Ministerio de Economía y a propuesta del Administrador Federal de Ingresos Públicos, quien determinará qué funcionarios y en qué medida sustituirán a éste en sus funciones de juez administrativo. En tal contexto, la designación de juez administrativo, al solo efecto de aplicar la clausura preventiva, que pretende efectuar la más alta autoridad del Ente fiscal, mediante la resolución citada, excede naturalmente las atribuciones legales que la ley le ha conferido, razón por la cual se convierte en nula, de nulidad absoluta e insalvable⁴³¹. No existe norma legal alguna que autorice al Administrador Federal de Ingresos Públicos a designar a funcionarios para que actúen en funciones de juez administrativo.

Por una parte, la severidad del castigo y, por la otra, la difícil constatación de la ocurrencia del “grave perjuicio” como condición de la aplicación de esta clausura, exige la necesaria intervención de un funcionario superior con rango suficiente para firmar un acta de tan dañosas consecuencias para el particular afectado, el cual no puede ser otro más que aquél a quien se lo ha investido genuinamente y legítimamente con el carácter de juez administrativo.

El artículo 75° de la Ley N° 11.683 (t.o.1998) establece que “la clausura preventiva que disponga la AFIP en ejercicio de sus atribuciones deberá ser comunicada de inmediato al juez federal o en lo penal económico, según corresponda, para que éste, previa audiencia con el responsable resuelva dejarla sin efecto en razón de no comprobarse los extremos requeridos por el artículo 35°, inciso f), o mantenerla hasta tanto el responsable regularice la situación que originó la medida preventiva”. El segundo párrafo de dicha norma establece que la clausura preventiva no podrá extenderse más allá del plazo legal de 3 (tres) días sin que se haya resuelto su mantenimiento por el juez interviniente. El tercer párrafo, por su parte, agrega que “sin perjuicio de lo que el juez resuelva, la AFIP continuará la tramitación de la pertinente instancia administrativa”.

A los efectos del cómputo de una eventual sanción de clausura del artículo 40, por cada día de clausura corresponderá UN (1) día de clausura preventiva (cuarto párrafo).

⁴³¹ COMBA, L.A., “El funcionario autorizado a aplicar la clausura preventiva”, Impuestos, LVI, A, p.715.

El juez administrativo o judicial en su caso, dispondrá el levantamiento de la clausura preventiva inmediatamente que el responsable acredite la regularización de la situación que diera lugar a la medida (quinto párrafo).

Es decir, al acta que dispone la clausura preventiva, le sigue, inmediatamente, la comunicación al juez, el que convocará a una audiencia al presunto infractor, para dictar, finalmente, la resolución judicial. Teniendo en cuenta la perentoriedad de los plazos, la Cámara Nacional de Apelaciones ha interpretado que la comunicación de la clausura preventiva al juez competente puede ser realizada de diferentes maneras, a saber: en forma personal, telefónica o telegráfica al despacho o al domicilio particular del magistrado o del secretario del juzgado. Con ello se trata de eliminar escollos que impidan que tal comunicación se realice en forma inmediata.

Concomitantemente con ello, la AFIP continuará con el sumario administrativo que puede derivar en la aplicación de las sanciones previstas por el artículo 40° (clausura sancionatoria y, en su caso, inhabilitación).

En razón de que los extremos requeridos por el artículo 35° en cuanto al grave perjuicio y a la reincidencia no se exigen, en cambio, para la figura del artículo 40°, siendo, por ello, distintas las circunstancias fácticas para la procedencia de cada sanción, la resolución o sentencia judicial por la que se deje sin efecto la clausura preventiva, no obsta ni prejuzga sobre la procedencia de la clausura sancionatoria del artículo 40°.

Es de notar que la interrupción inmediata de la clausura preventiva puede derivarse de la propia actuación del contribuyente o responsable afectado, mediante la regularización de las infracciones cometidas, lo que da lugar al inmediato levantamiento de la sanción tanto en sede administrativa cuanto en sede judicial.

La otra vía a la que puede recurrir el particular afectado es a la promoción de una acción de amparo con un simultáneo pedido de no innovar, que debería prosperar, hasta tanto se sustancie el proceso judicial que resuelva acerca de la procedencia o improcedencia de la clausura sancionatoria del artículo 40°.

Las clausuras que se dispusieran sin observar los recaudos formales pertinentes podrían dar lugar a una acción por daños y perjuicios contra el Estado, a fin de que éste indemnice al afectado.

5.2. Previsional

El título VI de la Ley N° 25.250 crea el Sistema Integrado de Inspección de Trabajo y la Seguridad Social con la finalidad de vigilar el cumplimiento de las normas de trabajo y de la seguridad social. Dentro del ámbito de su competencia (AFIP, Ministerio de Trabajo, Migraciones) los inspectores podrán actuar de oficio o por denuncia y quedan facultados, entre otras atribuciones, a clausurar centros de trabajo en los supuestos legalmente previstos y ordenar la suspensión inmediata de tareas que –a su juicio- impliquen un riesgo grave e inminente para la salud y seguridad de los trabajadores (artículo 25°, inc. d).

Va de suyo que la actividad que se despliegue al respecto debe estar ajustada a los principios constitucionales en juego, a fin de evitar que por esta vía se puedan consumir excesos ajenos a la finalidad de la norma.

6. VIOLACIÓN DE CLAUSURA. VIOLACIÓN DE SELLOS

El artículo 44° de la Ley N° 11.683 (t.o.1998) reprime la violación de la clausura en los siguientes términos:

“Quien quebrantare una clausura o violare los sellos, precintos o instrumentos que hubieran sido utilizados para hacerla efectiva, será sancionado con arresto de 10 a 30 días y con una nueva clausura por el doble del tiempo de aquélla.”

La violación de sellos es un delito que ya se encuentra tipificado en el artículo 254° del Código Penal, que reprime con prisión de seis meses a dos años a quien violare los sellos puestos por la autoridad para asegurar la conservación o la identidad de una cosa, por lo que la figura de la Ley N° 11.683 desplaza la aplicación de la del Código Penal en razón de tratarse de una norma específica.

Se trata de una disposición que se inserta dentro del marco de aquellas infracciones o delitos en contra de la administración pública, ya que constituyen un atentado que trata de impedir el cumplimiento de las sanciones impuestas por el Estado en el cumplimiento de sus misiones específicas.

7. RESPONSABILIDAD DEL CONSUMIDOR FINAL

El artículo 10° de la Ley N° 11.683 (t.o.1998), incorporado por la Ley N° 24.765, disponía lo siguiente:

“Los consumidores finales de bienes y servicios, o quienes según las leyes tributarias deben recibir ese tratamiento, estarán obligados a exigir la entrega de facturas o comprobantes que documenten sus operaciones”.

La obligación señalada incluye la de conservarlos en su poder y exhibirlos a los inspectores de la Administración Federal de Ingresos Públicos, que pudieran requerirlos en el momento de la operación o a la salida del establecimiento, local, oficina, recinto o puesto de ventas donde se hubieran celebrado las mencionadas transacciones. El incumplimiento de esta obligación en las operaciones de más de \$ 10 (diez pesos) será sancionado según los términos del primer párrafo del artículo 39° de esta ley reduciéndose el mínimo de la multa a este efecto a \$ 20 (veinte pesos). La actitud del consumidor deberá revelar connivencia o complacencia con el obligado a emitir o entregar la factura o comprobante.

La sanción a quien haya incumplido el deber de emitir o entregar facturas o comprobantes equivalentes será un requisito previo para que recaiga sanción al consumidor final por la misma omisión.”

Este artículo, que fuera motivo de fuertes críticas fué derogado por art. 245 de la Ley N° 27.430 B.O. 29/12/2017⁴³².

⁴³² Ley 27.430, art. 245: .- Deróganse el artículo 10, el último párrafo del inciso g) del artículo 35, el primer artículo sin número agregado a continuación del artículo 40, el artículo agregado a continuación del artículo 77, el artículo sin número agregado a continuación del artículo 78 y los artículos 157 y 201, todos ellos de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.

Dijimos en su momento⁴³³:

“La responsabilidad de los consumidores finales frente a ciertas obligaciones impuestas por la norma legal reproducida, es una novedad incorporada por la Ley N° 24.765, que, tal como se expresa en el mensaje del Poder Ejecutivo que acompañó al proyecto de ley, se fundamentó en “la extensión de la responsabilidad jurídica a los consumidores finales de bienes y servicios” con el alcance finalmente establecido en la norma, justificándose la misma “por la necesidad de que todos los habitantes de la Nación colaboren para la recaudación de los impuestos, responsabilizando a todos los sujetos que, activa y pasivamente, participan del hecho de la no facturación”.

Frente al deber de colaboración de los consumidores con el Estado, que es la razón invocada para sancionar la norma en cuestión, se levantan argumentos contundentes que la rechazan. En primer lugar, reproducimos las afirmaciones del senador López pronunciadas durante el debate parlamentario de la Ley N° 24.765, que compartimos: “... aunque se admita la existencia de un deber de colaboración como parte del de contribución, ello no puede conducir a la idea plasmada en el proyecto de obligar a toda la población a llevar adelante una tarea fiscalizadora como se hace a través de una indebida delegación transestructural de las facultades que son propias del Estado, es decir una delegación de facultades “hacia afuera” del aparato burocrático... Es irrealizable su aplicación práctica y sólo se dirige a crear en la ciudadanía un estado de temor en el intento de mejorar por esa vía la recaudación, cuando ello es responsabilidad del órgano que ejerce las facultades de fiscalización, verificación y recaudación y de la capacidad y responsabilidad de quienes los dirigen para instrumentar sistemas idóneos a tal fin”.

A la iluminada afirmación del senador López cabe agregar la inspirada reflexión del diputado nacional Cafferata Nores cuando afirma que “este artículo afecta el derecho a la intimidad, porque obliga a un ciudadano que ejerce un acto lícito como es el de comprar o consumir servicios a demostrar a la autoridad pública qué compra, por qué compra y qué va a hacer con ello... Por otro lado ¿la factura es o no uno de los papeles privados cuya inviolabilidad protege la Constitución Nacional? ¿puede castigarse a un ciudadano por el hecho de que se niegue a dar a un inspector uno de los papeles privados cuya inviolabilidad custodia la Constitución Nacional? ¿Es que la Constitución Nacional vale lo mismo que un inspector de la DGI?...Estamos hablando del derecho a la intimidad y de la inviolabilidad de los papeles privados. ¿Qué derecho tiene un ciudadano consumidor? Tiene derecho a reclamar a quien le vende o le presta un servicio que le dé una factura. Pero cuando ese derecho se transforma en un derecho de cumplimiento obligatorio, se llama jurídicamente potestad, y potestad solamente tienen los funcionarios públicos. O sea que la futura norma estará transformando a los ciudadanos de este país en funcionarios públicos. Si el Estado ha fracasado en sus métodos para perseguir la evasión, que organice otros, pero que no transfiera esta obligación que no ha cumplido a la sociedad en su conjunto, porque la democracia –y esto ha sido bien dicho- tiene como base a ciudadanos que participan y no a personas que se controlan mutuamente”.

Los párrafos escogidos de la intervención de los legisladores nombrados durante el debate parlamentario, por sí solos tienen suficiente virtualidad para rechazar de plano la exigencia que a los consumidores le impone la norma legal.

Se puede agregar a ello, a mayor abundamiento, que el estado de inocencia y la incoercibilidad del imputado como órgano de prueba, son principios de rango constitucional

⁴³³ Soler, Osvaldo H., “Tratado de Derecho Tributario”, 5° Edición, Ed. La Ley, T° II, p. 493 y ss.

que tienen el sentido de proteger derechos fundamentales. Hemos señalado con anterioridad en otro lugar de esta obra que el principio de inocencia como valuarte de la libertad individual para poner freno a los atropellos de que pudiere ser objeto, proveyendo a la seguridad jurídica y la inmunidad de declaración como principio que prescribe que nadie está obligado a declarar contra sí mismo, son valladares que sólo pueden ser traspasados en circunstancias excepcionales y del modo que las normas de procedimiento penal prescriben, e influyen decisivamente en la valoración de la legitimidad del acto administrativo tendiente a la incriminación de los contribuyentes o responsables por incumplimiento de las obligaciones fiscales.

Desde tal punto de vista, si frente al requerimiento del inspector de la AFIP instando al particular calificado como consumidor final a exhibir la factura, este se negare a hacerlo, el funcionario podrá requerir el auxilio de la fuerza pública, facultad ésta que le provee el inciso d) del artículo 35° de la Ley N° 11.683. Pero, a lo sumo, mediante tal coerción podrá exigirle al particular que se identifique, pues todo intento de exigirle la exhibición de la factura puede frustrarse ante su negativa, salvo que mediare una orden judicial que lo faculte, de muy improbable obtención dado el modus operandi que impone el tipo de requerimiento. Para que con dicha orden quede legitimada la evidencia colectada para usarla como prueba de cargo en sede penal, la resolución judicial que ordena la requisita personal debería fundarse en la sospecha de la comisión de una infracción. Dentro de tales límites la medida coercitiva debe fundarse de tal modo que resulten evidentes las razones concretas que la motivan y la conexión de la misma con una presunta infracción. Dado el carácter instantáneo que tiene el control al cual está facultado el inspector, ya que el mismo debe efectuarse en el momento de la operación o a la salida del establecimiento donde se hubieren celebrado las transacciones que debieron dar lugar a la emisión de la factura, la obtención de una orden judicial con tal alcance deviene en muy improbable.

Las garantías del debido proceso penal pueden anular los efectos prácticos de la norma. La ineficacia de la misma puede verificarse con relación a cualquier tipo de antijuridicidad por la cual pretendiese el Fisco incriminar al consumidor, incluso en su calidad de copartícipe, a saber:

- con relación a la sanción por la infracción formal prevista por el artículo 40°, es decir, aquella en la que incurre el que no entregare o no emitiere factura, sancionada con pena concurrente de multa y clausura, a la cual el artículo 10° extiende los efectos en cabeza del consumidor final.
- con relación a la sanción por cualquier otra infracción en la que pudo haber incurrido el obligado a emitir la factura que, por su gravedad, prescriba una pena más severa, tales como la omisión de impuestos o la defraudación, en el supuesto que se pretendiere incriminar al consumidor como copartícipe, sobre la base de una connivencia con el autor material del ilícito. .
- con relación a la sanción por no exhibir la factura ante el requerimiento del inspector, del artículo 10°, la cual estamos examinando.

La obligación formal de exhibir un papel privado, impuesta en cabeza de quien no tiene, en razón del mismo, la obligación dineraria nacida de una relación jurídica tributaria con el Estado, que lo convierta en contribuyente del impuesto, como es el caso de la que exige el artículo 10°, adolece de falta de legitimidad, no solo por las razones que tan brillantemente fueron expuestas por los legisladores mencionados precedentemente sino, además, porque tal exigencia formal soslaya legalmente pero ilegítimamente, el principio de que nadie puede declarar contra si mismo pues el incumplimiento del deber legal de exhibir un documento privado, conduciría a la consecuencia de que se sanciona a quien ha hecho uso de su derecho a no declarar, con lo cual se utiliza a la ley como medio coercitivo para vencer el

valladar constitucional, lo que no puede hacerse sin respetar los recaudos que prevén las normas de procedimiento en punto a la tutela de los derechos individuales. Una coerción legal que no respete un precepto constitucional como el de la incoercibilidad del imputado como órgano de prueba, debe ser declarada nula de nulidad absoluta, esterilizando, como consecuencia, la sanción por su incumplimiento.

A mayor abundamiento, la exigencia normativa del artículo 10° también es ilegítima pues viene a constituirse en una carga pública, la que, para que quede legitimada, es menester que se cumplan ciertos requisitos, entre los que se encuentra el principio de igualdad o generalidad, es decir, aquel que consagra que debe darse igual trato a quienes estén en iguales condiciones. El requerimiento puntual a determinado consumidor final, incurre en el vicio de la falta de debida generalidad, dado que no se estaría tratando al universo de los consumidores finales de la misma forma, lo que importa una afectación directa al particular requerido, tornando a dicho requerimiento en arbitrario dado que trataría en forma dispar a iguales.

Finalmente, ha de tenerse en cuenta que es el Poder Ejecutivo, por mandato de la Constitución Nacional, el que debe supervisar “el ejercicio de la facultad del jefe de gabinete de ministros respecto de la recaudación de las rentas de la Nación” (artículo 99°, ap.10) y al jefe de gabinete, con responsabilidad política ante el Congreso de la Nación, le corresponde “hacer recaudar las rentas de la Nación” (artículo 100°, ap.7).

La ineficacia del Estado en su lucha contra la evasión no le da el derecho a delegar en los particulares verdaderas cargas públicas, con el objeto no declarado de que éstos reemplacen a los funcionarios públicos en sus tareas de verificación y contralor, pues tales tareas son indelegables y deben ser llevadas a cabo por imperio de la Constitución Nacional por el Poder Ejecutivo Nacional a través de sus funcionarios. La pretensión de la norma, en este aspecto, es crear un artificioso y arbitrario enroque, a contrapelo del mandato constitucional, transfiriendo el cumplimiento de obligaciones propias del gobierno en cabeza de los ciudadanos, quienes precisamente fueron y son los que a través del mandato popular, han establecido en la Constitución Nacional, el reparto organizacional de las funciones estatales”

Fielizmente la Ley N° 27.430 (B.O. del 29/12/2017), puso las cosas en su lugar, derogando el artículo 10, y las normas complementarias, es decir, el último párrafo del inciso g) del artículo 35, el primer artículo sin número agregado a continuación del artículo 40, el artículo agregado a continuación del artículo 77, el artículo sin número agregado a continuación del artículo 78 y los artículos 157 y 201, todos ellos de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.

CAPITULO XXXV

LA EVASION TRIBUTARIA

1. La evasión. Su ubicación sistemática

La doctrina penal efectúa en los delitos contra la propiedad una distinción entre aquellos en los que la actividad de la víctima es irrelevante para la consumación del delito, de aquellos en que la actuación del sujeto pasivo, viciada en su voluntad, constituye uno de los elementos caracterizadores del tipo.

Así, en el primer grupo encontramos al hurto y al robo, situaciones en las que la voluntad de la víctima es totalmente ajena a la realización de la acción típica. En el segundo grupo estamos en presencia de delitos como la extorsión y los conocidos genéricamente como "defraudaciones", en los cuales el daño patrimonial se produce con la intervención de la víctima, pero la voluntad de ésta no es libremente expresada, pues se halla afectada, ya sea en su libertad o en su discernimiento en razón de la actividad desplegada por el delincuente.

Bajo la denominación de "defraudación" se agrupan una serie de tipos delictivos que se caracterizan por la producción de una lesión patrimonial en la víctima, ocasionada por fraude, esto es, por medio de un engaño al cual es inducida por el sujeto activo. Dentro del campo de las defraudaciones, la figura más caracterizada es la "estafa", y ésta se encuentra integrada por tres elementos básicos:

- El ardid o el engaño desplegado por el sujeto activo;
- El error de la víctima;
- La lesión patrimonial del sujeto pasivo.

Existe una relación de causalidad entre los elementos mencionados, pues es el despliegue de una actividad engañosa por parte del sujeto activo el que induce a error a alguien que, en razón de ese error, efectúa una disposición patrimonial que le resulte perjudicial.

Para que la estafa se configure es necesario, pues, que los tres elementos citados se encuentren reunidos. El tipo penal "estafa" requiere, entonces, que el sujeto pasivo sufra una lesión en sus bienes como consecuencia de la disposición patrimonial que realiza y que se origina en el error en el que incurre a causa del engaño al que fue sometido.

La disposición patrimonial (v.g. entrega de una suma de dinero al sujeto activo del delito o a un tercero) es una de las exigencias configurativas del tipo en el derecho penal común, por la relación de causalidad existente entre el error en que incurre la víctima y la conducta maliciosa del agente.

En el derecho penal tributario, en cambio, la defraudación tiene características propias que la apartan de la naturaleza típica de la estafa del Código penal.

Otros delitos de daño patrimonial causado mediante el fraude, en cambio, no requieren un acto de disposición patrimonial que haya sido originado por el error de la víctima, como es el supuesto de los "abusos de confianza", en los cuales la disposición patrimonial se produjo con anterioridad al momento en el cual el sujeto pasivo es víctima del engaño. Un ejemplo de ello lo constituye la retención indebida, situación en la cual el desplazamiento del bien del sujeto pasivo al activo del delito se produjo por una causa lícita, configurándose el delito por la falta de restitución de los bienes.

La "defraudación" se constituye así en el género, respecto de los delitos particulares de estafa, abuso de confianza y otras figuras.

Las infracciones tributarias cometidas mediante fraude tienen características propias que las apartan de la naturaleza típica de la estafa del Código Penal. En efecto, por las particulares condiciones en que se desenvuelve la relación jurídica tributaria, no es el Estado quien efectúa una disposición patrimonial en favor del sujeto activo del delito, ya que es el contribuyente o responsable de la obligación tributaria quien determina el tributo y lo ingresa a favor del organismo fiscal. Esta circunstancia explica que el perjuicio patrimonial ocasionado al erario público como consecuencia del fraude no se produce por la actividad desplegada por el Estado disponiendo de su patrimonio en favor del contribuyente, sino en la falta de cobro del tributo que legítimamente le corresponde recaudar por haberse reunido los extremos legales que dan origen al nacimiento del crédito a su favor.

En la generalidad de las infracciones tributarias sustanciales no sufre el Estado el perjuicio por haber pagado (disposición patrimonial), sino, por el contrario, por no haber percibido el tributo al que tiene derecho, por el incumplimiento en que incurre el obligado al pago.

Existen no obstante, situaciones en las cuales el Estado realiza una verdadera disposición patrimonial, como es el caso de la obtención fraudulenta de subsidios, en los que los elementos constitutivos de la estafa del derecho penal común se encuentran reunidos.

Se presenta igualmente un tercer tipo de situación en la cual la defraudación tiene origen en una especie de abuso de confianza, en la que el daño patrimonial para el erario tiene su origen en la violación de la confianza que el Estado deposita en ciertos particulares: tal es el caso de la apropiación indebida en la que incurren los agentes de retención y percepción.

Debemos, pues, distinguir dentro de las defraudaciones tributarias las distintas modalidades de comisión:

- La evasión, que tiene como presupuesto el incumplimiento de la obligación tributaria por parte del contribuyente;
- La estafa propiamente dicha, en la que existe disposición patrimonial del fisco hacia el particular;
- La apropiación indebida en los supuestos de retenciones y percepciones no ingresadas.

2. El delito de evasión

2.1. Elementos constitutivos

La modalidad más típica de los delitos tributarios de daño es la llamada "evasión", consistente en el incumplimiento doloso de las obligaciones tributarias acompañado de maniobras ardidasas o engañosas tendientes a impedir que el fisco detecte el daño sufrido.

Esta modalidad delictual, en nuestro ordenamiento nacional, se hallaba tradicionalmente receptada en la Ley N° 11.683 y se la conocía bajo la denominación de "defraudación fiscal".

La pena para este ilícito estuvo siempre configurada por una sanción de carácter pecuniario, proporcional al daño causado, a lo que se agregó, en los últimos años previos a la sanción de la Ley N° 23.771, la amenaza de prisión de un mes a dos años, para los supuestos de reincidencia, o cuando el perjuicio patrimonial superase determinado importe.

La Ley N° 23.771, vigente a partir del 7/3/90 hasta el 23/1/97, vino a sustituir, precisamente, el segundo párrafo del artículo 46° de la Ley N° 11.683, que preveía la pena de prisión, incorporando a la defraudación dentro de su plexo normativo.

A partir de la Ley N° 24.769, vigente desde el 24/1/97, el delito quedó tipificado por el artículo 1° en los siguientes términos:

“Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al Fisco Nacional, siempre que el monto evadido excediere la suma de \$ 100.000 por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año.”

La Ley N° 26.735 reemplazó dicho texto por el siguiente:

Artículo 1°: *“Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año.”*

Finalmente, la Ley N° 27.430 del 27/12/2017 modificó nuevamente el artículo 1° de la Ley Penal Tributaria quedando así redactado:

ARTÍCULO 1°.- EVASIÓN SIMPLE. SERÁ REPRIMIDO CON PRISIÓN DE DOS (2) A SEIS (6) AÑOS EL OBLIGADO QUE MEDIANTE DECLARACIONES ENGAÑOSAS, OCULTACIONES MALICIOSAS, O CUALQUIER OTRO ARDID O ENGAÑO, SEA POR ACCIÓN O POR OMISIÓN, EVADIERE TOTAL O PARCIALMENTE EL PAGO DE TRIBUTOS AL FISCO NACIONAL, AL FISCO PROVINCIAL O A LA CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES, SIEMPRE QUE EL MONTO EVADIDO EXCEDIERE LA SUMA DE UN MILLÓN QUINIENTOS MIL DE PESOS (\$ 1.500.000) POR CADA TRIBUTO Y POR CADA EJERCICIO ANUAL, AUN CUANDO SE TRATASE DE UN TRIBUTO INSTANTÁNEO O DE PERÍODO FISCAL INFERIOR A UN (1) AÑO.

PARA LOS SUPUESTOS DE TRIBUTOS LOCALES, LA CONDICIÓN OBJETIVA DE PUNIBILIDAD ESTABLECIDA EN EL PÁRRAFO ANTERIOR SE CONSIDERARÁ PARA

CADA JURISDICCIÓN EN QUE SE HUBIERE COMETIDO LA EVASIÓN.

Se trata de una figura de daño patrimonial, en la que la materialidad de la acción consiste en dejar de ingresar al fisco sumas que le son adeudadas en concepto de "tributos" mediante el empleo de maniobras ardidosas o engañosas.

La primera de las acciones típicas previstas en la norma es la de "evadir" el pago de tributos.

No es unívoca entre los autores la acepción del término "evasión", pues existen quienes no sólo consideran incluidos en el mismo las formas ilícitas de disminución de la carga tributaria, sino también los supuestos lícitos de evitación⁴³⁴.

Por nuestra parte, consideramos que debe distinguirse la *evasión*, que siempre estaría configurada por una acción tendiente a eliminar o reducir, por medios ilícitos el tributo legalmente debido, acompañada de fraude o simulación, de la *omisión* y de la *elusión*. La "omisión", así, consistirá en la falta de cumplimiento de las obligaciones tributarias a su debido tiempo, ya sea intencionalmente o por negligencia, pero siempre excluyendo la conducta fraudulenta, en tanto que la "elusión" estará dada por la utilización de medios lícitos tendientes a eliminar o reducir la carga fiscal, ya sea por evitar o retardar la producción del hecho imponible o por reducción de los efectos que de él emergen.

Los elementos constitutivos de la evasión se reducen a dos, a saber:

- El ardid o engaño
- El perjuicio patrimonial

Al error no lo consideramos un elemento básico de la figura pues para que el mismo sea un elemento determinante debe estar relacionado causalmente con la disposición patrimonial perjudicial y, según hemos indicado, el perjuicio patrimonial en que incurre el Fisco no tiene origen en un acto de disposición sino en la omisión de pago del tributo por parte del contribuyente.

Cabría preguntarse, cuál es el alcance con que debe interpretarse a las maniobras ardidosas o engañosas aludidas por la ley penal al describir la figura defraudatoria.

Tales maniobras no tienen por objeto hacer incurrir en error al organismo fiscal con el propósito de lesionar sus intereses económicos induciéndolo a disponer de su patrimonio, sino, en cambio, procurar a través del ardid o el engaño que el estado no advierta que ha sufrido el daño. La maniobra no busca la disposición patrimonial, busca, en cambio, dificultar o impedir la fiscalización de tributos con el objeto de que el delito quede impune. El perjuicio patrimonial se produce sin que el Estado haya tenido ocasión de intervenir.

Si el Fisco advierte el perjuicio patrimonial hará uso de los medios procesales para lograr el resarcimiento del daño y el castigo del infractor mediante las sanciones penales pertinentes. Deberá demostrar en tal caso, que el perjuicio patrimonial se ha producido por la falta de ingreso del tributo y, además, que pudo quedar afectada su acción fiscalizadora por la conducta obstaculizante del contribuyente, quien mediante el empleo de maniobras o artificios procuró distorsionar la verdad de los hechos para que quedara impune el delito cometido. La relación causal entre el error y la disposición patrimonial no existe en la evasión, pues el engaño se dirige a facilitar el apoderamiento ilegítimo por parte del mismo infractor.

⁴³⁴ PITA, CLAUDINO. Concepto de la evasión tributaria, en Bol. D. G. I. N° 344, p. 143 y siguientes.

El ardid o engaño que requiere la figura justifica la agravación de la penalidad, no porque sea necesario el uso de tales artificios para que la infracción se concrete, sino porque a través de ellos se intenta impedir que la víctima conozca su perjuicio. A la intención dolosa del agente se añade la realización de actos complementarios desleales desplegados para que la víctima no descubra la infracción.

Se equipara a la estafa producida con disposición patrimonial con la que no requiere tal disposición, pues en ambos casos se busca engañar a alguien, careciendo de importancia si el error en que se incurre es anterior o posterior al hecho antijurídico.

Si por las modalidades particulares del sujeto pasivo y de la relación jurídica que lo une al agente, no se requiere un acto positivo de entregar dinero (disposición patrimonial) lo que sí interesa es la lesión patrimonial y la puesta en escena concretada a través de maniobras que procuran alcanzar el objetivo buscado.

Constituye "ardid" el despliegue intencional de alguna actividad cuyo efecto sea el de hacer aparecer, a los ojos de otro, una situación falsa como verdadera, en tanto que "engañar" significa dar a la mentira apariencia de verdad, o inducir a otro a creer y tener por cierto lo que no es, valiéndose de palabras u obras aparentes o fingidas, o también faltar a la verdad en lo que se dice o en lo que se hace.

El análisis conjunto de la acción típica, la finalidad perseguida por el sujeto activo y los medios comisivos empleados nos hacen ver un panorama claro de la figura delictiva: consiste en la utilización de mecanismos o artificios tendientes a hacer dificultosa al organismo fiscal la detectación de la disminución de la carga impositiva que el sujeto activo llevó a cabo mediante el falseamiento de su situación.

Las maniobras ardidosas pueden serlo tanto por acción cuanto por omisión, por cuyo motivo no sólo una "acción" por parte del sujeto activo del delito, esto es, una manifestación positiva, un hacer lo hace incurrir en el delito. En el derecho penal en general se debatió acerca de si el silencio podía considerarse como un ardid, habiéndose pronunciado los autores por la afirmativa, en aquellos casos en que hubiese obligación de decir la verdad. Así, con relación a la estafa del artículo 172° del Código Penal se pronunció la jurisprudencia citada por Fontan Balestra⁴³⁵ y lo vemos también en la doctrina alemana y española extensamente transcrita por Romero⁴³⁶.

La simple mentira, en cuanto constitutiva de ardid, se trata con los mismos criterios que los señalados para el silencio: debe existir no sólo algún tipo de despliegue externo de actividad, sino también la obligación jurídica de decir verdad.

Respecto de la "idoneidad" del ardid nos habremos de explayar en el punto siguiente.

2.2. Idoneidad del ardid

La correcta delimitación de la figura desde el punto de vista tributario tiene suma importancia por sus consecuencias prácticas, ya que la doctrina penalista ha elaborado una teoría acerca de la idoneidad del ardid o el engaño que procura descubrir cuando el engaño es

⁴³⁵ FONTAN BALESTRA, CARLOS, "Tratado de Derecho Penal", Vol. VI, p. 42, Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1969.

⁴³⁶ ROMERO, GLADYS, "Los elementos del tipo de estafa", p. 121 y siguientes Lernr Edit. Asoc., Buenos Aires, 1985.

idóneo o no lo es para provocar el error en la víctima. Si lo es, habría fraude, y caso contrario, no lo habría.

Se sostiene que el engaño debe tener entidad suficiente para inducir al error y hay quienes opinan que su idoneidad depende del resultado que él ha obtenido. Así, si el engaño ha tenido éxito consumándose el delito por su directa consecuencia, deberá concluirse que es idóneo. En caso contrario no lo es.

Los sostenedores de la llamada teoría subjetiva entienden que la entidad del engaño debe evaluarse teniendo en cuenta no sólo la magnitud de las maniobras desplegadas sino, además, la condición del sujeto pasivo, es decir su capacidad y su nivel cultural. Para ellos las características particulares de la situación concreta y de la víctima del engaño adquieren relevancia pues lo que para un neófito puede ser un engaño idóneo, para un especialista, en cambio, puede resultar una burda mentira que por carecer de entidad suficiente, no debe razonablemente suscitar error.

Por las especiales características de la relación jurídica impositiva y, en vista de ello, la particular naturaleza de la evasión, que hemos analizado en los párrafos precedentes, advertimos que la teoría penalista de la idoneidad del engaño no le es de aplicación. En efecto, hemos demostrado ya que el error no es un elemento esencial para la materialización del perjuicio patrimonial configurativo de la evasión.

Consecuentemente, no es dable indagar acerca de la idoneidad del engaño para provocar la lesión porque el daño se ha producido sin que el Fisco tenga posibilidad de evitarlo y, luego, estaría muy claro que no tiene relevancia alguna la medición de la entidad del ardid para determinar si éste es suficientemente idóneo o no lo es para evitar el descubrimiento de la maniobra porque, bien se ve, que ésta ya ha sido descubierta desde el momento que el organismo fiscal inició el procedimiento procesal respectivo. Una interpretación contraria conduciría a la absurda conclusión de que ninguno de los fraudes advertidos por el Estado con posterioridad a su comisión, serían tales, porque al haberlos detectado, el ardid se revelaría inidóneo.

Si el error no es un elemento constitutivo del tipo, por no existir relación de causalidad entre éste y la lesión patrimonial sufrida por el fisco, no advertimos qué importancia podría atribuirse al ardid empleado por el agente desde el punto de vista de la comisión del ilícito ya que éste queda configurado con la conducta dolosa que lesiona patrimonialmente al sujeto pasivo (Estado) y cualquier ardid que, falseando la verdad, busque dificultarle a éste el descubrimiento de la conducta maliciosa del actor.

En realidad, en nuestra opinión, la cuestión debe examinarse desde el punto de vista de la existencia o inexistencia de ardid y no desde la visión de la idoneidad de éste, pues este último presupone la existencia de artilugios acompañada de una conducta maliciosa. Es decir, si los supuestos objetivos que trasuntan una posible maniobra ardidosa no van seguidos de la intención de defraudar al Fisco, nos hallaríamos frente a una situación en la que no hay ardid y, en tal caso, no nos interesa transitar la teoría de la idoneidad pues el ardid es inexistente.

Diferente es la situación frente a delitos en que el error es un elemento constitutivo del tipo penal, pues en tales casos éste es la causa del perjuicio patrimonial del Estado, el cual, a su vez, guarda relación de causalidad con el ardid desplegado por el sujeto activo. En dicho contexto, la teoría de la idoneidad del ardid adquiere plena vigencia.

2.3. La finalidad perseguida

En la estafa del Código Penal Argentino no se requiere para su consumación la obtención de un beneficio para el agente o para un tercero, por lo tanto no constituye un elemento típico indispensable de la figura. No obstante ello, la doctrina coincide en afirmar que la noción de beneficio es un requisito subjetivo de la estafa por cuanto la ventaja ilegítima es el resultado de la conducta delictiva dolosa.

En la evasión tampoco el beneficio obtenido por el autor es un elemento constitutivo del tipo pues, para que se configure el delito, basta con el quebranto patrimonial del Fisco.

De todas maneras, el propósito de lucro, según vimos, está presente en el elemento subjetivo de la figura, pues la conducta culpable por dolo contiene en sí misma el propósito de obtener un beneficio indebido. De ello se deduce que el empleo de maniobras ardidosas o engañosas, con conciencia de que son falsas, que no persigan un propósito de aprovechamiento patrimonial, no constituyen defraudación fiscal. En efecto, la opinión de la teoría penalista es que no defrauda por ausencia de dolo, el que cree que tiene derecho al beneficio que persigue obtener, por ejemplo, quien emplea un ardid para hacerse pagar lo que se le debe. Si el agente, entonces, valiéndose de medios ardidosos procura obtener lo que considera suyo, no caerá en la figura que estamos examinando pues no fue su intención apoderarse de algo que no era suyo y, por consecuencia, no se proponía ocasionar un perjuicio al sujeto pasivo.

La ilegitimidad de la conducta, pues, no sólo se revela por el elemento objetivo (acción antijurídica) sino, además, por el elemento subjetivo (culpabilidad por dolo).

Lo expresado permite observar que pueden presentarse situaciones en las cuales el contribuyente considere a conciencia que por aplicación de un determinado criterio doctrinario o por considerar ilegítima una norma impositiva, no le corresponde abonar aquello que, en cambio, el organismo fiscal estima le corresponde percibir.

Si para obtener el resultado que entiende justo, incurre en maniobras artificiosas deberá resolverse en el caso particular, si la falta de intención en cuanto a procurarse un beneficio indebido hace caer a la artimaña empleada fuera del tipo de la defraudación. Está claro que, aun cuando puedan comprobarse las maniobras engañosas, si el impuesto reclamado por el Fisco no corresponde ser tributado, por no existir perjuicio patrimonial, no hay defraudación.

Aun cuando pueda llegar a determinarse que el crédito fiscal era legítimo pues la obligación tributaria había nacido como consecuencia de haberse verificado el hecho imponible definido por una norma fiscal jurídicamente irreprochable, el juez deberá indagar necesariamente si, más allá de las maniobras ardidosas en que incurrió el agente, éste actuó con la intención de ocasionar un daño a la hacienda pública mediante una conducta ilegítima o en cambio, creyó que con la omisión tributaria más el ardid o engaño desplegado, pretendía sólo obtener un resultado justo por el convencimiento que tenía de que el impuesto era improcedente. Si se diese esta última situación no habría defraudación, ya que la falta de intención en la conducta del sujeto activo descarta al dolo.

Atendiendo al concepto penalista del tipo complejo, el tipo doloso se integra con dos elementos, uno objetivo y otro subjetivo. La figura abstracta prevista en la ley represiva recepta conductas reveladas por los hechos concretos y también por la conciencia íntima del autor, representando esto último una penetración indagatoria en la síquis del sujeto.

Por tal motivo, la caracterización del tipo doloso deviene no por la existencia del hecho externo (resultado) sino porque requiere la voluntad de producirlo. No interesa que la maniobra engañosa se haya concretado, sino que el resultado lo haya sido y además querido por el autor.

Adviértase que no se trata de determinar si el contribuyente ha querido omitir el pago del impuesto sino de persuadirse, en cambio, de que tal omisión tuvo el propósito de perjudicar al Fisco, fin que no se tendría si la conducta apunta a evitar un perjuicio propio, no ingresando un gravamen que el sujeto activo considera improcedente.

2.4. La elusión

Es necesario, efectuar una distinción entre la "evasión" y la "elusión" ya que, en nuestra opinión, ambos conceptos no son sinónimos. La elusión consiste en la utilización de medios lícitos tendientes a obtener una reducción de la carga tributaria, los cuales, necesariamente, están fuera del ámbito de la normativa penal, puesto que, precisamente, se trata de medios jurídicamente irrefragables. Nos remitimos a lo expuesto en el punto 6 del Capítulo VIII.

2.5. Determinación de la cuantía de la evasión

Para la configuración del delito, además de las maniobras ardidas y el propósito de perjudicar al Fisco, es necesario que el daño patrimonial se haya consumado, y que este daño revista cierta entidad. En efecto, el texto del artículo 1° de la Ley N° 24.769, dispone que para ser merecedor de la pena establecida en el mismo es necesario que el perjuicio supere los topes fijados en la norma, y que tal superación se produzca en un cierto espacio temporal. La figura requiere que el importe "evadido" supere la suma de \$ 400.000 por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año.

La Ley N° 24.769 vino a subsanar ciertos defectos en la descripción del tipo delictivo formulada por su antecesora, la Ley N° 23.771 en su artículo 2°. En efecto, dijimos oportunamente⁴³⁷ que una de las primeras objeciones que puede hacerse a esta norma es la falta de precisión acerca de cuáles han de ser los conceptos que deben ser tenidos en cuenta para sumarlos y así determinar si el límite antes indicado ha sido o no superado. En efecto, se hace mención a "tributos" y a "obligaciones tributarias" y ambos términos no son sinónimos, sino que guardan una relación de especie a género.

El término "tributos" comprende a los impuestos, las tasas y las contribuciones, en tanto que la expresión "obligaciones tributarias" resulta comprensiva también de otras obligaciones sustanciales nacidas como consecuencia del poder de imposición del Estado, como es el caso de los anticipos y pagos a cuenta. Es nuestra opinión que la interpretación que debe prevalecer es aquella que contempla la inclusión de estos últimos conceptos, a los fines de establecer el importe evadido.

Al eliminarse del nuevo texto legal la expresión "obligaciones tributarias" el inconveniente señalado ha quedado zanjado.

También ha quedado superada la dificultad que acarreaba la superación del límite de diez millones de australes establecido por la Ley N° 23.771, el cual debía producirse "en un

⁴³⁷ "Régimen Penal Tributario", OSVALDO H. SOLER, J. RICARDO FROLICH y JORGE A. ANDRADE, Ed. La Ley, 1990, págs. 164 y sigts.

ejercicio o período fiscal". También en este caso la redacción había sido poco feliz, ya que, al haberse apartado de los precedentes legislativos nacionales, como la Ley N° 20.658, o los internacionales, como la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal de España, se introdujo un serio elemento de conflicto interpretativo que resultaba inadmisibles en una norma penal.

Sostuvimos en una ocasión anterior⁴³⁸ que "la Ley 20.658 requería que el límite fuese superado en el término de "un año", con lo cual no existía ninguna duda sobre el alcance de la norma, en tanto que la ley española distingue acabadamente la situación de los hechos imposables de ejercicio de la de los hechos imposables instantáneos, y, entre los primeros, aquellos en que los ejercicios son regulares, de los irregulares, en cuyo caso la acumulación se efectúa durante "un año natural".

La Ley N° 23.771, en cambio, no hizo distinción alguna entre hechos imposables de ejercicio e instantáneos, utilizando asimismo como sinónimo los términos "ejercicio" y "período fiscal", cuando es evidente que no lo son, a poco que se analice la legislación tributaria vigente.

Agregando, "así, en el recientemente creado impuesto sobre los servicios financieros, el período fiscal es mensual, por lo que surge el interrogante de si el límite de diez millones debe ser franqueado en un solo mes o pueden sumarse los incumplimientos a lo largo del ejercicio comercial del contribuyente para considerar configurado el delito".

Señalábamos también: "Otra cuestión que suscita la norma es si los hechos imposables instantáneos han de considerarse aisladamente frente al límite, como es el caso de la ley española o, por el contrario, deben sumarse a los incumplimientos de los tributos de ejercicio. Así también cabe preguntarse cuál es el ejercicio fiscal para las personas físicas y las sucesiones indivisas. Entendemos que en la resolución de tales cuestiones no podemos apartarnos de los antecedentes legislativos nacionales y extranjeros, en la medida en que sus previsiones puedan adaptarse a las actuales normas. Es por ello que opinamos que, a los fines del cómputo del perjuicio ocasionado al erario público deben sumarse los incumplimientos incurridos en el transcurso del ejercicio comercial de las personas jurídicas, debiendo entenderse a éste como el lapso de doce meses, en el caso de los ejercicios regulares, o la cantidad de periodos fiscales involucrados en los ejercicios irregulares, en tanto que para las personas físicas y sucesiones indivisas, el periodo en consideración debe ser el año calendario. Finalmente, debemos señalar que, al requerirse que el límite de diez millones sea traspasado en "un" ejercicio, no se puede admitir el cómputo de las infracciones cometidas en diferentes ejercicios fiscales, aun cuando el lapso que medie entre ellas sea inferior a un año. Del mismo modo, cualesquiera fuese el importe de la evasión, una vez que se ha superado el límite en un ejercicio, sólo estaremos en presencia de un único delito, aun cuando los incumplimientos se produzcan durante ejercicios sucesivos.

Felizmente, la Ley N° 24.769 atendió a las críticas formulada a su antecesora remediando el problema al disponer que el límite de \$ 100.000 (ahora \$ 1.500.000 por imperio de la Ley N° 27.430 del 27/12/2017) deberá superarse " *por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratare de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año*".

3. La evasión agravada

En general las figuras penales se clasifican en "simples" y "cualificadas", siendo las primeras aquellas que describen la acción típica sin efectuar distinciones en cuanto a los sujetos activos o pasivos o sobre las circunstancias especiales que rodean la acción, en tanto que

⁴³⁸ Op. cit. en nota anterior, pag. 165 y 166.

las segundas son las que toman en consideración tales circunstancias, con la finalidad de establecer penalidades agravadas o atemperadas. Un ejemplo claro de ello ocurre con el homicidio, que tiene una figura simple, varias figuras cualificadas con agravación de la pena (por ejemplo el homicidio de los ascendientes o descendientes), y figuras cualificadas con disminución de la pena (como es el caso del infanticidio).

Algo similar ocurre con las figuras vinculadas con la defraudación. Así el tipo "simple" es descrito por el artículo 172° del Código Penal, para la configuración del cual no interesa la persona del sujeto activo ni la del sujeto pasivo, en tanto el artículo 174°, inc. 5 contempla una figura cualificada con agravación, en los casos en que el sujeto pasivo del delito fuere la administración pública, reprimiendo a quien incurra en el mismo con pena de prisión de dos a seis años, por lo que nos hallamos frente a un mismo hecho que importa, simultáneamente, la comisión de dos infracciones sancionadas separadamente por distintos ordenamientos legales.

Por su parte, si la rama de la administración pública perjudicada es la administración pública tributaria, las leyes de procedimiento fiscal y el Código Aduanero establecen una nueva cualificación, en el primer caso por aplicación del artículo 46° de la Ley N° 11.683, con una disminución de la pena, ya que se pasa de la prisión a una pena pecuniaria, en tanto que en el segundo caso, la figura del artículo 865° del Código Aduanero, que reprime a quien mediante un ardid o engaño impidiere o dificultare el adecuado ejercicio de las funciones de control aduanero, puede considerarse como una figura agravada.

Hemos sostenido oportunamente que la defraudación tributaria constituye una figura cualificada que sólo debía ser reprimida por aplicación del artículo 46° de la Ley N° 11.683, ya que, aun admitiendo que el bien jurídico tutelado por este artículo y el protegido por el Código Penal es el mismo (el patrimonio de la hacienda pública), en el primer caso la calidad del organismo público (sujeto pasivo del delito) ha inspirado al legislador una distinta evaluación de dicho bien jurídico, reprimiendo la lesión patrimonial al organismo tributario con una pena más leve, al encuadrar al ilícito tributario en una figura cualificada punible en forma atemperada.

La misma conclusión es la que sostuvimos luego de la entrada en vigencia de la Ley N° 23.771, puesto que, si bien tanto el art. 2° de esta ley cuanto el artículo 174°, inc. 5 del Código Penal coinciden en el tipo de pena (prisión) y en el máximo de la misma (seis años), la ley penal tributaria sancionada con el Nro. 23.771 establecía un mínimo inferior al del Código Penal (seis meses en vez de dos años). Es por ello que la figura del art. 2° de la Ley N° 23.771 continuaba desplazando la aplicación de la del artículo 174°, inc. 5 del Código Penal en razón de la especialidad de la misma.

La Ley N° 24.769, al igualar la sanción tanto con relación al máximo cuanto con respecto al mínimo (dos a seis años) a la reprimida por el artículo 174°, inc. 5 del Código Penal, vino a enmendar el dispar tratamiento al que aludimos precedentemente. Pero, al mismo tiempo, creó un tipo agravado en el artículo 2°, que establecía lo siguiente:

“La pena será de tres años y seis meses a nueve años de prisión, cuando en el caso del artículo 1ro. se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) Si el monto evadido superare la suma de \$ 1.000.000.*
- b) Si hubieran intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de \$ 200.000.*
- c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de \$ 200.000.”*

Según puede verse, la ley ha querido sancionar más severamente a la evasión cuando se dan circunstancias agravantes en razón del monto evadido o por el empleo de operatorias sofisticadas que revelan un mayor despliegue técnico en la configuración del ardid o, finalmente, por el uso fraudulento de beneficios fiscales establecidos para mejorar las condiciones de bienestar y progreso en la comunidad.

En este caso, se considera que la evasión por sumas superiores a \$ 1.000.000 revela una mayor peligrosidad, así como el empleo de los denominados “testaferros” que dificultan al Estado advertir la maniobra ardidosa. Lo mismo puede decirse de la utilización fraudulenta de beneficios fiscales consistente en la postergación, disminución, fraccionamiento o supresión del pago tempestivo e íntegro del tributo que hubiese correspondido ingresar de no mediar el ardid que neutraliza la exención, desgravación, diferimiento, liberación, reducción, reintegro, recupero o devolución tributaria al Fisco Nacional.

El delito calificado tipificado en el artículo 2° descrito, viene a ser el mismo delito simple reprimido por el art. 1°, pero agravado por las circunstancias previstas específicamente en el artículo 2°, en razón de lo cual para su configuración deben concurrir todos los presupuestos del tipo simple más las circunstancias agravantes mencionadas. Ello así, son válidas todas las apreciaciones desarrolladas en el punto 2 precedente.

La reforma introducida a la Ley Penal Tributaria por la Ley N° 26.735 reemplazó el texto citado por el siguiente:

1. *“La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión, cuando en el caso del artículo 1° se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:*
 - a) *Si el monto evadido superare la suma de cuatro millones de pesos (\$4.000.000);*
 - b) *Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000);*
 - c) *Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000);*
 - d) *Si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos.”*

Además de la elevación de los topes mínimos, la citada reforma incluye entre los supuestos que hacen caer a la conducta en la figura de EVASIÓN AGRAVADA la utilización total o parcial de facturas o documento equivalente ideológicamente o materialmente falsos.

Recordamos que la asociación ilícita incorporada a la Ley N° 24.769 estuvo pensada para ser aplicada a quienes presten colaboración al contribuyente evasor. No estuvo diseñada esta figura para imputarle dicho delito al contribuyente, por la simple razón de que éste sería el autor primario del delito de evasión. Una de las razones de su inclusión en la Ley Penal Tributaria, tal vez la principal, es atacar el fenómeno de las denominadas “facturas apócrifas”, a través de la amenaza sobre los partícipes en la maniobra fraudulenta, es decir, los fabricantes de dichas facturas y los profesionales que a juicio del organismo fiscal son los “ideólogos” de la operatoria.

Este antecedente denota la preocupación de las Autoridades por la utilización de facturas apócrifas como instrumento coadyuvante en la comisión del delito de evasión, complementando, a través de la última reforma, el ataque sobre las mismas, pero esta vez

dirigido hacia el autor primario del delito al sentar las bases para calificar a su conducta antijurídica como evasión agravada.

Sin embargo, luce desproporcionada la iniciativa en tanto no se han previsto aquellas situaciones que pudieren dar lugar a sanciones en pugna con el principio de proporcionalidad o razonabilidad. En efecto, un contribuyente que hubiese evadido impuestos por sumas inferiores al tope establecido en el artículo 1° de la Ley 24.769, y, por lo tanto, no sujeto siquiera a la pena dispuesta para la evasión simple, por el solo hecho de utilizar total o parcialmente facturas o documentos ideológica o materialmente falsos, estará sometido a un rango de pena de tres años y seis meses a nueve años de prisión por calificar su conducta en la figura de evasión agravada, según los términos del actual artículo 2°, que dispone que dicha pena será aplicable en caso de verificarse cualquiera de los supuestos allí establecidos, entre los cuales se encuentra, precisamente, la utilización de aquellos documentos.

Antes de la reforma las facturas apócrifas constituían un indicio de ardid o engaño, siendo este uno de los elementos constitutivos de la evasión de las dos clases: la simple y la agravada. En dicho contexto, la existencia de tales facturas no era un dato diferenciador en cuanto a encuadrar a la conducta del sujeto activo en uno u otro tipo de evasión y, mucho menos, un supuesto que impidiese al infractor quedar al margen de la sanción penal si la suma evadida era inferior al tope fijado por la ley para considerar a la conducta punible. A partir de la reforma, la utilización de las mismas importa, lisa y llanamente, calificar a la evasión como agravada sin que le resulte de aplicación el mínimo legal previsto para el delito de evasión agravada ni para el de evasión simple.

La Ley N° 27.430 del 27/12/2017 modificó el artículo 2° quedando actualmente redactado del siguiente modo:

ARTÍCULO 2°.- EVASIÓN AGRAVADA. LA PENA SERÁ DE TRES (3) AÑOS Y SEIS (6) MESES A NUEVE (9) AÑOS DE PRISIÓN CUANDO EN EL CASO DEL ARTÍCULO 1° SE COMPROBARE CUALQUIERA DE LOS SIGUIENTES SUPUESTOS:

A) EL MONTO EVADIDO SUPERARE LA SUMA DE QUINCE MILLONES DE PESOS (\$ 15.000.000);

B) HUBIEREN INTERVENIDO PERSONA O PERSONAS HUMANAS O JURÍDICAS O ENTIDADES INTERPUESTAS, O SE HUBIEREN UTILIZADO ESTRUCTURAS, NEGOCIOS, PATRIMONIOS DE AFECTACIÓN, INSTRUMENTOS FIDUCIARIOS Y/O JURISDICCIONES NO COOPERANTES, PARA OCULTAR LA IDENTIDAD O DIFICULTAR LA IDENTIFICACIÓN DEL VERDADERO SUJETO OBLIGADO Y EL MONTO EVADIDO SUPERARE LA SUMA DE DOS MILLONES DE PESOS (\$ 2.000.000);

C) EL OBLIGADO UTILIZARE FRAUDULENTAMENTE EXENCIONES, DESGRAVACIONES, DIFERIMIENTOS, LIBERACIONES, REDUCCIONES O CUALQUIER OTRO TIPO DE BENEFICIOS FISCALES, Y EL MONTO EVADIDO POR TAL CONCEPTO SUPERARE LA SUMA DE DOS MILLONES DE PESOS (\$ 2.000.000);

D) HUBIERE MEDIADO LA UTILIZACIÓN TOTAL O PARCIAL DE FACTURAS O CUALQUIER OTRO DOCUMENTO EQUIVALENTE, IDEOLÓGICA O MATERIALMENTE FALSOS, SIEMPRE QUE EL PERJUICIO GENERADO POR TAL CONCEPTO SUPERARE LA SUMA DE UN MILLÓN QUINIENTOS MIL DE PESOS (\$ 1.500.000).

Se observa en esta última reforma el incremento del monto para la evasión agravada y el agravamiento debido al uso de “facturas apócrifas” y su precisión cuantitativa.

4. Evasión Previsional

4.1. Evasión simple

El artículo 7° de la Ley N° 24.769 disponía que “ *será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado, que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere parcial o totalmente al Fisco Nacional el pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la seguridad social, siempre que el monto evadido excediere la suma de \$ 20.000 por cada período.*”

A partir de las modificaciones introducidas por la Ley N° 26.735 dicho artículo ha quedado redactado del siguiente modo:

Artículo 7°.- “Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado, que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere parcial o totalmente al fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la seguridad social, siempre que el monto evadido excediere la suma de \$ 80.000 por cada mes.”

Como puede apreciarse la evasión simple de los recursos de la seguridad social pasó de \$ 20.000 por cada período a \$ 80.000 por cada mes, haciéndose extensiva la tutela jurídica a la facultad recaudatoria de las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

La reforma sancionada por Ley 27.430 del 27/12/2017 ubicó el precepto en el artículo 5° del nuevo texto legal y modificó el monto que, de superarse, hace caer a la conducta en el delito, fijándolo en la suma de \$ 200.000 por cada mes.

Esta figura es prácticamente idéntica a la descrita respecto de la evasión simple tributaria (art. 1°), radicando la principal diferencia en el bien jurídico protegido que, en el caso de la figura del artículo 5° está representado por las diferentes contingencias valoradas por la normativa legal destinadas a proteger a los ciudadanos de eventuales riesgos individuales, cuyo ámbito está integrado por las jubilaciones de trabajadores en relación de dependencia o autónomos, pensiones a la vejez, invalidez, enfermedad, compensación por desempleo, maternidad, asignaciones familiares, etc.

La otra diferencia viene dada por el monto que, de superarse, hace caer a la conducta en el delito. El artículo 5° (evasión previsional) ha fijado dicho monto en la suma de \$ 200.000 por cada mes, en tanto que el artículo 1° (evasión tributaria) dispone que ha de incurrirse en la conducta antijurídica siempre que el monto evadido excediere la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$ 1.500.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratara de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año.

Como puede apreciarse, en materia previsional el período es mensual.

En razón de la identidad ontológica entre la evasión previsional y la tributaria, nos remitimos a lo expresado al tratar a esta última en los párrafos en los que nos hemos abocado a su análisis.

4.2. Evasión Agravada

El artículo 8° de la Ley N° 24.769 disponía antes de la reforma establecida por la Ley N° 26.735 que *“la prisión a aplicar se elevará de tres años y seis meses a nueve años, cuando en el caso del artículo 7° se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:*

- a) Si el monto evadido superare la suma de \$ 100.000, por cada período.*
- b) Si hubieran intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de \$ 40.000.”*

A partir de la reforma mencionada el texto de dicho artículo es el siguiente:

Artículo 8°.- “La prisión a aplicar se elevará de tres años y seis meses a nueve años cuando en el caso del artículo 7° se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) Si el monto evadido superare la suma de \$ 400.000, por cada mes:*
- b) Si hubieran intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de \$ 160.000.”*

Para la evasión agravada el monto evadido pasa de \$ 100.000 a \$ 400.000 por cada mes y si hubiesen intervenido personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado, el monto evadido pasa de \$ 40.000 a \$ 160.000.

Obviamente, también se extiende la tutela jurídica en este caso a las provincias y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Con la sanción de la Ley N° 27.430 del 27/12/2017 se modificó nuevamente el texto del precepto, ordenándolo en el artículo 6° con el siguiente tenor:

ARTÍCULO 6°.- EVASIÓN AGRAVADA. LA PRISIÓN A APLICAR SE ELEVARÁ DE TRES (3) AÑOS Y SEIS (6) MESES A NUEVE (9) AÑOS CUANDO EN EL CASO DEL ARTÍCULO 5°, POR CADA MES, SE COMPROBARE CUALQUIERA DE LOS SIGUIENTES SUPUESTOS:

A) EL MONTO EVADIDO SUPERARE LA SUMA DE UN MILLÓN DE PESOS (\$ 1.000.000);

B) HUBIEREN INTERVENIDO PERSONA O PERSONAS HUMANAS O JURÍDICAS O ENTIDADES INTERPUESTAS, O SE HUBIEREN UTILIZADO ESTRUCTURAS, NEGOCIOS, PATRIMONIOS DE AFECTACIÓN Y/O INSTRUMENTOS FIDUCIARIOS, PARA OCULTAR LA IDENTIDAD O DIFICULTAR LA IDENTIFICACIÓN DEL VERDADERO SUJETO OBLIGADO Y EL MONTO EVADIDO SUPERARE LA SUMA DE CUATROCIENTOS MIL PESOS (\$ 400.000);

C) SE UTILIZAREN FRAUDULENTAMENTE EXENCIONES, DESGRAVACIONES, DIFERIMIENTOS, LIBERACIONES, REDUCCIONES O CUALQUIER OTRO TIPO DE BENEFICIOS FISCALES, Y EL MONTO EVADIDO POR TAL CONCEPTO SUPERARE LA SUMA DE CUATROCIENTOS MIL PESOS (\$ 400.000).

Este delito calificado guarda relación ontológica con el delito de evasión tributaria agravada, por lo tanto, resultan válidos los comentarios efectuados en el punto 2 precedente.

5. La defraudación en la Ley 11.683

Como consecuencia de la reforma sancionada por el Congreso a través de la Ley N° 25.795 publicada en el Boletín Oficial del día 17 de noviembre de 2003, se reemplazó el texto del

artículo 46° de la Ley N° 11.683, que tipifica la defraudación tributaria, por otro cuyo contenido aproxima a esta figura a la evasión reprimida por la derogada ley penal tributaria N° 24.769.

La defraudación en la Ley N° 11.683, estaba tipificada en el artículo 46° en los siguientes términos:

"El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa perjudicare al fisco con liquidaciones de impuestos que no correspondan a la realidad...", y la reprimía con multa de 2 a 10 veces el importe del tributo evadido.

La figura del artículo 46° anterior a la reforma requería que la consumación del daño patrimonial se configurase mediante "liquidaciones" de impuestos que no correspondan a la realidad, deduciéndose de ello que, si tales liquidaciones no existían, no se habría consumado el delito.

La Ley N° 25.795 reemplazó, pues, el artículo 46°, por el siguiente:

"El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos hasta diez veces el importe del tributo evadido".

La reforma impositiva sancionada por Ley N° 27.430 del 27/12/2017 mantuvo la definición del tipo antijurídico, pero redujo el tope máximo de la pena que pasa a ser de seis (6) veces en lugar de las diez (10) veces prevista con anterioridad .

Finalmente el actual artículo 46 ha quedado redactado del siguiente modo:

"ARTÍCULO 46.- DEFRAUDACIÓN. SANCIONES. EL QUE MEDIANTE DECLARACIONES ENGAÑOSAS U OCULTACIÓN MALICIOSA, SEA POR ACCIÓN U OMISIÓN, DEFRAUDARE AL FISCO, SERÁ REPRIMIDO CON MULTA DE DOS (2) HASTA SEIS (6) VECES EL IMPORTE DEL TRIBUTOS EVADIDO."

Como puede verse, desde la sanción e la Ley N° 25.795, el espectro de conductas pasibles de ser alcanzada por la figura del artículo 46° de la Ley N° 11.683, se amplía, ya que a partir de la entrada en vigencia de la reforma, ya no es necesario a los efectos de incurrir en "defraudación" que el infractor despliegue su actividad a través de "liquidaciones" de impuestos que no correspondan a la realidad. Sigue siendo la infracción comentada de resultado, es decir, debe generar un perjuicio concreto al fisco a través de las acciones u omisiones que denoten "ardid", pero ello no se circunscribe a partir de dicha ley a que ese perjuicio surja necesariamente de la presentación de las liquidaciones impositivas a las que aludía el texto anterior.

No obstante ello, la supresión señalada, no importa modificar el encuadramiento legal que cabe dar a la "falta de presentación de declaración jurada", ya que si en tal supuesto, el Fisco pudiera demostrar que el contribuyente que ha omitido su presentación adeuda impuesto, la tipificación a dar a dicha conducta no es otra que la de omisión de impuesto, prevista en el artículo 45° de la Ley N° 11683, en tanto dicha conducta no revele la comisión por parte del contribuyente, de maniobras u omisiones ardidosas paralelas y conjuntas a la omisión señalada, que justifiquen el desplazamiento de la calificación de la conducta a la figura defraudatoria.

La mera falta de presentación de declaraciones juradas continúa, pues, en nuestra opinión, subsumida en el tipo meramente omisivo contemplado por el artículo 45° de la Ley N° 11.683, pues, para que se verifique el comportamiento defraudatorio, deben tomarse en

cuenta indicios reveladores de la figura típica del artículo 46°, sin que se adecue a tal principio, en el caso, la conducta que represente una pura omisión impositiva en orden a la falta de presentación de la declaración jurada, ya que la misma, por sí sola, se encuentra desprovista de toda connotación ardidosa, y sólo puede encuadrarse en la figura omisiva prevista en el artículo 45°.

Este ha sido, precisamente, uno de los argumentos que exhibimos en un trabajo anterior ⁴³⁹, para objetar la incorporación de una nueva presunción de la intención de producir declaraciones engañosas a partir de un inciso f), al artículo 47°, que pretendía incluir el proyecto de reforma elevado al Congreso por el Poder Ejecutivo, cuyo texto era el siguiente: “inc. f) *Cuando mediante la falta de presentación de declaraciones juradas se omitiere el pago del tributo por un importe igual o superior a \$ 300.000*, que, felizmente, no fue aprobado por el Congreso.

También advertimos que esta modificación, de aprobarse, se encontraría en pugna con el principio de legalidad y tipicidad, dado que no puede el proyecto atribuirle al importe del impuesto omitido por el contribuyente el carácter de indicio idóneo para elevarlo a la categoría de elemento objetivo tipificante de la figura defraudatoria. En efecto, si bien el artículo 47° hace referencia a presunciones de defraudación, salvo prueba en contrario, no se advierte cómo el contribuyente a quien se ha determinado una diferencia de impuesto superior a \$ 300.000, pueda desvirtuar la presunción señalada. Es decir, en tal caso, por arte de birlibirloque, la presunción “*iuris tantum*” devendría en “*iure et iure*”. Rematamos diciendo que ante la subsistencia de sólo dos tipos de infracciones en el plexo procesal tributario (artículos 45° y 46°), las presunciones del artículo 47° no pueden constituirse en ficciones ajenas a las tipificaciones señaladas, y por lo tanto, para que se verifique la presunción defraudatoria, sólo debían tomarse en cuenta indicios reveladores de la figura típica del artículo 46°, y que, por tal causa, la mera omisión impositiva, según hemos dicho, cualquiera sea su importe, no tiene connotación ardidosa, quedando por ello encuadrada en la figura omisiva del artículo 45°.

El Congreso de la Nación, finalmente, sancionó la Ley N° 25.795 *sin incluir en el plexo normativo el proyectado inc. f)*.

Con la finalidad de evitar al Fisco la difícil demostración del aspecto subjetivo del tipo (intención de defraudar), la Ley N° 23.314 reimplantó las “presunciones” de la intención de producir declaraciones engañosas, en virtud de las cuales se invierte la carga de la prueba.

La Ley N° 27.430 del 27/12/2017 reformuló parcialmente el elenco de las presunciones y agregó un nuevo inciso, el f), quedando finalmente así redactado el art. 47°:

ARTICULO 47 — SE PRESUME, SALVO PRUEBA EN CONTRARIO, QUE EXISTE LA VOLUNTAD DE PRODUCIR DECLARACIONES ENGAÑOSAS O DE INCURRIR EN OCULTACIONES MALICIOSAS CUANDO:

A) MEDIE UNA GRAVE CONTRADICCIÓN ENTRE LOS LIBROS, REGISTRACIONES, DOCUMENTOS Y DEMÁS ANTECEDENTES CORRELATIVOS CON LOS DATOS QUE SURJAN DE LAS DECLARACIONES JURADAS O CON LOS QUE DEBAN APORTARSE EN LA OPORTUNIDAD A QUE SE REFIERE EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 11.

B) CUANDO EN LA DOCUMENTACIÓN INDICADA EN EL INCISO ANTERIOR SE CONSIGNEN DATOS INEXACTOS QUE PONGAN UNA GRAVE INCIDENCIA SOBRE LA DETERMINACIÓN DE LA MATERIA IMPONIBLE.

⁴³⁹ Soler, Osvaldo H., “Algunos aspectos de la proyectada reforma a la ley 11.683: análisis crítico”, Periódico Económico Tributario, La Ley, del 28/7/03.

C) SI LA INEXACTITUD DE LAS DECLARACIONES JURADAS O DE LOS ELEMENTOS DOCUMENTALES QUE DEBAN SERVIRLES DE BASE PROVIENE DE SU MANIFIESTA DISCONFORMIDAD CON LAS NORMAS LEGALES Y REGLAMENTARIAS QUE FUERAN APLICABLES AL CASO.

D) EN CASO DE NO LLEVARSE O EXHIBIRSE LIBROS DE CONTABILIDAD, REGISTRACIONES Y DOCUMENTOS DE COMPROBACIÓN SUFICIENTES, CUANDO ELLO CAREZCA DE JUSTIFICACIÓN EN CONSIDERACIÓN A LA NATURALEZA O VOLUMEN DE LAS OPERACIONES O DEL CAPITAL INVERTIDO O A LA ÍNDOLE DE LAS RELACIONES JURÍDICAS Y ECONÓMICAS ESTABLECIDAS HABITUALMENTE A CAUSA DEL NEGOCIO O EXPLOTACIÓN.

E) CUANDO SE DECLAREN O HAGAN VALER TRIBUTARIAMENTE FORMAS O ESTRUCTURAS JURÍDICAS INADECUADAS O IMPROPIAS DE LAS PRÁCTICAS DE COMERCIO, SIEMPRE QUE ELLO OCULTE O TERGIVERSE LA REALIDAD O FINALIDAD ECONÓMICA DE LOS ACTOS, RELACIONES O SITUACIONES CON INCIDENCIA DIRECTA SOBRE LA DETERMINACIÓN DE LOS IMPUESTOS.

F) NO SE UTILICEN LOS INSTRUMENTOS DE MEDICIÓN, CONTROL, RASTREO Y LOCALIZACIÓN DE MERCADERÍAS, TENDIENTES A FACILITAR LA VERIFICACIÓN Y FISCALIZACIÓN DE LOS TRIBUTOS, CUANDO ELLO RESULTE OBLIGATORIO EN CUMPLIMIENTO DE LO DISPUESTO POR LEYES, DECRETOS O REGLAMENTACIONES QUE DICTE LA ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS. *(inciso incorporado por art. 201 de la Ley N° 27.430 B.O.29/12/2017.*

Por tratarse el artículo 46° de una norma de carácter penal, entendemos que no resulta legalmente apropiado el establecimiento de presunciones de intención defraudatoria con inversión de la carga de la prueba, pues ello importa una violación del principio de inocencia consagrado por el artículo 18° de la Constitución Nacional. Nos remitimos al Capítulo XII, en el cual desarrollamos la cuestión relativa a las presunciones y ficciones y, en cuanto a la presunción descrita en el inciso e) nos remitimos a lo expresado en el punto 2.4, del presente Capítulo, en lo que atañe al carácter lícito de la "elusión" tributaria.

CAPÍTULO XXXVI

LA “ASOCIACIÓN ILÍCITA” COMO DELITO AUTÓNOMO EN MATERIA TRIBUTARIA

Con la publicación en el Boletín Oficial del 22 de enero de 2004 de la Ley N° 25.874, sancionada por el Congreso de la Nación el 17 de diciembre de 2003 y promulgada el 19 de enero de 2004, un nuevo hito se inscribe en el escenario de las políticas oficiales tendientes a combatir a la evasión impositiva.

En efecto, por dicha ley se sustituye el artículo 15° de la Ley N° 24.769 (Ley Penal Tributaria), por el siguiente:

Artículo 15. El que a sabiendas:

- c) Dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la omisión de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena.*
- d) Concurriere con dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tipificados en esta ley, será reprimido con un mínimo de CUATRO (4) años de prisión.*
- e) Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la presente ley, será reprimido con prisión de TRES (3) años y SEIS (6) meses a DIEZ (10) años. Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a CINCO (5) años de prisión.*

La Ley N° 27.430 del 27/11/2017 modificó el inciso c) agregando a continuación de la acción de “cometer”, las conductas “colaborar o coadyuvar”, quedando, pues, así redactado finalmente este inciso:

- f) FORMARE PARTE DE UNA ORGANIZACIÓN O ASOCIACIÓN COMPUESTA POR TRES O MÁS PERSONAS QUE HABITUALMENTE ESTÉ DESTINADA A COMETER, COLABORAR O COADYUVAR CUALQUIERA DE LOS ILÍCITOS TIPIFICADOS EN ESTA LEY, SERÁ REPRIMIDO CON PRISIÓN DE TRES (3) AÑOS Y SEIS (6) MESES A DIEZ (10) AÑOS. SI RESULTARE SER JEFE U ORGANIZADOR, LA PENA MÍNIMA SE ELEVARÁ A CINCO (5) AÑOS DE PRISIÓN.**

Mediante la Ley N° 25.874 del 17/12/2003 citada con anterioridad se incorporan al artículo 15° de la Ley N° 24.769 a través de los incisos b) y c), dos nuevas conductas reprimidas penalmente.

El inciso b), pretende sortear las dificultades derivadas de la discusión doctrinaria acerca de si es admisible la concurrencia de dos o más personas en la comisión de los delitos tributarios o, en cambio, no lo es por tratarse de delitos “de propia mano”, es decir de aquellos que solo pueden ser cometidos por los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria. La adopción de uno u otro criterio es fundamental para atribuirle responsabilidad al tercero por considerarlo partícipe en la realización del hecho delictivo o considerarlo, en cambio, impune. La expresa tipificación como delito tributario de la concurrencia de dos o más personas para la comisión de los delitos sancionados por la Ley N°24.769, que se hizo al modificar el artículo 15°, intenta zanjar toda duda a este respecto.

Advertimos, sin embargo, que la pena mínima de CUATRO (4) años prevista en el inciso b) resulta incongruente con la naturaleza del reproche pues, teniendo en cuenta que el bien jurídico protegido en todos los casos es el mismo, en determinadas circunstancias los “partícipes” o colaboradores en un delito previsto en la Ley Penal Tributaria podrían sufrir una pena mayor a la que podría caberle al propio autor que realiza la conducta o acción típica y, además, si este gozase de libertad ambulatoria hasta que se declare su culpabilidad, se configuraría un trato desigual, por la circunstancia de que los partícipes se ven privados del beneficio de la excarcelación en razón de que el mínimo de la pena excede de tres años.

Por el inciso c) se incorpora como delito independiente a la denominada *asociación ilícita*, cuya conducta típica consiste en formar parte de una asociación, lo cual implica que debe mediar acuerdo de sus integrantes para cometer delitos a través de la alianza. El acuerdo en tal sentido debe darse con el propósito de mantener una cierta permanencia asociativa y denotar visos de organización. La permanencia viene dada por la pluralidad delictiva que la caracteriza, la que sólo puede lograrse a través de una continuada actividad durante el tiempo necesario para obtener el resultado buscado por la asociación. Teniendo en cuenta que la asociación debe estar “habitualmente” destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la Ley Penal Tributaria, el acuerdo de voluntades de sus integrantes, para que quede subsumida en el tipo penal, demanda una actividad delictiva continuada que supone una cooperación de cierta permanencia, por cuyo motivo una contribución fugaz, momentánea, sería incompatible con aquella condición.

La integración a la asociación no requiere que el sujeto realice actos materiales para encuadrarlo en la figura. Es suficiente para ello la constatación de su voluntad corporativa. No es necesario tampoco que sus integrantes se conozcan entre sí, alcanza con que cada uno conozca que es parte integrante de la asociación.

Quien presta auxilio a la asociación sin la intención de unirse a ella, aunque conozca su existencia, no integra la corporación.

Para que la conducta quede subsumida en el tipo penal, el propósito del acuerdo debe ser el de cometer delitos, en este caso de naturaleza tributaria.

La nueva figura de asociación ilícita, en el derecho tributario penal, con penas no excarcelables para todos sus miembros, se inscribe en el plan contra la evasión anunciado por el gobierno nacional. Esta figura penal ha sido creada para alcanzar con el tipo a quienes presten ayuda a los contribuyentes para evadir impuestos, cuando actúen dentro del marco de una organización delictiva.

El tributario, es un delito al que parte de la doctrina ha calificado como de “único autor” o de “propia mano”, y del cual, ahora, podría ser imputado el profesional que asesore impositivamente, el auditor, el responsable informático de la empresa, y/o terceros, en tanto

el propósito de dicha actividad profesional o comercial, hubiera sido la comisión de delitos tributarios por parte de sus clientes.

La amenaza que se percibe es que se transfigure la realidad calificando a una simple sumatoria de personas como asociación ilícita, cuando, en verdad, aquella carece de los atributos que califiquen dentro del tipo penal bajo comentario, con el propósito de que al no poder gozar del beneficio de la excarcelación, los profesionales, frente a ello, renuncien a idear legítimos mecanismos elusivos o de economía tributaria, por el potencial riesgo de colisionar con una interpretación que le asigne a tales recomendaciones alguna connotación defraudatoria.

Quedaría desplazada, así, la denominada "participación criminal", la que se da en aquellas situaciones en que dos o más personas concurren en la realización de un hecho delictivo pero sin que exista una organización de personas formada para delinquir de acuerdo a un plan predeterminado y sistemático.

Frente a ello, en los casos en que medie discrepancia con el criterio del Fisco, los asesores que supuestamente "colaborarían" con los autores del presunto delito de evasión por disminución de la carga impositiva, quedarían sometidos al riesgo de un proceso penal por el sólo hecho de no coincidir en el juzgamiento de la situación fáctica frente a las normas tributarias, ya sea que su conducta se la subsuma dentro de la figura del inciso b) o del c) del artículo 15° de la Ley Penal Tributaria. Si bien el artículo en cuestión utiliza la expresión "quien a sabiendas", con lo cual descarta todo obrar culposo dentro de las nuevas figuras, lo cierto es que el texto legal abre la puerta para que una dosis de arbitrariedad o prejuicio pueda filtrarse para calificar este tipo de conductas profesionales a la hora de formular una denuncia y/o al dictarse un auto de procesamiento o de condena en sede judicial.

El Estado se ubica en un escenario confuso y potencialmente ficticio en el cual los particulares que participan en la realización de operaciones acerca de las cuales se generan situaciones de crisis, por la discordancia en la apreciación de los efectos tributarios que devendrían sobre ellas, pueden llegar a ser calificados como reales o potenciales evasores, quedando colocados ante una situación jurídica absolutamente incómoda, que afecta y coarta la libertad de pensamiento y confianza en el propio criterio que deben imperar en el profesional al emitir su opinión sobre cualquier cuestión tributaria que sometan a su consideración sus clientes.

La lucha contra la evasión impositiva no puede ignorar y traspasar las garantías individuales en juego, con claro desprecio de la Carta Magna.

La figura de asociación ilícita del artículo 210° del Código Penal ha sido motivo de abundantes críticas por parte de la doctrina penalista. Asimismo, el Tribunal Oral Penal Federal N° 1 declaró la inconstitucionalidad de "la asociación ilícita" como tipo legal o delito autónomo por entender que se presta para múltiples interpretaciones, algunas factibles de "persecución política". El voto principal fue emitido por el Dr. Martín Federico de cuyo texto haremos una síntesis a continuación.

Federico pone énfasis en que la figura de la asociación ilícita conlleva "la indeterminación del tipo legal" lo que conduce a una "afectación grave y constante del principio constitucional de legalidad". Señalando, luego, "el escandaloso uso abusivo" por parte de algunos jueces de la "asociación ilícita" para ordenar o justificar detenciones, "de las que se hace eco la crónica cotidiana".

Martín Federico subraya: "de lo que aquí se trata es el uso del derecho penal como herramienta de persecución con el objetivo infamante de descalificación ética y jurídica del oponente; de este modo los inquisidores de cada período han impregnado a la vida pública

de delincuencia y antijuridicidad"... "Estamos ante una ley penal en blanco, como un comodín penal normativo para utilizar cuando no se encuentra ninguna figura penal disponible para penar una conducta, lo que es violatorio del principio de legalidad consagrado por el artículo 18° de la Constitución Nacional". Evoca al camarista Donna quien observa que "se trata en sí mismo, de un delito problemático, más aún cuando se lo ha confundido, y no una vez con la participación criminal y ha terminado de ser un saco roto en donde han ido a parar casos que no superan la mera complicidad en uno o varios hechos".

Desde antiguo las asociaciones constituidas con una finalidad delictiva estuvieron sometidas a penalización, forjándose la idea de que tal conducta disvaliosa debía tener características autónomas, por separado de las reglas de la participación criminal regulada en la Parte General del ordenamiento penal. Se desarrolló, además, el concepto de que el delito de asociación ilícita se impulsaba por el mero hecho preparatorio de constituirse la asociación, es decir, se cometía antes de que se configurara el delito final. De simple hecho preparatorio, pasó a adoptar independencia estructural respecto de los delitos previstos en la legislación penal, como delito autónomo.

El concepto de "tranquilidad pública o social" fue, en origen, el bien jurídico tutelado bajo la figura de la asociación ilícita, que luego pasó a ser el "orden público". La necesidad de disfrutar de la tranquilidad pública adquiere categoría de bien jurídicamente protegido.

El uso abusivo de esta figura con fines persecutorios, unido a la ambigüedad legislativa que lesiona el principio de legalidad, la fue desacreditando paulatinamente.

La asociación ilícita incorporada a la Ley Penal Tributaria está pensada para ser aplicada a quienes presten colaboración al contribuyente evasor. No está diseñada esta figura para imputarle dicho delito al contribuyente, por la simple razón de que éste sería el autor primario del delito de evasión. Una de las razones de su inclusión en la Ley Penal Tributaria, tal vez la principal, es atacar el fenómeno de las denominadas "facturas apócrifas", a través de la amenaza sobre los partícipes en la maniobra fraudulenta, es decir, los fabricantes de dichas facturas y los profesionales que a juicio del organismo fiscal son los "ideólogos" de la operatoria. De tal modo, al no entrar la confabulación orquestada en el instituto de la participación criminal, los partícipes de la misma estarían formando parte de un delito autónomo, el de asociación ilícita, que al estar penado con un mínimo de tres años y seis meses de prisión, no goza del beneficio de la excarcelación.

Cuando la Constitución dispone categóricamente que ningún habitante del país será penado sin juicio previo, proclama el viejo aforismo de que nadie será considerado culpable si no ha sido declarado tal por sentencia de un juez, como lo ha afirmado nuestra Corte Suprema desde los primeros años de su instalación ⁴⁴⁰

Este principio de inocencia que se remonta a épocas anteriores a la Revolución Francesa tuvo su consagración legislativa en la Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano de 1789, que estableció que todo hombre debía "presumirse" inocente. Esta fórmula se repite en textos legales y constitucionales hasta nuestros días y, así, en el artículo 8° de la Convención Interamericana de Derechos Humanos, párrafo 2, se dice que "toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad".

La utilización de la expresión "presunción" de inocencia ha dado lugar a que diversos autores consideraran que la misma puede ser desvirtuada y establecerse, precisamente, la presunción contraria.

⁴⁴⁰ GONZALEZ CALDERON, JUAN A, "Derecho Constitucional", Ed. Krait, Buenos Aires, 1967, p. 245

En realidad, no estamos en presencia de una "presunción", sino de un "estado jurídico" que sólo puede ser destruido mediante el dictado de una condena⁴⁴¹. También Claria Olmedo y Velez Mariconde se inclinan por denominarlo "estado de inocencia", afirmando el primero que ese estado se goza desde antes de la iniciación del proceso y no se destruye con la denuncia, el procesamiento o la acusación: se requiere una sentencia penal condenatoria basada en autoridad de cosa juzgada. Agregando que todo ciudadano debe reputarse inocente hasta que sea demostrada su culpabilidad; cuando ésta no se demuestre, el imputado debe ser absuelto sin exigir la demostración de su inocencia, y debe reintegrarse a la sociedad sin mancha alguna, precisamente porque su inocencia es presunta⁴⁴².

En este escenario, profanando el estado jurídico de inocencia del que goza todo ciudadano, se inserta la prisión preventiva decretada ante la mera sospecha de haber incurrido en la conducta reprimida por el inciso c) del artículo 15° bajo análisis.

El "estado de inocencia" constituye el fundamento de aquellas normas que tienen por finalidad permitir la libertad de los imputados de un delito, mientras no se haya pronunciado sentencia condenatoria en su contra, por lo que las disposiciones que implican un cercenamiento de la libertad ambulatoria deben quedar reservadas para situaciones extraordinarias que la ameriten, y, aún estas deben, necesariamente, ser interpretadas con criterio restrictivo. Es por ello que, en tal sentido, es pacífica la jurisprudencia al sostener que la excarcelación es una garantía constitucional y no una simple concesión de la ley procesal⁴⁴³.

A contrapelo de la opinión doctrinaria, por vía legislativa se impide que sea el juez quien juzgue la procedencia del encarcelamiento con base en su convicción de que la sentencia habrá de condenar al imputado a la pena privativa de la libertad y que la excarcelación no procediere porque la valoración de las condiciones personales del imputado hicieren presumir, fundadamente, que este intentará eludir la acción de la justicia o entorpecer las investigaciones. La medida coercitiva de la prisión preventiva, la más severa de las medidas cautelares, que subyace en el artículo 15° de la Ley Penal Tributaria, puede constituirse en una verdadera pena anticipada, en aquellos casos en que no se verifiquen tales circunstancias.

En determinadas situaciones, además, los partícipes de un delito tipificado por la Ley Penal Tributaria, a los cuales se les aplicase la prisión preventiva, podrían ser sancionados más severamente que al propio autor material del hecho antijurídico, si este gozase de libertad ambulatoria hasta la existencia de una sentencia que declare su culpabilidad, configurándose así una potencial situación de injusticia, teniendo en cuenta que el bien jurídico protegido es el mismo.

En última instancia, la discusión sobre la aplicación de la prisión preventiva (artículos 312° y 319° del C.P.P.N.) podría -al menos- morigerarse, si el Estado cumpliera con su obligación de realizar los procesos con celeridad, y el imputado pudiese conocer, a través de una sentencia, si se lo considera culpable o inocente del ilícito que se le reprocha.

En las condiciones actuales de la Argentina, donde los procesos duran muchos años (y con mayor razón en aquellos que se sustancian en virtud de los ilícitos previstos en la Ley Penal Tributaria, parece un despropósito impedir las excarcelaciones y hacer aguardar tras las rejas a quienes tal vez no sean condenados y, de tal forma, reciban un daño de imposible reparación posterior.

⁴⁴¹ DE LA RUA, FERNANDO, "Imputado", en Enc. Jur. OMEBA, Vol. XV, p. 255.

⁴⁴² Citados por OSORIO Y FLORIT, MANUEL, "Inocencia", en Enc. Jur. OMEBA, Vol. XV, p. 982 y siguientes

⁴⁴³ Entre otros, C.S.J.N., 11/9/1986, ED, 121, p. 133.

Por otra parte, señalamos en un párrafo precedente, que el inciso b) del artículo 15° apunta a zanjar la dificultad derivada de atribuirle responsabilidades al tercero ajeno a la obligación tributaria, como partícipe de un delito que solo puede ser cometido por el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

Con motivo de la inclusión del delito de “asociación ilícita” en la Ley Penal Tributaria anterior a la reforma introducida por la Ley N° 27.430 del 27/12/2017, que sólo aludía a una banda organizada para “cometer” delitos tributarios, en una edición anterior de la presente obra, dijimos: *“que el tipo delictivo de asociación ilícita está referido a una banda organizada para cometer delitos y así lo confirma la redacción del inciso c) del artículo 15° cuando reprime al que a sabiendas formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la Ley Penal Tributaria. Ello así, el tipo delictivo de la “asociación ilícita” no puede aplicarse a estos delitos pues las organizaciones o asociaciones no pueden cometerlos por sí mismas, a lo sumo, podrán auxiliar a los sujetos pasivos para que incurran en ellos. En efecto, en el delito de evasión, tanto en la simple cuanto en la agravada, el autor del delito es el obligado a pagar el compromiso tributario y sólo el puede incurrir en la figura defraudatoria. “Cometer” es equivalente a realizar, ejecutar, efectuar, hacer, perpetrar, consumir, y ninguno de estos actos puede atribuirse a quien no es titular de la deuda impositiva”⁴⁴⁴.*

La Ley N° 27.430 del 27/12/2017 vino a enmendar la situación señalada en el párrafo anterior modificando, según vimos con anterioridad, el inciso c) agregando a continuación de la acción de “cometer”, las conductas “colaborar o coadyuvar”,

Téngase en cuenta, a mayor abundamiento, que si la intención ha sido la de sancionar a quienes emitan facturas apócrifas o las comercialicen, cabría preguntarse si tales conductas han sido receptadas por la legislación mediante un tipo penal que las reproche pues, de no ser así, no habría modo de atribuirle responsabilidad a los miembros de una asociación creada con tal finalidad, ya que no habrían incurrido en delito alguno. La finalidad de la asociación ilícita “tiene que ser la ejecución de actos calificados por la ley como delitos del derecho penal, pues si éstos no se tipificaran como tales la asociación carecería de ilicitud” (CSJN, “Stancanelli, Néstor E. y otro, Considerando 3°, La Ley, t.2001 F, p.833).

En el caso puntual de la figura plasmada en el inciso c) del artículo 15° de la Ley Penal Tributaria, la organización o asociación debe estar habitualmente destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en esta ley para que sea punible la conducta atribuible al sujeto que forma parte de ella. Entonces, como la falsificación o comercialización de facturas o documentos equivalentes no es una conducta prevista en dicho plexo normativo, las asociaciones formadas con tal propósito no están alcanzadas por el inciso c) del citado artículo. Ello no obsta que la conducta antes descripta pueda quedar incurso dentro de las previsiones del inciso b), en tanto dicha contribución importe una participación criminal en la comisión de un delito de naturaleza tributaria.

⁴⁴⁴ Soler, Osvaldo H., “Tratado de Derecho Tributario”, 5° Edición, T° II, pág.530 y sig., Ed. La Ley.

CAPITULO XXXVII

LA OMISION DE IMPUESTOS

Hemos analizado en los capítulos precedentes los ilícitos en los que se perjudica al Fisco mediante fraude, es decir, una deliberada actitud engañosa por parte del autor de la infracción. Será objeto del presente el estudio de aquellas figuras infraccionales en las que el aludido perjuicio patrimonial al erario público se produce sin que medie el accionar fraudulento del autor.

1. La omisión de los contribuyentes y responsables en general

El artículo 45° de la Ley N° 11.683, hasta la sanción de la Ley N° 27.430 del 27/12/2017, expresaba:

"El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones Juradas o por ser Inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el cincuenta por ciento y el ciento por ciento del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención o percepción que omitieran actuar como tales.

Será sancionado con la misma multa quien mediante la falta de presentación de declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad, o por ser Inexactos los presentados, omitiera la declaración y/o pago de ingresos a cuenta o anticipos de Impuestos".

La omisión a que se refiere el primer párrafo del presente artículo será sancionada con una multa de UNA (1) hasta CUATRO (4) veces el impuesto dejado de pagar o retener cuando éste se origine en transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior. Se evaluará para la graduación de la sanción el cumplimiento, por parte del contribuyente, de los deberes formales establecidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos para el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de las transacciones internacionales. (Párrafo incorporado por art. 1°, punto XV de la Ley N° 25.795 (B.O. 17/11/2003).

La Ley N° 27.430 sustituyó el artículo 45, por el siguiente:

"ARTÍCULO 45.- OMISIÓN DE IMPUESTOS. SANCIONES. SERÁ SANCIONADO CON UNA MULTA DEL CIENTO POR CIENTO (100%) DEL GRAVAMEN DEJADO DE PAGAR, RETENER O PERCIBIR OPORTUNAMENTE, SIEMPRE QUE NO CORRESPONDA LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 46 Y EN TANTO NO EXISTA ERROR EXCUSABLE, QUIENES OMITIEREN:

A) EL PAGO DE IMPUESTOS MEDIANTE LA FALTA DE PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES JURADAS O POR SER INEXACTAS LAS PRESENTADAS.

B) ACTUAR COMO AGENTES DE RETENCIÓN O PERCEPCIÓN.

C) EL PAGO DE INGRESOS A CUENTA O ANTICIPOS DE IMPUESTOS, EN LOS CASOS EN QUE CORRESPONDA PRESENTAR DECLARACIONES JURADAS, LIQUIDACIONES U OTROS INSTRUMENTOS QUE CUMPLAN SU FINALIDAD, MEDIANTE LA FALTA DE SU PRESENTACIÓN, O POR SER INEXACTAS LAS PRESENTADAS.

SERÁ REPRIMIDO CON UNA MULTA DEL DOSCIENTOS POR CIENTO (200%) DEL TRIBUTO DEJADO DE PAGAR, RETENER O PERCIBIR CUANDO LA OMISIÓN A LA QUE SE REFIERE EL PÁRRAFO ANTERIOR SE VINCULE CON TRANSACCIONES CELEBRADAS ENTRE SOCIEDADES LOCALES, EMPRESAS, FIDEICOMISOS O ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES UBICADOS EN EL PAÍS CON PERSONAS FÍSICAS, JURÍDICAS O CUALQUIER OTRO TIPO DE ENTIDAD DOMICILIADA, CONSTITUIDA O UBICADA EN EL EXTERIOR.

CUANDO MEDIARA REINCIDENCIA EN LA COMISIÓN DE LAS CONDUCTAS TIPIFICADAS EN EL PRIMER PÁRRAFO DE ESTE ARTÍCULO, LA SANCIÓN POR LA OMISIÓN SE ELEVARÁ AL DOSCIENTOS POR CIENTO (200%) DEL GRAVAMEN DEJADO DE PAGAR, RETENER O PERCIBIR Y, CUANDO LA CONDUCTA SE ENCUENTRE INCURSA EN LAS DISPOSICIONES DEL SEGUNDO PÁRRAFO, LA SANCIÓN A APLICAR SERÁ DEL TRESCIENTOS POR CIENTO (300%) DEL IMPORTE OMITIDO.”.

Como puede apreciarse se reemplaza la multa graduable entre el cincuenta por ciento (50 %) y el ciento por ciento (100 %) por la fija del ciento por ciento (100 %).

Se reemplaza la sanción de multa de una (1) hasta cuatro (4) veces por la del doscientos por ciento (200 %) en los casos en que la omisión de pagar el tributo a los que se refieren los incisos a), b) y c), se vincule con transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos permanentes ubicados en el país con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior.

Se prevé que en caso de mediar reincidencia en la comisión de las conductas tipificadas en los incisos a), b) y c), la sanción por omisión se elevará al doscientos por ciento (200 %).

También en caso de reincidencia, la sanción se elevará al doscientos por ciento (200 %) cuando la omisión se vincule con transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos permanentes ubicados en el país con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior.

Tal como está redactada la norma, las conductas comprendidas en la misma son las siguientes:

- Omitir el pago de impuestos, sus anticipos o pagos a cuenta, sin presentación de declaraciones juradas, liquidaciones o instrumentos que hagan sus veces.

- Omitir el pago de impuestos, sus anticipos o pagos a cuenta, mediando la presentación de declaraciones juradas, liquidaciones o Instrumentos que hagan sus veces, que sean inexactos.

Como se ve, se requiere la concurrencia de dos elementos para la configuración de la infracción: en primer lugar, la existencia de un pago por un importe inferior al que hubiera correspondido, y, en segundo lugar, la falta de presentación o la inexactitud de los instrumentos mencionados.

Es por ello que, al no estar comprendida en la descripción del tipo infraccional, no está sujeta a sanción la conducta de aquel contribuyente o responsable que, habiendo presentado en término una declaración jurada correctamente confeccionada, no procede a pagar el impuesto adeudado.

No se incrimina, pues, la simple mora en el pago de los tributos, si bien el perjuicio patrimonial para el erario público constituye un elemento imprescindible para la configuración del ilícito⁴⁴⁵.

Cuando la infracción se comete mediante la falta de presentación de declaraciones juradas, este hecho se encuentra asimismo receptado por los artículos 38° y 39° de la Ley N° 11.683 (t.o.1998), debiendo aplicarse sólo la pena del artículo 45°, en razón de que este múltiple encuadramiento es un caso típico de la relación de consunción, en el que la pena del delito de daño subsume a la de la infracción de peligro.

Sujetos activos de esta infracción pueden serlo tanto los contribuyentes o responsables por deuda propia cuanto los responsables por deuda ajena, y, en cuanto a la forma de culpabilidad que hace incurrir al imputado en las sanciones previstas, es decir, la forma culposa o dolosa, los autores se inclinan en general en el sentido de que la figura es culposa⁴⁴⁶ y así lo ha entendido también la jurisprudencia⁴⁴⁷.

Entendemos que ello resulta válido para la infracción que se comete mediante la presentación de declaraciones juradas inexactas, ya que sería dolosa la actitud de quien incurre en ardides o engaños al efectuar estas presentaciones, y a ello está dirigida la prevención que efectúa la propia norma cuando condiciona la procedencia de la sanción establecida "siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46°".

En cambio, cuando se trata de la otra modalidad comisiva, esto es, la omisión de pago mediando falta de presentación de declaraciones Juradas, liquidaciones o Instrumentos que hagan sus veces, consideramos que quedan comprendidas tanto las formas culposas cuanto las dolosas. Es decir, que en los casos de la acción típica quedan subsumidas tanto las omisiones de presentación de la documentación indicada imputables a una negligencia del contribuyente o responsable, cuanto las que tienen su origen en una decisión deliberada del mismo.

⁴⁴⁵ T. F. N., sala A, "TOBAL, Ricardo E.", en Impuestos XXXVIII, p. 1533/4, C. N. Fed. Rosario, sala A, "Cerámica Fighiera", en Impuestos XLII-A, p. 1113, D.G.I., Instrucción 355, D.A.T.J. del 20/8/1982.

⁴⁴⁶ GARCIA BELSUNCE, HORACIO A., "Derecho Tributario Penal", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1985, p. 291.

GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. y NAVARRINE, SUSANA C., "Procedimiento Tributario", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1979, p. 208.

JARACH, DINO, "Curso superior de Derecho Tributario", Ed. CIMA, Buenos Aires, 1969, p. 361.

FERNANDEZ DE LA PUENTE, ELENA, en "Derecho Fiscal", Vol. XL-A, p. 103.

⁴⁴⁷ C. N. Fed., sala IV Cont. Adm., "Clemente Lococo, S.A.", en Errepar, Procedimiento Fiscal, Vol. II, p. 303.002.007, N° 46

La norma que estamos analizando también condiciona su aplicabilidad a la inexistencia de error excusable. Nos remitimos a lo expresado acerca de esta causal de exculpación en el Capítulo XXVIII, apartado 1.2.3.

2. La omisión de los agentes de retención o percepción

La incorporación de los agentes de retención a esta infracción se produce con motivo de la sanción de la Ley N° 17.595, en el año 1967, para llenar el vacío normativo que había llevado a la jurisprudencia a declarar que la falta de retención sólo podía ser sancionada como una infracción puramente formal, agregándose a los agentes de percepción dentro del mismo concepto, por la Ley NQ 20.024, del año 1972.

Consideramos que la conducta reprimida por la norma del artículo 45° de la Ley N° 11.683 requiere la existencia de un perjuicio patrimonial para el erario, por lo que la infracción recién puede considerarse consumada en el momento en que se produce el vencimiento del plazo para el ingreso de las retenciones y percepciones practicadas. Recordemos que la actuación de los agentes de retención y percepción consiste en dos actos diferenciados, el primero de los cuales importa la acción de retener o percibir y el segundo el Ingreso al Fisco de la suma retenida o percibida.

Por ello, entendemos que no está comprendida en el ámbito del artículo 45° la conducta de aquel agente de retención o percepción que, habiendo omitido efectuar la amputación o la adición del tributo, procede, sin embargo, al ingreso tempestivo de las sumas adeudadas, estando en este caso tan sólo incurso en las sanciones del artículo 39° de la Ley N° 11.683{

En cuanto a la culpabilidad exigida, entendemos que basta para Incurrir en la infracción una actuación meramente culposa o negligente, siéndole también de aplicación la exclusión de punibilidad por la existencia de error excusable, pues no se justificaría de otro modo la inclusión de estos agentes en el mismo régimen jurídico que a los contribuyentes o responsables por deuda ajena⁴⁴⁸.

Obviamente, cuando la omisión de actuación del agente de retención o percepción se hubiere generado en razón de que el tributo ya fue Ingresado por el contribuyente y ello surja de un comprobante que acredite el pago, en tanto dicho ingreso se haya realizado con anterioridad al momento en que nace la responsabilidad solidaria de los agentes, no puede válidamente sostenerse la aplicación de la pena por omisión.

Este criterio, que ya hemos sostenido con anterioridad⁴⁴⁹ difiere del desarrollado por Villegas, en la diferente naturaleza atribuida al acto de amputar retentivamente el gravamen, pues para nosotros la detracción no es facultativa sino un acto integrante de la obligación.

⁴⁴⁸ VILLEGAS, HÉCTOR B. " Los agentes de retención y de percepción", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1976, p. 150

⁴⁴⁹ Derecho Tributario Penal, en Impuestos, XLVII-A, p. 1012

CAPITULO XXXVIII

LA RETENCION INDEBIDA

1. Apropiación indebida de tributos

El art. 6° de la Ley N° 24.769 reprimía con prisión de dos a seis años, al *"agente de retención o percepción de tributos nacionales que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de \$ 10.000 por cada mes"*.

La Ley N° 26.735 modificó el texto legal por el siguiente:

Artículo 6°: "Será reprimido con prisión de dos a seis años el agente de retención o de percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de \$ 40.000 por cada mes."

Por lo tanto, el monto configurativo de la retención indebida pasó a ser de \$ 40.000 por cada mes, extendiéndose la tutela jurídica a los tributos provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Por su parte, el artículo 48° de la Ley N° 11.683 (t.o.1998) sanciona con multa de dos hasta diez veces el tributo retenido o percibido, a los agentes de retención o percepción que lo mantengan en su poder, después de vencidos los plazos en que debieran ingresarlo.

El texto del artículo 6° de la ley penal tributaria vigente antes de la sanción de la Ley N° 27.430 del 27/12/2017 modificó la redacción contenida en el artículo 8° de su antecesora (Ley N° 23.771) que definía el tipo delictivo en forma idéntica a como lo especifica el artículo 48° de la Ley N° 11.683 (t.o.1998). Sin embargo, las expresiones empleadas por el mencionado artículo 6° no impide arribar a la conclusión de que los tipos definidos en ambas disposiciones identifican a la misma conducta. Las diferencias son mínimas y no alcanzan a conmovir la conclusión precedente.

Antes de la reforma introducida a la Ley N° 11.683 por la Ley N° 21.258, la retención indebida de impuestos por los agentes de retención y percepción, estaba contenida en el artículo que reprimía la defraudación genérica, en un párrafo que aludía a quien mantuviera fraudulentamente en su poder el tributo retenido o percibido después de vencidos los plazos en que debieron ingresarlos, sin necesidad de intimidación alguna.

La supresión de la condición relativa a la conducta "fraudulenta" del sujeto activo del delito ha dado motivo, en su momento, para el renacimiento de la polémica cuestión acerca de la

naturaleza objetiva o subjetiva de la infracción, y que consiste en dilucidar si a los fines del encuadramiento en el tipo infraccional debe ser tenido o no en cuenta el aspecto subjetivo de la imputabilidad.

En nuestra opinión, siguiendo el criterio de que las figuras penales tributarias requieren que la imputación del ilícito sea efectuada tanto objetiva cuanto subjetivamente hemos rechazado la posibilidad de la aplicación de las penas por la mera comprobación de la situación objetiva. La eliminación de la expresión "fraudulentamente", entonces, no le da un carácter meramente objetivo a la figura delictiva: lo que hace es suprimir la condición de que la acción del agente se concrete mediante un ardid o engaño a través de la presentación de declaraciones engañosas o la ocultación maliciosa, como pide, en cambio la figura defraudatoria del artículo 46° de la Ley N° 11.683 (t.o.1998) o los ardidés del artículo 1° de la Ley N° 24.769.

Por ello, la no exigibilidad de la conducta fraudulenta, no debe entenderse como una desvirtuación de la necesidad de la imputación subjetiva como fundamento para la aplicación de las penas. Sin embargo, ello dio lugar a interpretaciones encontradas de las diversas salas del Tribunal Fiscal de la Nación, hasta que, reunidas ellas en plenario, se decidió que sólo una actuación dolosa era la que correspondía ser tenida en cuenta a los fines de la aplicación de la sanción entonces contenida en el segundo párrafo del artículo 45° de la Ley N° 11.683, equivalente al actual artículo 48°⁴⁵⁰.

Dicho criterio ya había sido sustentado con anterioridad por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al interpretar un texto legal que tampoco exigía la conducta "fraudulenta" de los agentes de retención⁴⁵¹, ratificado en otras causas⁴⁵², al expresarse que la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente de retención que omitió ingresar en término los importes retenidos no basta para configurar la infracción, ya que, aun cuando en la percepción de las multas exista un interés fiscal, ello no permite el apartamiento de los principios liminares del derecho penal entre los cuales se encuentra el de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva cuanto subjetivamente⁴⁵³.

Al analizar la Corte Suprema de Justicia de la Nación el texto del artículo 47° de la Ley N° 11.683 en su anterior redacción, luego de suprimida la expresión "fraudulentamente", en los autos "Uzandizaga, Perrone y Juliarena SRL", ratificó el criterio precedentemente expuesto, desechando la aplicación de sanciones por la sola constatación de la materialidad de la infracción⁴⁵⁴.

Recordemos aquí, aun cuando excede el marco de esta obra, las posturas sostenidas por los tribunales de la Provincia de Buenos Aires en la materia que, ante una norma de similar contenido que el anterior artículo 47° de la Ley N° 11.683 varió su postura de considerar el ilícito como puramente objetivo hasta admitir la necesidad de la imputación subjetiva, aun cuando lo hace con una inversión de la carga de la prueba, ya que se exige al imputado que demuestre su inocencia, al sostenerse que el mantenimiento de las sumas en poder del agente crea una razonable presunción que debe ser desvirtuada por las pruebas que éste produzca⁴⁵⁵.

⁴⁵⁰ "Frigorífico Siracusa, S. A.", del 23/10/1980

⁴⁵¹ "Parafina del Plata", del 2/9/1968, en Derecho Fiscal, XXII, p. 707.

⁴⁵² Miras, Guillermo, del 18/10/1973, en Derecho Fiscal, XXIV, p. 576

⁴⁵³ C.S.J., 6.4.1974, "Papelería Hurlingham", en Derecho Fiscal, XXIV, p. 591 C.N.Fed., sala 1 Cont. Adm., 27/6/1980, "Yáñez, Fidencio", en Errepar, Procedimiento Fiscal, Vol. II, p. 303.001.004.

⁴⁵⁴ En la Información, Vol. XLIV, p. 1231.

⁴⁵⁵ T. Fisc. Ap., 2/9/1981, "Coop. Agr. Gral. Conesa".

S.C.J. Buenos Aires, 31/5/1983, "Banco Océánico Coop. Ltda."

S.C.J. Buenos Aires, 13/9/1983, "Coop. Rural Ltda. Alfa"

Admitida la introducción del elemento subjetivo en el análisis del tipo delictivo restaría examinar aun, frente a la ausencia de una mención expresa en la ley, si la figura es comprensiva de las dos formas básicas de la culpabilidad, o sólo de la forma dolosa.

En nuestra opinión, el tipo infraccional es necesariamente doloso, aun cuando ni la redacción del actual artículo 48° de la Ley N° 11.683 ni el artículo 6° de la Ley N° 24.769 incluyan la expresión "fraudulentamente" en la descripción del tipo. Ello es así en razón de que la técnica adoptada por la legislación represiva en nuestro país ha sido, tradicionalmente, la de establecer expresamente las figuras culposas, por lo que, al no hacerse referencia a una determinada forma de culpabilidad ello obliga a interpretar que la conducta exigida debe ser necesariamente dolosa.

Así, hemos dicho oportunamente⁴⁵⁶: *Queda descartada, pues, la posibilidad de someter a las sanciones previstas en el artículo 48° de la Ley N° 11.683 y en el artículo 6° de la Ley N° 24.769 a los agentes de retención y percepción que no hayan efectuado el ingreso tempestivo de las sumas retenidas por haber obrado con imprudencia o negligencia, es decir, cuando medie una conducta culposa. En tal caso, si la omisión de ingreso se ha configurado por falta de presentación de declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que hagan sus veces, la conducta del agente quedaría encuadrada en las previsiones del artículo 45° de la Ley N° 11.683.*

Con la sanción de la Ley N° 27.430 del 27/11/2017, la figura delictiva bajo comentario quedó tipificada en el artículo 4° con la siguiente redacción:

ARTÍCULO 4°.- APROPIACIÓN INDEBIDA DE TRIBUTOS. SERÁ REPRIMIDO CON PRISIÓN DE DOS (2) A SEIS (6) AÑOS EL AGENTE DE RETENCIÓN O DE PERCEPCIÓN DE TRIBUTOS NACIONALES, PROVINCIALES O DE LA CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES, QUE NO DEPOSITARE, TOTAL O PARCIALMENTE, DENTRO DE LOS TREINTA (30) DÍAS CORRIDOS DE VENCIDO EL PLAZO DE INGRESO, EL TRIBUTO RETENIDO O PERCIBIDO, SIEMPRE QUE EL MONTO NO INGRESADO, SUPERARE LA SUMA DE CIENTO MIL PESOS (\$ 100.000) POR CADA MES.

Se fija el límite temporal de 30 días corridos a partir del vencimiento del plazo del ingreso del tributo retenido o percibido, en vez de *los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso vigente antes de la reforma y se elevó el monto de la retención indebida a la suma de \$ 100.000 por cada mes.*

Las infracciones cometidas por los agentes de retención quedan, pues, comprendidas en las siguientes disposiciones:

- a) En el segundo párrafo del artículo 45° de la Ley N° 11.683, cuando han omitido actuar como tales, en forma culposa;
- b) En el artículo 4° de la Ley N° 27.430, cuando se ha practicado la retención o percepción y no han sido ingresados los importes pertinentes al fisco, con dolo.

2. Apropiación indebida de recursos de la seguridad social

El artículo 9° de la Ley N° 24.769, antes de la reforma por Ley N° 26.735 disponía: Seré reprimido con prisión de dos a seis años, el agente de retención de aportes del sistema de

S.C.J. Buenos Aires, 27/9 /1983, "Coop. Agric. Ganad. de Acevedo".

⁴⁵⁶ Soler, Osvaldo H., "Tratado de Derecho Tributario", T° II, pág. 544, Ed. La Ley, 5° Edición.

seguridad social nacional que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, los importes retenidos, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cinco mil pesos (\$ 5.000) por cada período.

Por imperio de la última de las leyes mencionadas, el texto de dicho artículo había quedado redactado del siguiente modo:

Artículo 9°.- “Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el empleador que no depositare total o parcialmente dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes, siempre que el monto no ingresado superase la suma de veinte mil pesos (\$20.000) por cada mes.

Idéntica sanción tendrá el agente de retención o percepción de los recursos de la seguridad social que no depositare total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de veinte mil pesos (\$20.000) por cada mes.

La Administración Federal de Ingresos Públicos o el organismo recaudador provincial o el correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires habilitará, a través de los medios técnicos e informáticos correspondientes o en los aplicativos pertinentes, la posibilidad del pago por separado y en forma independiente al de las demás contribuciones patronales, de los aportes retenidos por el empleador a sus dependientes y de las retenciones o percepciones de los agentes obligados respecto de los recursos de la seguridad social”.

El tope a partir del cual se configura el delito de apropiación indebida de los recursos de la seguridad social pasó de \$ 5.000 a \$ 20.000 por mes y se precisa que el sujeto activo del delito puede serlo tanto el empleador como el agente de retención o percepción de dichos aportes percibidos y no ingresados. Además, se extiende la penalización a la retención indebida de los aportes correspondientes al ámbito provincial y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Con motivo de la reforma introducida por la Ley N° 27.430 del 27/12/2017 el tipo antijurídico está tipificado actualmente en el artículo 7° con la siguiente redacción:

ARTÍCULO 7°.- APROPIACIÓN INDEBIDA DE RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL. SERÁ REPRIMIDO CON PRISIÓN DE DOS (2) A SEIS (6) AÑOS EL EMPLEADOR QUE NO DEPOSITARE TOTAL O PARCIALMENTE DENTRO DE LOS TREINTA (30) DÍAS CORRIDOS DE VENCIDO EL PLAZO DE INGRESO, EL IMPORTE DE LOS APORTES RETENIDOS A SUS DEPENDIENTES CON DESTINO AL SISTEMA DE LA SEGURIDAD SOCIAL, SIEMPRE QUE EL MONTO NO INGRESADO SUPERASE LA SUMA DE CIENTO MIL PESOS (\$ 100.000), POR CADA MES.

IDÉNTICA SANCIÓN TENDRÁ EL AGENTE DE RETENCIÓN O PERCEPCIÓN DE LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL QUE NO DEPOSITARE TOTAL O PARCIALMENTE, DENTRO DE LOS TREINTA (30) DÍAS CORRIDOS DE VENCIDO EL PLAZO DE INGRESO, EL IMPORTE RETENIDO O PERCIBIDO, SIEMPRE QUE EL MONTO NO INGRESADO SUPERASE LA SUMA DE CIENTO MIL PESOS (\$ 100.000), POR CADA MES.

Se fija el límite temporal de 30 días corridos a partir del vencimiento del plazo del ingreso del tributo, en vez de *los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso vigente antes de la reforma y se elevó el monto de la suma no ingresada a \$ 100.000 por cada mes.*

CAPITULO XXXIX

APROVECHAMIENTO INDEBIDO DE SUBSIDIOS Y OBTENCIÓN FRAUDULENTO DE BENEFICIOS FISCALES

1. Aprovechamiento indebido de subsidios

El artículo 3° de la Ley N° 24.769 disponía que “*será reprimido con prisión de tres años y seis meses a nueve años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechara indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional directo de naturaleza tributaria, siempre que el monto de lo percibido supere la suma de \$ 100.000 en un ejercicio anual*”.

Con la reforma introducida por la Ley N° 27430 del 27/12/2017 este artículo ha quedado redactado del siguiente modo:

ARTÍCULO 3°.- APROVECHAMIENTO INDEBIDO DE BENEFICIOS FISCALES. SERÁ REPRIMIDO CON PRISIÓN DE TRES (3) AÑOS Y SEIS (6) MESES A NUEVE (9) AÑOS EL OBLIGADO QUE MEDIANTE DECLARACIONES ENGAÑOSAS, OCULTACIONES MALICIOSAS O CUALQUIER OTRO ARDID O ENGAÑO, SE APROVECHARE, PERCIBIERE O UTILIZARE INDEBIDAMENTE REINTEGROS, RECUPEROS, DEVOLUCIONES, SUBSIDIOS O CUALQUIER OTRO BENEFICIO DE NATURALEZA TRIBUTARIA NACIONAL, PROVINCIAL O CORRESPONDIENTE A LA CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES SIEMPRE QUE EL MONTO DE LO PERCIBIDO, APROVECHADO O UTILIZADO EN CUALQUIERA DE SUS FORMAS SUPERE LA SUMA DE UN MILLÓN QUINIENTOS MIL DE PESOS (\$ 1.500.000) EN UN EJERCICIO ANUAL.(énfasis nuestro)

El nuevo texto legal incorpora a continuación de la expresión “aprovechare” los vocablos “percibiere o utilizare”, que hemos subrayado en el párrafo precedente.

Estamos en presencia de una utilización desnaturalizada de alguno de los subsidios tributarios concedidos por el Estado Nacional, provincial o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

La actuación de los sujetos activos debió haber dado lugar a la percepción de una suma dineraria a la que no se tenía derecho, en concepto de reintegros, devoluciones o subsidios.

En esta figura, la actividad del sujeto que comete el delito está enderezada a inducir a error al organismo fiscal, de modo tal que éste realice un acto positivo que implique el reconocimiento de un beneficio o incentivo tributario en cabeza del propio autor del delito. La finalidad perseguida por el sujeto activo implica una maniobra claramente defraudatoria, ya

que lo que se procura es un acto de disposición patrimonial del Fisco en beneficio del autor del delito. En tal sentido, todos los casos mencionados tienen como común denominador la intención de obtener un pago en dinero del Fisco al agente del delito.

Se trata de un delito de resultado o de daño concreto, que exige para su configuración el dolo directo, es decir el conocimiento y la intención de percibir sumas superiores a \$ 1.500.000 por los conceptos indicados y, además, el despliegue de maniobras ardidosas. La falta de percepción de las sumas pretendidas no consuma el delito de resultado pero, en tal caso, si en el *iter criminis* el sujeto realiza actos de ejecución mediante los cuales comienza a actuar inequívocamente en dirección al delito, se estaría en presencia del delito en grado de tentativa.

Coincidimos con Villegas⁴⁵⁷ cuando al definir al “subsidio” como la ayuda o auxilio que se presta a alguna persona u organismo con fines solidarios o de fomento, observa que de la terminología legal se desprende que los reintegros, recuperos o devoluciones deben estar conectados con la noción de ayuda solidaria, y no se trata de las repeticiones de pagos indebidos, pues, si con ardid o engaño se defrauda al fisco mediante una devolución por un supuesto pago indebido inexistente, el ilícito habrá de encuadrar en la figura del fraude a la Administración Pública del art. 174, inc. 5, del Código Penal.

La utilización del término "subsidios" puede de algún modo considerarse como una expresión genérica que engloba a todos los beneficios de carácter tributario, lo que se ve corroborado por el agregado “o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria nacional, provincial o correspondiente a la ciudad autónoma de buenos aires” efectuado por la norma bajo análisis, lo cual otorga a la enumeración de los restantes incentivos fiscales el carácter meramente enunciativo.

2. Obtención fraudulenta de beneficios fiscales

El artículo 4° de la Ley N° 24.769 establecía: *“Será reprimido con prisión de uno a seis años el que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, obtuviere un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de una exención, desgravación, diferimiento, liberación, reducción, reintegro, recupero o devolución tributaria al Fisco Nacional”*.

La Ley N° 27.430 del 27/12/2017 incluye a esta figura delictiva en el artículo 8° de la Ley Penal Tributaria con una redacción similar a la de su antecesora pero señalando expresamente que la conducta antijurídica refiere tanto a beneficios originados en el Fisco nacional cuanto al provincial y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. La nueva y actual redacción del tipo penal es la siguiente:

ARTÍCULO 8°.- OBTENCIÓN FRAUDULENTE DE BENEFICIOS FISCALES. SERÁ REPRIMIDO CON PRISIÓN DE UNO (1) A SEIS (6) AÑOS EL QUE MEDIANTE DECLARACIONES ENGAÑOSAS, OCULTACIONES MALICIOSAS O CUALQUIER OTRO ARDID O ENGAÑO, SEA POR ACCIÓN O POR OMISIÓN, OBTUVIERE UN RECONOCIMIENTO, CERTIFICACIÓN O AUTORIZACIÓN PARA GOZAR DE UNA EXENCIÓN, DESGRAVACIÓN, DIFERIMIENTO, LIBERACIÓN, REDUCCIÓN, REINTEGRO, RECUPERO O DEVOLUCIÓN, TRIBUTARIA O DE LA SEGURIDAD SOCIAL, AL FISCO NACIONAL, PROVINCIAL O DE LA CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES.

Nos remitimos al Capítulo XIII, en el cual estudiamos el tema de la exención tributaria.

⁴⁵⁷ VILLEGAS, HÉCTOR B, “Régimen Penal Tributario Argentino”, Ed. Depalma, 1998, pág.297

La "exención" ha sido definida por los autores de diversa manera. Así, hay quienes sostienen que se trata de una situación jurídica de origen legal que, aun hallándose reunidos los supuestos fácticos del hecho imponible, impide el nacimiento de la obligación tributaria⁴⁵⁸, en tanto que para otros es una dispensa legal de pago o exigibilidad del tributo⁴⁵⁹, o una liberalidad de la ley consistente en dejar de gravar lo que debe ser imponible de conformidad con el objeto del gravamen⁴⁶⁰.

La "desgravación", en cambio, consiste en una detracción de materia imponible, autorizada por la normativa tributaria, caracterizada por una política de naturaleza extrafiscal tendiente a promover cierta región o un sector específico de la actividad económica⁴⁶¹.

En ambos supuestos existe una reducción, total o parcial del cuántum de la obligación tributaria, por lo que la actividad del autor del delito se inscribe dentro del marco más general de la "evasión", es decir, la voluntaria sustracción al cumplimiento de las obligaciones fiscales. La finalidad perseguida por los sujetos activos está dada por el logro de una disminución de sus obligaciones fiscales.

Los diferimientos se caracterizan por el propósito de promocionar a ciertas regiones o actividades concediendo el Estado ciertos beneficios, entre los cuales se anotan los diferimientos o suspensiones temporarias para el pago de tributos o el otorgamiento de plazos mayores para satisfacerlos, debiendo el contribuyente cumplir ciertos requisitos. La simulación tendiente a exhibir el adecuado cumplimiento de estos requisitos, mediante la cual se obtiene la autorización, reconocimiento o certificación pertinente, hace caer la conducta del contribuyente en el delito sancionado por el artículo 4º bajo examen.

Los reintegros, recuperos o devoluciones tributarias, en cambio, importan una disposición patrimonial para el Fisco en beneficio del autor del delito, teniendo como común denominador la intención de obtener un pago en dinero del Fisco.

Los medios ardidosos están enderezados a inducir a error al Estado con el propósito de incitarlo a reconocer, certificar o autorizar el beneficio o incentivo tributario que ilegítimamente se pretendiere gozar.

⁴⁵⁸ LANZIANO, WASHINGTON, "Teoría general de la exención tributaria", Montevideo, 1979, p.11.

⁴⁵⁹ GIULIANI FONROUGE, CARLOS M., "Derecho Financiero", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1987, vol. I, p. 291.

⁴⁶⁰ JARACH, DINO, "Impuesto a las Ganancias", Ed. Cangallo, Buenos Aires, 1980, p. 381.

⁴⁶¹ NUÑEZ, EDUARDO J., "Los incentivos fiscales en el Derecho Tributario Argentino", Ed. La Ley, Buenos Aires, 1982, p.15.

CAPITULO XL

INSOLVENCIA FISCAL FRAUDULENTA

1. Hecho punible

El artículo 9° de la Ley Penal Tributaria, conforme a la Ley N° 27.430 del 27/12/2017 tipifica el delito conocido como “provocación de insolvencia patrimonial” en los siguientes términos:

ARTÍCULO 9°.- INSOLVENCIA FISCAL FRAUDULENTA. SERÁ REPRIMIDO CON PRISIÓN DE DOS (2) A SEIS (6) AÑOS EL QUE HABIENDO TOMADO CONOCIMIENTO DE LA INICIACIÓN DE UN PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO O JUDICIAL TENDIENTE A LA DETERMINACIÓN O COBRO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS O DE APORTES Y CONTRIBUCIONES DE LA SEGURIDAD SOCIAL NACIONAL, PROVINCIAL O DE LA CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES, O DERIVADAS DE LA APLICACIÓN DE SANCIONES PECUNIARIAS, PROVOCARE O AGRAVARE LA INSOLVENCIA, PROPIA O AJENA, FRUSTRANDO EN TODO O EN PARTE EL CUMPLIMIENTO DE TALES OBLIGACIONES.

La Ley N° 27.4 30 amplía la tutela a los fiscos provinciales y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Según se observa, la figura penal pide dos elementos objetivos básicos: a) Que se haya iniciado un procedimiento administrativo o judicial y b) Que se provoque o agrave la insolvencia propia o ajena, frustrándose en todo o en parte el cumplimiento de las obligaciones tributarias o de la seguridad social o el derivado de la aplicación de sanciones pecuniarias.

A lo cual cabe agregar que el autor, habiendo tomado conocimiento de la iniciación de tales procedimientos, tuvo la intención de no cumplir con dichas obligaciones, configurándose, así, la existencia de dolo.

Los medios comisivos empleados para incurrir en el tipo penal no están especificados en la descripción de la figura, entendiéndose que resultan comprensivos todos los hechos o actos jurídicos perfeccionados con el objeto de destruir, inutilizar, disminuir el valor, ocultar o perjudicar de cualquier manera los bienes materiales o inmateriales que componen el patrimonio del contribuyente, incluyéndose las acciones engañosas, simuladas y los ardises efectuados para exhibir un desplazamiento patrimonial ficticio e, inclusive, real, en donde la verdadera intención es la de hacer imposibles los pagos y el cumplimiento de las obligaciones descritas en el tipo antijurídico.

Se trata de un delito de daño atento a que la provocación de la insolvencia obtiene el resultado de tornar imposible el cobro total o parcialmente pues, ante la ejecución de la sentencia condenatoria, el Fisco se ve privado de percibir el crédito al cual tiene derecho, por insuficiencia de los bienes del responsable para satisfacer la obligación de que se trate.

La norma prevé un elemento temporal para la configuración del delito y, unido a ello, un elemento subjetivo particular: la provocación de la insolvencia patrimonial debe realizarse, para ser punible, luego de haber tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial. Las cuestiones a dilucidar son, pues, dos: la referida a la "iniciación" del procedimiento, y la vinculada a qué debe entenderse por "habiendo tomado conocimiento" de ello.

La cuestión es simple si la analizamos con referencia a un procedimiento judicial: éste estará "iniciado" desde que la demanda fue interpuesta, aun cuando no hubiera sido notificada al demandado, pero dado que se exige el haber tomado conocimiento de la iniciación, dicha notificación resulta necesaria para fijar el momento a partir del cual el delito puede cometerse, ya que entendemos que no cualquier conocimiento circunstancial resulta apto para la configuración del elemento subjetivo específico de este delito.

En cambio, no resulta tan sencillo de resolver el comienzo de los "procedimientos administrativos". En efecto, nótese que la norma sólo hace mención a "procedimientos administrativos", sin indicar la clase de éstos. Así, sin duda quedan comprendidas en el ámbito temporal fijado por la norma las acciones tendientes a la provocación de la insolvencia patrimonial que se materializan luego de iniciado el procedimiento administrativo de determinación de oficio, que, de conformidad con el artículo 17° de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998) "se iniciará, por el Juez administrativo, con una vista al contribuyente", por hallarse reunidos los dos elementos exigidos: iniciación de un procedimiento y conocimiento de ello por parte del autor del delito.

Pero cabe preguntarse si con anterioridad a la vista del artículo 17° existe también un "procedimiento administrativo" iniciado con conocimiento del responsable tributario. En tal sentido, en ocasión de la sanción de la Ley N° 23.771 dijimos⁴⁶²: "si damos a la expresión "procedimiento administrativo" la acepción amplia como sinónimo del conjunto de etapas a través del cual se desenvuelve la actuación de la administración⁴⁶³, también existirá un procedimiento administrativo iniciado cuando el contribuyente o responsable es notificado de la iniciación de una inspección o verificación, y ésta entendemos que es la interpretación que debe asignarse a la norma bajo análisis, por cuanto la razón de ser de la incriminación de estas conductas reside en la protección de los derechos del acreedor que se intenta frustrar mediante una actitud fraudulenta. Así, el contribuyente o responsable que provoca su insolvencia patrimonial una vez notificado de la iniciación de una inspección por parte del organismo fiscal, estará incurso en el delito que comentamos".

Villegas⁴⁶⁴ discrepa con nuestra opinión señalando que la inspección por sí sola carece de toda significación y no implica de manera alguna la iniciación forzosa de un procedimiento administrativo, agregando, "sólo cuando hay vista del artículo 17°, Ley N° 11.683, se configura tal situación. ... No cabe duda de que el procedimiento administrativo de la ley N° 11.683 es el de la determinación de oficio que se inicia con la vista, mientras que las tareas fiscalizadoras e investigatorias son independientes por sí mismas de dicho procedimiento, aun cuando posteriormente puedan vincularse. Pero ello no es forzoso, y por tanto estas tareas no significan iniciación de procedimiento administrativo".

⁴⁶² "Régimen Penal Tributario", SOLER, O.H., FROHLICH J. R y ANDRADE J.A, ed. La Ley, 1990, pág.152.

⁴⁶³ GORDILLO, AGUSTÍN A., "Introducción al Derecho Administrativo", Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1966, p. 257.

GRAU, ARMANDO E. "Procedimiento administrativo", en Enc.Jur. Omeba, Vol. XXIII, p. 249.

HUTCHINSON, TOMÁS, "Ley Nacional de Procedimientos Administrativos", Ed. Astrea, Buenos Aires, 1985, Vol. I, p. 1 y siguientes.

⁴⁶⁴ VILLEGAS, HECTOR B., "Régimen Penal Tributario Argentino", Ed. Depalma, 1998, págs. 370 y 371.

Mantenemos nuestro criterio sobre el tema en discusión a pesar de la autorizada opinión del tratadista citado. Procuraremos desarrollar a continuación los fundamentos en los cuales apoyamos nuestra posición, tratando de demostrar, primero, que la inspección es el inicio de un proceso administrativo y, segundo, que la misma “tiende a la determinación de enal obligaciones tributarias”, que es lo que pide la figura del artículo 9° de la Ley Penal Tributaria.

El *procedimiento* administrativo se encuentra reglado por la ley. En materia tributaria el mismo surge de la Ley N° 11.683 y su decreto reglamentario, sin perjuicio de la aplicación supletoria de la Ley N° 19.549 y su reglamento y del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, cuando ellas no resulten incompatibles con aquella.

Es evidente, como señala Hutchinson en la obra citada en nota anterior, que “la declaración en que consiste el acto administrativo se forma a través de un procedimiento”. Ello así, el procedimiento consiste en un conjunto de formalidades comprometidas con la garantía del particular y cuya finalidad es conseguir, a través del mismo, la mayor justeza en las decisiones administrativas.

La presunción de legitimidad de que goza el acto administrativo presupone que la actividad administrativa ha sido realizada de acuerdo con el derecho, es decir, contrario sensu, que no se presume la arbitrariedad. Tal presunción quedaría desvirtuada si el organismo fiscal desbordase en su actuación los límites impuestos por los principios rectores que rigen el procedimiento administrativo.

Para ello, recordamos que el procedimiento administrativo puede iniciarse de oficio por la AFIP, similarmente al procedimiento penal judicial, sin perjuicio de que el mismo también pueda, en determinadas circunstancias, ser incoado por el administrado (vg. recursos de repetición, pedidos de reintegro de crédito fiscal, etc.), sólo que en este último caso si se tratara de un procedimiento técnico es menester la decisión administrativa que ordene la iniciación del mismo.

El inicio de una inspección implica el comienzo de un procedimiento técnico impulsado por el propio organismo fiscal durante el cual dicho ente hace acopio de información conducente a evaluar la situación impositiva del contribuyente o responsable, cuya conclusión puede derivar en una decisión administrativa que afecte los intereses de aquellos.

En base al principio de oficialidad o inquisitivo, atañe a la autoridad administrativa la dirección del procedimiento y lo concerniente a impulsar las actividades necesarias para llegar al esclarecimiento de la verdad y la justa apreciación de la situación fiscal del administrado, tendiente a satisfacer el interés público. La Administración debe ajustarse no sólo a las pruebas aportadas por el particular sino que además, deberá tener en cuenta los demás elementos de juicio de los que tome conocimiento, pues toda su actuación debe acomodarse a los hechos, atendiendo al “principio de verdad material” que prevalece en el procedimiento administrativo.

Se ha equiparado el procedimiento administrativo a un fenómeno biológico pues nace, se desarrolla y muere⁴⁶⁵, pudiéndoselo, por ello, separar en tres fases: de iniciación, de desarrollo y de terminación.

Uno de los requisitos esenciales del acto administrativo, de acuerdo con el inciso d) del artículo 7° de la Ley N° 19,549, consiste en que “antes de su emisión deben cumplirse los procedimientos esenciales y sustanciales previstos y los que resulten implícitos del ordenamiento jurídico.”

⁴⁶⁵ HUTCHINSON, TOMÁS, “Ley Nacional de procedimientos administrativos”, ed. ASTREA, 1993, pág. 54.

La notificación del inicio de la inspección constituye un requisito formal necesario para garantizar al inspeccionado el pleno ejercicio de sus derechos, los cuales están incorporados explícita o implícitamente en las normas de procedimiento administrativo que vienen a reglamentar a los preceptos garantizadores incorporados a la Constitución Nacional en beneficio de los particulares. Ya hemos visto a lo largo de la Parte IV de esta obra, referida al Derecho Tributario Administrativo, que la actividad de la Administración Pública se desenvuelve con sujeción al ordenamiento jurídico, es pues una actividad *sublegal*, tanto cuando la realice en ejercicio de una facultad reglada, cuanto cuando la efectúe dentro del marco de sus facultades discrecionales. Pero siempre existen “límites” a dicha actividad, los cuales han sido establecidos a favor del interés privado de los administrados o bien en interés público. La actuación de la Administración se rige, pues, por el principio de legalidad.

Si las normas de procedimiento administrativo con su carga de preceptos garantizadores de los derechos de los administrados, que nutren el íter administrativo, gobierna la actuación de los inspectores, entonces, la actividad verificadora forma parte de ese procedimiento, erigiéndose en la primera fase del mismo, la de iniciación, a las que habrá de seguirle la del desarrollo y la de terminación, tal como hemos señalado en párrafos anteriores.

Según hemos visto, cabe igualmente en esta etapa inicial del procedimiento tributario, la aplicación de la garantía constitucional de la defensa en juicio, receptada en la ley Nacional de procedimientos administrativos (Ley N° 19.549), de la cual dimana el derecho al debido proceso adjetivo, el cual comprende:

- a) el derecho a ser oído, el cual abarca el derecho a obtener “vista de las actuaciones” y la posibilidad de exponer las defensas y pretensiones antes de la emisión del acto, así como luego del mismo la interposición de los recursos correspondientes.
- b) el derecho a ofrecer prueba y de que si ella es pertinente se produzca antes de que se adopte alguna resolución sobre el fondo del asunto.
- c) el derecho a una decisión fundada lo que equivale al deber de motivar los actos administrativos.

Los comentarios precedentes conducen a la necesaria consecuencia que el procedimiento administrativo es un íter, un camino, que, en materia tributaria se inicia con la notificación del comienzo de la inspección y se desarrolla durante el curso de la misma hasta culminar con el veredicto de que no existe objeción en punto al cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los responsables inspeccionados o, bien, en cambio, con la convicción de la existencia de interés fiscal que de lugar a la resolución determinativa de tributos, una vez agotado el procedimiento de determinación de oficio.

En base a ello, la inspección viene a ser el inicio de aquel procedimiento al que alude el artículo 9° de la Ley Penal Tributaria. Bajo tal enfoque, el procedimiento administrativo no quedaría limitado a los casos en que hay vista del artículo 17° de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998).

Si se aceptase, como sostenemos, que la inspección constituye una etapa –la primera- del procedimiento administrativo, resta aún definir si la misma “tiende” a la determinación de obligaciones tributarias, como pide el tipo delictivo del artículo 9° mencionado.

Para develar esta cuestión razonamos así:

Por aplicación del principio de verdad material el procedimiento administrativo tiene por finalidad descubrir la verdad de los hechos.

Si de la investigación practicada se llegase a detectar diferencias a favor del Fisco, esas diferencias darán lugar a la determinación de oficio de obligaciones tributarias, que es el resultado al que habrá de arribar la AFIP en la fase de terminación del procedimiento.

Es decir, atendiendo a que la inspección apunta a descubrir la verdad de los hechos, entonces, si la auténtica conclusión a que se arribe es que existen diferencias a favor del Fisco, el resultado al cual ha “tendido” finalmente la actividad verificadora es a la determinación de obligaciones tributarias.

Aún cuando no sea forzoso que el “procedimiento” de determinación de oficio y las “tareas fiscalizadoras e investigatorias” puedan efectivamente vincularse -pues en el caso de que no exista interés fiscal no se llegaría a la etapa de la determinación de deuda- ello no obsta, a que las “tareas fiscalizadoras” que, en nuestra opinión, también forman parte del procedimiento administrativo, al dirigirse al descubrimiento de la real situación del contribuyente o responsable, lleven implícita en su finalidad la potencial posibilidad de llegar a la etapa de la determinación de oficio.

Concluimos, pues, que en el caso de observarse diferencias a favor del Fisco, la notificación de la inspección puede convertirse en el inicio de la etapa preparatoria de la determinación tributaria, con lo cual se estaría en presencia de “la iniciación de un procedimiento administrativo ... tendiente a la determinación... de obligaciones tributarias ...”. Ello así, el particular que provocare o agravare la insolvencia propia o ajena una vez notificado de la iniciación de una inspección por parte del organismo fiscal, estará incurso en el delito de insolvencia fiscal fraudulenta.

2. Contratos en fraude de los acreedores.

2.1. Advertencia preliminar

El contenido del presente punto, por su naturaleza y alcance, está referido a las consecuencias jurídicas derivadas del acto de transferencia de bienes realizado por el deudor a favor de terceros, que pueda ocasionar una disminución patrimonial del primero que comprometa la garantía de sus acreedores. El desarrollo conceptual y las definiciones que aquí se proponen tienen un amplio alcance desde el punto de vista de la condición de los acreedores perjudicados por dicho acto. Así, puede verse afectado tanto un acreedor particular cuanto el Fisco por las obligaciones que pesan sobre el deudor, sin que la calidad de ente público haga diferencia alguna respecto al ejercicio de la acción revocatoria del acto a que tiene derecho el acreedor, por cuyo motivo todo lo que a continuación se exprese es válido para los derechos emergentes de relaciones jurídicas privadas y también para los que nacen de relaciones jurídicas tributarias.

Dentro del marco de autonomía contractual, las partes generan recíprocamente derechos y obligaciones que no pueden prescindir del ordenamiento legal en vigencia. Este deber de observancia se extiende a la debida protección de los derechos de terceros, los que no pueden verse injustamente afectados por las estipulaciones contractuales que entre las partes pudieran establecerse. Dentro de los terceros señalados podemos hacer referencia al Estado, en cuanto sujeto activo de las relaciones fiscales, y por tanto acreedor al cumplimiento y cobro de los impuestos determinados por ley.

La observancia de las obligaciones constituye un imperativo tanto para los deudores como para los terceros que por su culpa o dolo pudieran causar la frustración de los derechos del acreedor.

Es la acción revocatoria el instrumento legal que tiene el Fisco, como cualquier otro acreedor, para atacar el acto dañoso en fraude, con el objeto de recomponer la garantía

patrimonial del contribuyente, habida cuenta la ausencia dentro del ámbito de la legislación tributaria de una previsión legal específica. Ello sin perjuicio de la denuncia penal fundada en la convicción formada acerca de la presunta comisión del delito de insolvencia fiscal fraudulenta del artículo 9º de la Ley Penal Tributaria.

2.2. Régimen del Código Civil y Comercial

Haremos un somero estudio del contrato en fraude de los acreedores teniendo en cuenta las prescripciones del artículo 338 del CCCN a manera de introducción del tema que nos ocupa, con el objeto de precisar algunos conceptos relacionados con la definición de la insolvencia a la que alude el artículo 9º de la Ley Penal Tributaria.

La idea del fraude a los acreedores se relaciona con los actos realizados por el deudor cuya consecuencia es la afectación de su patrimonio en detrimento de los créditos de aquellos concedidos con anterioridad, y por cuya causa se provoca o agrava su insolvencia.

La disminución patrimonial que compromete su garantía es el fundamento que les permite a los acreedores demandar la revocación de los actos celebrados por el deudor en perjuicio o fraude de sus derechos. En efecto, Todo acreedor puede solicitar la declaración de inoponibilidad de los actos celebrados por su deudor en fraude de sus derechos, y de las renunciaciones al ejercicio de derechos o facultades con los que hubiese podido mejorar o evitado empeorar su estado de fortuna (artículo 338 Código Civil y Comercial de la Nación).

La acción pauliana, de fraude o revocatoria tiene por finalidad, pues, instar la ineficacia del contrato haciéndolo inoponible al acreedor que la ejercita, permitiéndole ejecutar su crédito sobre el bien que fuera objeto de la transferencia fraudulenta, mediante el mecanismo de devolución del bien al patrimonio del deudor para, una vez allí, agredirlo.

Para ejercer la acción pauliana o de fraude, conforme con el artículo 339 del Código Civil y Comercial de la Nación es menester que el deudor se halle en estado de insolvencia, el cual se presume desde que se encuentra fallido. Además, que el perjuicio de los acreedores resulte del acto mismo del deudor, o que antes ya se hallase insolvente. Y, finalmente, que el crédito, en virtud del cual se intenta acción, sea de una fecha anterior al acto del deudor.

La insolvencia es la incapacidad de pagar las deudas por el desequilibrio patrimonial del deudor. Ese estado que aparece visible frente a un patrimonio negativo, es decir, cuando el pasivo supera al activo del deudor, puede presentarse, sin embargo, en situaciones de aparente equilibrio patrimonial. Es decir, cuando los bienes activados contablemente, por su especial naturaleza, no constituyen suficiente garantía para los acreedores. La disminución patrimonial, en tal caso, no surge de la comparación contable del activo con el pasivo, sino de la constatación de que el verdadero valor del bien sea equiparable con el importe exteriorizado en los registros contables del deudor. Puede darse también una situación de insolvencia si el bien activado no puede garantizar eficazmente las obligaciones contraídas en razón, por ejemplo, de que el mismo sea ilíquido en el corto plazo, impidiendo que los acreedores puedan satisfacer su acreencia en los plazos estipulados.

Nótese, en efecto, que los negocios en fraude de los acreedores guardan relación con la composición del patrimonio, la capacidad patrimonial, los bienes que lo integran, presentes y futuros; los poderes jurídicos, derechos y simples facultades, los derechos actuales y los eventuales, las expectativas; los elementos pasivos del patrimonio; y, por otra parte, la libertad de gestión patrimonial. Cuando la situación del deudor es de insolvencia o próxima a ella, aumenta el derecho de “control” de los acreedores insatisfechos sobre su “gestión”.⁴⁶⁶

⁴⁶⁶ MOSSET ITURRASPE, “Negocios simulados, fraudulentos y fiduciarios”, Ediar, T.II, pág.122 y sig.

El patrimonio del deudor constituye la garantía común de las deudas que lo gravan. Este principio emana de las soluciones particulares que el propio Código Civil y comercial de la Nación ofrece al permitirle a los acreedores atacar el patrimonio del deudor con la finalidad de hacer efectivos sus créditos (artículos 730; 2581° CCCN). La garantía común puede disminuirse y deteriorarse en perjuicio de los acreedores como consecuencia de la incuria, desidia o negligencia con que actúe el deudor. El remedio que ofrece la ley civil es que los bienes vuelvan a su estado anterior con el objeto de reconstruir aquella garantía, mediante la acción revocatoria o de fraude, pero sólo en beneficio del acreedor que obtiene la inoponibilidad.

Incluso los negocios que bajo la apariencia de un cambio equitativo, se realizan con la intención de incorporar al patrimonio bienes, como el dinero, de fácil ocultamiento, pueden celebrarse en fraude. Es claro que en tales casos, por tratarse de negocios onerosos, donde existe equilibrio entre las prestaciones, el juez ha de ser severo en la exigencia de la prueba de la complicidad fraudulenta del adquirente⁴⁶⁷.

El perjuicio del acreedor puede sobrevenir, entonces, no sólo de negocios a título gratuito, pues también puede resultar dañado en otras hipótesis, como cuando se transforma un valor patrimonial accesible en un valor inaferrable u ocultable y disimulable, empobreciendo la hacienda del deudor⁴⁶⁸.

Obviamente, no toda disminución patrimonial puede necesariamente originar perjuicio a los acreedores, dado que si tal reducción no deteriora la garantía general subsistente en el activo del deudor, el negocio celebrado no es causal de insolvencia.

La impugnación del contrato de transferencia de bienes a través de la acción de fraude no es un remedio legal que exija para la promoción de la acción que se haya configurado el estado de cesación de pagos como condición o exigencia para la apertura del concurso preventivo. En efecto, la cesación de pagos con el pretendido propósito de provocar la apertura del concurso debe tener características de permanencia y generalidad, no configurándose frente a inconvenientes pasajeros u ocasionales. El estado de insolvencia no se verifica necesariamente por la cesación de pagos. Ello puede o no darse. Es suficiente, en cambio, que se demuestre el empobrecimiento patrimonial que coloca al deudor en estado de insolvencia aún cuando no pueda acreditarse la concurrencia de la cesación de pagos.

Si el acto del deudor insolvente que perjudicase a los acreedores fuese a *título gratuito*, puede ser revocado a solicitud de éstos, aún cuando aquél a quien sus bienes hubiesen pasado, ignorase la insolvencia del deudor (artículo 340 CCCN).

La revocación de un acto a título gratuito no exige la concurrencia de la complicidad del tercero, por cuya razón la mera existencia de "perjuicio" en contra de los derechos del acreedor será suficiente para promover la acción, sin necesidad de acreditar la "mala fe" del adquirente.

En cambio, *siempre* que el acto del deudor insolvente se haya celebrado a título *oneroso*, para que el mismo pueda ser revocado se exige, además de la condición de que el deudor haya querido defraudar a sus acreedores (lo que se presume por su estado de insolvencia), que el tercero con el cual haya contratado haya sido *cómplice* en el fraude, presumiéndose tal complicidad por el conocimiento que tenía del estado de insolvencia del deudor al momento de tratar con él.

⁴⁶⁷ MOSSET ITURRASPE, Op. cit. en nota anterior, pág. 143.

⁴⁶⁸ MOSSET ITURRASPE, Op. cit. en nota anterior, pág. 145.

La acción pauliana la deduce el acreedor contra el deudor y el tercero conjuntamente pues en el negocio fraudulento intervienen ambos, y a ellos habrá de afectar la sentencia que declare la procedencia de la acción. En tal caso, al revocarse el contrato el deudor se verá privado de oponerle al acreedor impugnante, debiendo soportar ulteriores eventuales acciones ejecutivas por parte de este sobre la base del bien restituído como garantía de su acreencia. La acción deja de ser procedente si el deudor pudiere demostrar que los bienes subsistentes luego del contrato son suficientes para satisfacer el derecho del acreedor, desvirtuando así el estado de insolvencia. El tercero adquirente, por su parte, como consecuencia de la acción, sufrirá la pérdida total o parcial del bien adquirido y de los respectivos frutos (artículo 971°, Cód. Civ.) o bien, deberá indemnizar al acreedor de los daños y perjuicios (artículo 972°, Código Civil). (no hay normas análogas)

La transferencia de bienes en favor de terceros podría, en determinadas circunstancias, constituirse en el paso previo al estado de cesación de pagos como presupuesto de la insolvencia del deudor, la que en doctrina se conoce como “el estado de un patrimonio que se manifiesta impotente para afrontar el cumplimiento de las obligaciones exigibles”. Sin embargo, dicho estado de cesación de pagos no es exigencia para configurar el fraude a los acreedores, en tanto y en cuanto este último deviene del ejercicio fraudulento por parte del deudor de sus propios derechos o facultades en perjuicio de aquellos. El derecho trata de proteger el patrimonio del deudor como garantía de las deudas que lo gravan, a través de la acción revocatoria o pauliana, acción típicamente conservatoria cuya finalidad es mantener incólume el derecho de garantía del acreedor, preparando la vía para la ejecución forzosa.

3. El fideicomiso y el fraude

Hemos considerado conveniente efectuar un análisis particular relacionado con el contrato de fideicomiso teniendo en cuenta su versatilidad para adaptarse a múltiples situaciones cuyo objeto viene dado por la transferencia de bienes a favor de terceros.

El fideicomiso es el negocio mediante el cual una persona transmite la propiedad de ciertos bienes con el objeto de que sean destinados a cumplir un fin determinado. En esta conceptualización genérica se destacan dos aspectos claramente definidos. Uno, la transferencia de la propiedad del bien; otro, un mandato en confianza.

El fideicomiso no constituye un fin en sí mismo, sino, en verdad, un vehículo apto para dotar de mayor seguridad jurídica a un determinado negocio. El adquirente es el receptor de ciertos bienes, los que se mantienen separados del patrimonio de los demás sujetos que participan en el negocio y del suyo propio. La propiedad que aquél ostenta desde el punto de vista jurídico carece de contenido económico, pues éste le pertenece al beneficiario o bien al fideicomisario, que puede ser el propio transmitente (fiduciante).

El fideicomiso es una figura compleja que combina un negocio real de transmisión de una cosa o bien, con un negocio obligacional cuyo fundamento es la atenuación de los efectos de aquella transmisión. Cada uno de estos diferentes negocios produce sus propios efectos. Nos hallamos pues, frente a un negocio complejo que resulta de la unión de otros dos negocios distintos que se vinculan entre sí antagónicamente, por un lado un contrato real (transmisión de la propiedad o del crédito de modo fiduciario) y por el otro un contrato obligatorio negativo o *pactum fiduciae* (obligación del fiduciario de hacer sólo un uso limitado del bien adquirido, para restituirlo luego al transmitente o a un tercero por aquél indicado).

Se advierte, al cabo de la evolución de esta figura, la manera en que se va perfilando una condición que le es característica y que consiste en reconocer en ella la coexistencia de dos caras perfectamente identificables: la primera, relacionada con las formas jurídicas que la

visten y la segunda, con la realidad económica que la motiva. Nótese, además, que la apariencia externa de esta figura revela la adquisición de un derecho de propiedad fiduciaria sobre un bien por parte del fiduciario, mientras que, en su lado interno, existe una relación obligacional entre el fiduciante y el fiduciario en virtud de la cual este último ve limitada las facultades emergentes de tal derecho, por causa del pacto de fiducia que ha celebrado en forma simultánea.

En esta figura compleja no existe correlación o concordancia entre el fin perseguido por las partes al celebrar el contrato y el medio jurídico empleado. Esto nos introduce en el campo de los denominados “negocios indirectos”, es decir, aquellos que, para obtener un determinado efecto jurídico, emplean una vía transversal u oblicua. Son, pues, aquellos negocios en los cuales las partes se valen de figuras típicas del derecho pero las utilizan para alcanzar un fin distinto al que previó el legislador al diseñar el tipo.

La doctrina se encuentra dividida en punto a considerar al fideicomiso como negocio indirecto. Dejando de lado el análisis doctrinario a que da lugar esta interesante controversia, nos interesa destacar que, sin perjuicio de alguna semejanza con los negocios simulados, sus diferencias son notorias. En primer lugar, mientras en el negocio fiduciario no es de su esencia que el fuero interno subyacente sea secreto, aunque esto es lo que normalmente ocurre, en el negocio simulado, en cambio, su cara interna nunca se exhibe porque es de su esencia que algo oculto debe tener.

Siendo el fideicomiso un contrato normalmente regulado y, por ello, tipificado en el derecho sustantivo, otorga a las partes contratantes la garantía de su leal ejecución a través de normas concretas positivas que prevén los efectos jurídicos para las partes, quedando amparado, inclusive, por el principio de la autonomía privada emergente del artículo 958 CCCN limitada sólo por los principios generales en cuanto a que los fines del negocio no sean contrarios a la ley, al orden público, a la moral y a las buenas costumbres.

La constatación de la legitimidad de las formas empleadas para alcanzar los fines previstos, en especial frente al empleo de figuras jurídicas complejas como el fideicomiso, tiene relevancia, obviamente, en relación con las partes y ante terceros, por las implicancias que de ello puede derivarse en caso de calificarse al vínculo aparente como un negocio en fraude de la ley, es decir, tendiente a lograr, mediante la combinación de diferentes figuras, un resultado prohibido por aquella. Cabe aquí distinguir, para que no haya lugar a dudas, el fideicomiso, por un lado, de los negocios fraudulentos, por el otro, a pesar de que en ambos supuestos exista un punto de coincidencia, es decir, que mediante un procedimiento indirecto se procura conseguir fines que no pueden alcanzarse por la vía directa. En el fideicomiso hay un fin lícito que consiste en obtener un resultado permitido, amparado por una regulación positiva que regula los efectos entre las partes y ante terceros. En el negocio fraudulento, en cambio, se está frente a un fin ilícito de resultado prohibido.

En el fideicomiso no se da la circunstancia de que las partes le confieran a las formas jurídicas una apariencia diferente al fin que se proponen alcanzar. En todo caso, del mismo modo que frente a cualquier otra figura jurídica, el análisis ponderado del caso concreto permitirá averiguar la verdadera intención que se tuvo al celebrarlo, con el objeto de establecer si se ha pretendido obtener resultados prohibidos que derivasen en la anulación del contrato por objeto ilícito.

En tanto las partes del fideicomiso respeten los elementos claves de la figura tal y como ésta ha sido regulada por el derecho sustantivo y le den al negocio la configuración jurídica prevista por el legislador al calificarlo atendiendo a su especial naturaleza, sin introducirle contradicciones extrañas a las permitidas por la propia configuración legal, no existe el empleo de un “medio jurídico excesivo” que vaya más allá de los fines perseguidos, ya que las partes quieren el medio típico (fideicomiso) con todas las consecuencias derivadas de su

naturaleza. Estamos, pues, frente a un negocio típico que de ningún modo presupone un abuso de las formas empleadas, ni su asimilación al negocio simulado.

El fideicomiso es un contrato que puede emplearse para la realización de ilimitados fines, en tanto y en cuanto sean lícitos.

De un origen restringido al ámbito familiar pasó a insertarse activamente en el ámbito de los negocios por su adaptabilidad a las cambiantes condiciones económicas y a la fértil imaginación de los que se dedican a la ingeniería de nuevos productos.

Las posibles aplicaciones del fideicomiso, especialmente para los bancos y demás entidades financieras, son innumerables, dada su naturaleza, con una proyección excepcional que les abre perspectivas insospechadas, pudiendo preverse, sin pecar en optimismos excesivos, que en pocos años más la incidencia del Fideicomiso en los resultados financieros de aquéllas llegará a un nivel de real importancia, como ha ocurrido en otros países de América (México, Colombia, Venezuela, Costa Rica, Panamá, entre varios más).

Para llegar a esa conclusión debe considerarse que el Fideicomiso no tiene transcendencia autónoma como tal. Es un verdadero instrumento que sirve para la realización de otros negocios que le son "subyacentes" y que pueden ser de la más variada naturaleza dentro del campo de lo lícito. De ahí su versatilidad y flexibilidad y la enorme gama de su utilización tanto en el sector empresarial cuanto en el de la vida individual y familiar de las personas. En menor medida ello ocurre, también, con otras instituciones del derecho positivo. Citemos como ejemplo el contrato de cesión de créditos (o derechos); no basta para su validez y eficacia la sola cesión, sino que debe determinarse su causa jurídica. Así, no puede decirse "cedo tal crédito o derecho" sino que hay que precisar su causa, y de tal modo: si hay precio o dación en pago, se tratará de una cesión-venta; si no hay contraprestación, de una cesión-donación, y si existe trueque con otro derecho o crédito que se recibe del cesionario, habrá cesión-permuta. Lo mismo ocurre con otra figura legal: la tradición, sin poder decirse simplemente que se la hace, para configurarla, con validez y eficacia, debiendo precisarse su carácter y causa. Así tendrá el efecto traslativo del dominio si opera como modo constitutivo en la compraventa de una cosa; o puede practicarse para hacer adquirir sólo la posesión, o aun únicamente la tenencia, como en el caso de la locación.

Pero el Fideicomiso asume una posible operatividad mucho más extensa ya que el negocio subyacente tiene variedad prácticamente innumerable dentro del ámbito de lo lícito. Por ello, el ingenio de un autor extranjero ha podido decir con elocuencia que la elasticidad del instituto es tal que su proyección efectiva será tan extensa como lo quieran la imaginación y la iniciativa de los empresarios y abogados competentes.

La doctrina suele agrupar en especies esa variedad tan generosa, con una finalidad didáctica y de sistematización de la figura legal. De tal modo, se enumeran Fideicomisos:

- de administración;
- de inversión;
- mixtos (de administración e inversión);
- inmobiliarios;
- de garantía;
- de seguros;
- traslativos específicos de propiedad;
- de desarrollo;
- públicos y privados.

Las partes del contrato⁴⁶⁹

Son dos las necesarias: el **Fiduciante** (o Fideicomitente o instituyente o constituyente), que es la persona que transmite los bienes y el **Fiduciario** (o Fideicomitido), que es quien recibe -adquiere- los bienes en propiedad fiduciaria. Ellos son las partes del contrato. Existen en la figura legal otras dos personas como terceros interesados: el **Beneficiario**, quien percibe los beneficios que produzca el ejercicio de la propiedad fiduciaria por el Fiduciario y el **Fideicomisario**, que es el destinatario final de los bienes fideicomitados. Estos últimos no son partes del contrato; sus respectivas posiciones jurídicas quedan amparadas por las estipulaciones a favor de terceros del artículo 1027 del CCCN.

Los cuatro pueden ser personas físicas o jurídicas con la importante salvedad de que, si se trata del Fideicomiso Financiero (que analizaremos más adelante), el Fiduciario puede ser solamente una entidad financiera (sujeta a la Ley N° 21.526) o una sociedad especialmente autorizada por la Comisión Nacional de Valores para actuar como "fiduciario financiero". (Art. 1690 CCCN). En el Fideicomiso común u ordinario, el art. 1673 del CCCN dispone una importante restricción: "Sólo podrán ofrecerse al público para actuar como fiduciarios las entidades financieras autorizadas a funcionar como tales y las personas jurídicas que autorice la Comisión Nacional de Valores quien establecerá los requisitos que deban cumplir".

En el derecho comparado el Beneficiario y el Fideicomisario coinciden. Para nuestra ley pueden ser distintos; es facultad del Fiduciante, al constituir el Fideicomiso, disponer que las utilidades de los bienes a administrar por el Fiduciario (fideicomiso de administración/inversión) se entreguen a una o más personas, que designa como "beneficiarios" y, al extinguirse, los bienes transmitidos se entreguen a otra u otras personas (físicas o jurídicas) como "fideicomisarios". Pero pueden también coincidir.

Además, por aplicación del art. 1671 del CCCN el fiduciante puede llegar a ser el Beneficiario y también el Fideicomisario. De conformidad con el art. 1673 El fiduciario, en caso de ser beneficiario, debe evitar cualquier conflicto de intereses y obrar privilegiando los de los restantes sujetos intervinientes en el contrato.

3.1. El fideicomiso frente a la acción pauliana del Código Civil y Comercial y a la ley penal.

En el contrato de fideicomiso, atento a que la transferencia no se realiza al fiduciario ni a título gratuito ni a título oneroso, sino a título "de confianza", la calificación del acto amerita una hermenéutica que tenga en cuenta la intención del codificador. En efecto, el capítulo destinado a tratar del "fraude en los actos jurídicos" aporta soluciones con relación a los contratos a título gratuito y a título oneroso sin que haya previsto expresamente tratamiento alguno con relación a los actos celebrados a título de confianza. La ausencia de prescripción explícita acerca de estos últimos, en nuestra opinión, conduce al intérprete a llenar el vacío legal teniendo en cuenta las especiales características del contrato de fideicomiso.

El fiduciario es quien, como adquirente de la propiedad fiduciaria de los bienes fideicomitados reviste, ante los acreedores del fiduciante, la calidad de "tercero" a los fines del ejercicio de la acción de fraude.

Atento a que la transferencia no se realiza a título oneroso -único supuesto en el que se exige la "complicidad" del adquirente-, para que prospere la acción de fraude ante una

⁴⁶⁹ (1027 CCCN) Situación de los terceros. El contrato no hace surgir obligaciones a cargo de terceros, ni los terceros tienen derecho a invocarlo para hacer recaer sobre las partes obligaciones que éstas no han convenido, excepto disposición legal.

transferencia fiduciaria no es necesario acreditar mala fe en cabeza del fiduciario, bastándole al acreedor que se cumplan los requisitos establecidos por el artículo 339 CCCN.

Si el fiduciario, en razón del encargo del fiduciante, hubiere transmitido a otro los derechos que de él hubiese adquirido deberá estarse a lo normado por el art. 340, que prescribe:

*340.- Efectos frente a terceros. Deber de indemnizar. El fraude no puede oponerse a los acreedores del adquirente que de buena fe hayan ejecutado los bienes comprendidos en el acto.

La acción del acreedor contra el subadquirente de los derechos obtenidos por el acto impugnado sólo procede si adquirió por título gratuito, o si es cómplice en el fraude; la complicidad se presume si, al momento de contratar, conocía el estado de insolvencia.

El subadquirente de mala fe y quien contrató de mala fe con el deudor responden solidariamente por los daños causados al acreedor que ejerció la acción, si los derechos se transmitieron a un adquirente de buena fe y a título oneroso, o de otro modo se perdieron para el acreedor. El que contrató de buena fe y a título gratuito con el deudor, responde en la medida de su enriquecimiento.

3.1.1. La transferencia fiduciaria y el perjuicio de los acreedores.

La transferencia fiduciaria puede importar o no una disminución del patrimonio del deudor que comprometa su garantía ante los acreedores. En efecto, la misma puede realizarse con el propósito de que el bien pase finalmente, vía fideicomiso, a un tercero beneficiario a título gratuito o, por el contrario, que el negocio subyacente del fideicomiso lo constituya la venta del bien por parte del fiduciario contra el pago de la contraprestación correspondiente (negocio subyacente oneroso). En este último caso, el fiduciante/beneficiario percibiría la suma equivalente al precio del bien en ocasión en que el fiduciario realice la venta o, en su defecto, si el encargo no ha podido concretarse, obtendrá la devolución del mismo al concluir el plazo de vigencia del fideicomiso.

La transferencia subyacente a título gratuito, indudablemente, provoca la disminución patrimonial del fiduciante, la que habrá de valorarse en función del patrimonio residual del deudor que subsista luego de la celebración del contrato de fideicomiso, a fin de constatar si el activo subsistente es suficiente para afrontar el pago de los pasivos.

En el caso que se utilice el fideicomiso como vehículo para enajenar el bien, a pesar de que exista la contraprestación en caso de venta, deberá meritarse si el plazo durante el cual dicho bien habrá de permanecer fuera del patrimonio del fiduciante hasta tanto se produzca su venta efectiva o su reincorporación por no haberse concretado la misma, produce algún perjuicio al acreedor. Esto así, en razón de que se sustituye el bien cedido por un derecho personal a favor del fiduciante, cuya naturaleza dependerá de las características del fideicomiso.

En esta hipótesis, para los acreedores del fiduciante la composición del activo como garantía genérica de sus acreencias ha cambiado. En efecto, antes de la celebración del contrato de fideicomiso tenía el respaldo, tal vez, de un bien líquido o liquidable a corto o mediano plazo y, después del contrato, se encuentra con aquel derecho personal que lo reemplaza, el cual no puede ser agredido pues no es aún exigible, estando por ello, inhibido de ejecutar su crédito sobre el nuevo bien.

En tal supuesto, y siempre que el acreedor pudiera demostrar que ha sufrido un perjuicio, en razón de que los bienes restantes no permitirían solventar las deudas que mantiene el

deudor con sus acreedores, aquél se encontraría legitimado para el ejercicio de la acción revocatoria o de fraude impugnando el acto a fin de provocar la ineficacia del mismo para que sus efectos le sean inoponibles.

El artículo 340 del CCCN, según vimos, establece que el fraude no puede oponerse a los acreedores del adquirente que de buena fe hayan ejecutado los bienes comprendidos en el acto.

La acción del acreedor contra el subadquirente de los derechos obtenidos por el acto impugnado sólo procede si adquirió por título gratuito, o si es cómplice en el fraude; la complicidad se presume si, al momento de contratar, conocía el estado de insolvencia.

El subadquirente de mala fe y quien contrató de mala fe con el deudor responden solidariamente por los daños causados al acreedor que ejerció la acción, si los derechos se transmitieron a un adquirente de buena fe y a título oneroso, o de otro modo se perdieron para el acreedor. El que contrató de buena fe y a título gratuito con el deudor, responde en la medida de su enriquecimiento.

El fiduciario es quien, como adquirente de la propiedad fiduciaria de los bienes fideicomitidos reviste, ante los acreedores del fiduciante, la calidad de “tercero” a los fines del ejercicio de la acción de fraude.

Atento a que la transferencia no se realiza a título oneroso -único supuesto en el que se exige la “complicidad” del adquirente-, para que prospere la acción de fraude ante una transferencia fiduciaria no es necesario acreditar mala fe en cabeza del fiduciario, bastándole al acreedor que se cumplan los requisitos establecidos por el artículo 339 del CCCN.

Si el fiduciario, en razón del encargo del fiduciante, hubiere transmitido a otro los derechos que de él hubiese adquirido deberá estarse a lo normado por el art. 340.

3.1.2. El fideicomiso y la insolvencia fiscal fraudulenta

Por fuera de las consecuencias civiles que pueden derivarse de la celebración de contratos de fideicomiso, las cuales hemos desarrollado en el punto anterior, corresponde examinar si del perfeccionamiento de dichos contratos pueden surgir las consecuencias penales previstas por el artículo 9° de la Ley Penal Tributaria.

Por vía de ejemplo, un contrato de “fideicomiso de administración” que ocultara la verdadera intención que tuvieron las partes al celebrarlo, y del que haya evidencias de que el fiduciario no realiza efectivamente las tareas de administración previstas en el encargo, que las expensas que inciden sobre el bien continúan siendo abonadas por el fiduciante, etc., podrían inducir al Fisco a sospechar que el acto se ha perfeccionado realmente con el objeto de eludir la amenaza de responder con el bien fideicomitado por deudas tributarias, de la seguridad social o multas.

Las presunciones precisas, asertivas y concordantes que conduzcan a la calificación lógica y razonable de que el negocio no existe, importan la consecuencia de calificar al contrato como negocio simulado.

Nos hallaríamos frente a la presunción de insolvencia fiscal fraudulenta, según hemos visto, aún cuando los deberes y obligaciones emergentes del fideicomiso celebrado se estuviesen cumpliendo puntiliosamente, y no existiesen presunciones que inviten a pensar que el acto es simulado, pero, en cambio, pueda probarse que las partes se han valido de ese medio

para ocultar el patrimonio del contribuyente e imposibilitar el cumplimiento de aquellas obligaciones, mediante la actividad dolosa desplegada a tal fin.

La figura delictiva descrita en el artículo 9° de la Ley Penal Tributaria requiere la existencia de un perjuicio al fisco ocasionándolo con dolo. Es, pues, un delito de daño. La finalidad perseguida por el autor es la de frustrar el cumplimiento de sus obligaciones privando efectivamente al fisco en todo o en parte de su derecho al cobro.

CAPITULO XLI

DELITOS DE PELIGRO

SIMULACIÓN DOLOSA DE PAGO y ALTERACIÓN DOLOSA DE REGISTROS

1. Simulación dolosa de pago

El artículo 11° de la Ley N° 24.769 disponía: *“Será reprimido con prisión de dos a seis años el que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros”.*

La reforma introducida por la Ley N° 27.430 del 27/12/2017 reformuló el texto legal incluyéndolo en el artículo 10° con el siguiente tenor:

ARTÍCULO 10.- SIMULACIÓN DOLOSA DE CANCELACIÓN DE OBLIGACIONES. SERÁ REPRIMIDO CON PRISIÓN DE DOS (2) A SEIS (6) AÑOS EL QUE MEDIANTE REGISTRACIONES O COMPROBANTES FALSOS, DECLARACIONES JURADAS ENGAÑOSAS O FALSAS O CUALQUIER OTRO ARDID O ENGAÑO, SIMULARE LA CANCELACIÓN TOTAL O PARCIAL DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS O DE RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL NACIONAL, PROVINCIAL O DE LA CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES, O DERIVADAS DE LA APLICACIÓN DE SANCIONES PECUNIARIAS, SEAN OBLIGACIONES PROPIAS O DE TERCEROS, SIEMPRE QUE EL MONTO SIMULADO SUPERARE LA SUMA DE QUINIENTOS MIL PESOS (\$ 500.000) POR CADA EJERCICIO ANUAL EN EL CASO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS Y SUS SANCIONES, Y LA SUMA DE CIENTO MIL PESOS (\$ 100.000) POR CADA MES, EN EL CASO DE RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL Y SUS SANCIONES.

Extiende la tutela a las obligaciones en que tanto las provincias como la Ciudad Autónoma de Buenos Aires sean acreedores. Establece, además, un monto a partir del cual se configura el delito.

Se trata de una figura de peligro que persigue el propósito de evitar daños en perjuicio del Fisco mediante la protección anticipada del bien jurídico protegido.

La creación de un comprobante falso puede consistir en una imitación total o parcial, una imitación de los signos de autenticidad (escrituras, firmas, sellos, etc.), aun cuando diste de ser perfecta, bastando con que tenga apariencia de genuinidad suficiente como para inducir a engaño a quien lo examina.

La adulteración implica la alteración de un documento verdadero por sustitución o supresión de las manifestaciones del otorgante.

Constituye igualmente delito la utilización de un comprobante falso, aún cuando el mismo hubiera sido creado por un tercero, debiendo entenderse por uso el empleo del comprobante según su destino específico.

La acción típica consistente en la simulación ardidosa de pago se encuentra así, incorporada específicamente al régimen penal tributario estando sancionada por la Ley Penal Tributaria, quedando desplazada la figura de “falsedad documental” del artículo 292⁴⁷⁰ del Código Penal dentro de la cual está también subsumida la conducta tipificada por el artículo 10°, en razón de la relación de especialidad que desplaza al delito común para dar paso a la aplicación del específico tributario.

Nótese que la mención a las “registraciones o comprobantes falsos” que hace el artículo 10° es meramente ejemplificativa ya que el agregado “o cualquier otro ardid o engaño” atrae al tipo delictivo a la conducta definida, cualquiera sea el medio empleado para simular el pago.

Una de las particularidades de las infracciones tributarias está dada por la circunstancia de que algunas de las figuras tipificadas en forma independiente constituyen etapas o actos preparatorios o de consumación de infracciones tipificadas en otras normas, por lo que debe tenerse en cuenta que la conducta, aún cuando a primera vista pareciera configurarse sólo respecto de una infracción o delito más leve puede, en realidad, constituirse en un delito más grave.

Así, en el caso de la simulación dolosa del pago la misma está claramente encuadrada en el artículo 10° de la Ley Penal Tributaria y, además, constituye uno de los ardidés mediante los cuales puede configurarse el delito de evasión simple del artículo 1°, o el de evasión agravada del artículo 2° de dicha ley. El artículo 1°. reprime el delito con la misma pena con que lo hace el artículo 10°, en tanto que el artículo 2°. sanciona la evasión agravada con pena de prisión de tres años y seis meses a nueve años. Si no se hubiere verificado el pago del tributo y, además, se hubiere simulado dolosamente el pago, existe concurso aparente de delitos, aplicándose la pena del delito de daño (artículo 1° o 2°.) pues este subsume al delito de peligro (artículo 10°).

En la hipótesis que el Fisco detectase la simulación dolosa del pago sin que se hubiese producido aún el vencimiento de la obligación tributaria, nos encontraríamos frente a la concurrencia de un delito de peligro ya configurado y un delito de evasión en grado de tentativa cualificada. Atendiendo a que de acuerdo al artículo 44° del Código Penal la pena que le correspondería al autor de tentativa si hubiere consumado el delito se disminuirá de un tercio a la mitad, nos encontraríamos con una pena menos severa por el delito de evasión simple que por el de simulación dolosa del pago, debiéndose, en nuestra opinión, aplicar la regla de exclusión por relación de consunción, derivándose de ello que el delito de daño consume al delito de peligro, aun cuando la sanción resulte inferior que la que correspondería por aplicación del artículo 10°.

Habrá de tenerse en cuenta lo expresado en el punto 2.2. del Capítulo XXXI acerca de la idoneidad del ardid, a fin de determinar si el engaño es idóneo para provocar el error del Fisco por tener entidad suficiente para inducirlo o en cambio no lo es, pues en caso de que fuese fácilmente detectable como falso, por ser torpe la maniobra empleada, el delito quedaría impune. Ello sin perjuicio de que la acción simulatoria haya inducido o no al error del Fisco, pues por tratarse de un delito de peligro no requiere que el resultado se haya efectivamente producido. Nótese que, en este caso, es de aplicación la teoría de la idoneidad del ardid en razón de que el error en que puede incurrir el Fisco es un elemento del tipo penal ya que sin él no habría delito, dada la relación de causalidad existente entre el error y el ardid.

2. Alteración dolosa de registros

El artículo 12° de la Ley N° 24.769 establecía: “Será reprimido con prisión de dos a seis años, el que de cualquier modo sustrajere, suprimiere, ocultare, adulterare, modificare o

⁴⁷⁰ Art. 292, Cód.Pen.: “El que hiciere en todo o en parte un documento falso o adultere uno verdadero, de modo que pueda resultar perjuicio, será reprimido con reclusión o prisión de 1 a 6 años, si se tratare de un instrumento público y con prisión de 6 meses a 2 años, si se tratare de un instrumento privado”.

inutilizare los registros o soportes documentales o informáticos del Fisco Nacional, relativos a las obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social, con el propósito de disimular la real situación fiscal de un obligado”.

Por su parte el artículo 12 bis, incorporado por el artículo 12 de la Ley N° 26.735, B.O. 28/12/2011, dispone: *Será reprimido con prisión de uno (1) a cuatro (4) años, el que modificare o adulterare los sistemas informáticos o equipos electrónicos, suministrados u homologados por el fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre y cuando dicha conducta fuere susceptible de provocar perjuicio y no resulte un delito más severamente penado.*

La reforma introducida por la Ley N° 27.430 del 27 de diciembre de 2017 reformuló el texto legal incluyendo en un solo artículo, el N° 11, la tipificación del delito, quedando así redactado:

ARTÍCULO 11.- ALTERACIÓN DOLOSA DE REGISTROS. SERÁ REPRIMIDO CON PRISIÓN DE DOS (2) A SEIS (6) AÑOS EL QUE DE CUALQUIER MODO SUSTRAJERE, SUPRIMIERE, OCULTARE, ADULTERARE, MODIFICARE O INUTILIZARE:

A) LOS REGISTROS O SOPORTES DOCUMENTALES O INFORMÁTICOS DEL FISCO NACIONAL, PROVINCIAL O DE LA CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES, RELATIVOS A LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS O DE LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL, CON EL PROPÓSITO DE DISIMULAR LA REAL SITUACIÓN FISCAL DE UN OBLIGADO;

B) LOS SISTEMAS INFORMÁTICOS O EQUIPOS ELECTRÓNICOS, SUMINISTRADOS, AUTORIZADOS U HOMOLOGADOS POR EL FISCO NACIONAL, PROVINCIAL O DE LA CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES, SIEMPRE Y CUANDO DICHA CONDUCTA FUERE SUSCEPTIBLE DE PROVOCAR PERJUICIO Y NO RESULTE UN DELITO MÁS SEVERAMENTE PENADO.

La sustracción consiste en hacer imposible la utilización de un documento en la oportunidad en que debe ser utilizado, ya sea sustrayéndolo de quien lo tiene en su poder, o no presentándoselo cuando existe obligación legal de hacerlo, o cuando se lo rompe, borra su escritura o se lo inutiliza de modo tal que el documento deja de revelar el tenor que contenía. La supresión o destrucción puede ser tanto parcial cuanto total. No se considera que se ha cometido este delito cuando, si lo que se ha destruido es una copia de un documento, el original del mismo puede ser hallado con relativa facilidad.

La adulteración implica la alteración de un documento verdadero por sustitución o supresión de las manifestaciones del otorgante.

La acción típica, que implica ingresar en los registros del Fisco y realizar alguna de las maniobras previstas en la figura, puede ser ejecutada por el propio obligado pero, teniendo en cuenta las posibilidades de acceso a los registros y soportes documentales o informáticos, lo más frecuente es la actuación de un tercero extraño a la obligación tributaria o de recursos de la seguridad social. Deberán tenerse en cuenta en este caso las consideraciones expuestas en materia de coparticipación criminal en el punto 2.4 del Capítulo XXVIII.

Se trata de un delito de peligro ya que la acción que se desarrolla no requiere que para su consumación se concrete la evasión de un tributo o un aporte o contribución a la seguridad social.

Téngase en cuenta que los datos sustraídos, suprimidos, ocultados, modificados o inutilizados, deben tener suficiente entidad y estar relacionados con las obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social, ya que los soportes protegidos por la prescripción legal son solamente aquellos que tienen relación con dichas obligaciones. Así, Villegas, en base a ello, sostiene que los registros o soportes relacionados con la gestión de ejecuciones fiscales no se encuentran resguardados por el precepto del actual artículo 11°, pues una modificación o alteración en ellos no se relaciona con obligaciones tributarias o previsionales, sino con la situación fiscal de contribuyentes ya determinados, constituyendo, en cambio, objeto del delito de dicho artículo, los mecanismos que la AFIP instala u obliga a instalar en las cajas registradoras de los contribuyentes ⁴⁷¹.

⁴⁷¹ VILLEGAS, HÉCTOR B, “Régimen Penal Tributario Argentino”, ed. Depalma, 1998, pág. 382.

PARTE VIII

CUESTIONES PROCESALES PENALES

CAPITULO XLII

DERECHO PROCESAL PENAL

1. Introducción

Alguien ha dicho alguna vez y con acierto, que el Derecho Procesal Penal es el Derecho Constitucional aplicado. En efecto, una sociedad democrática defensora de los principios fundamentales inherentes a la persona humana, debe contar con un proceso penal respetuoso de las garantías constitucionales previstas para protección de la persona y la sociedad, dado que aquéllas garantías constituyen el soporte básico del Estado de Derecho.

El mantenimiento del sistema democrático impone la necesidad de que el proceso penal pueda ser controlado por el Derecho, de modo tal que las normas jurídicas que conforman al derecho procesal vienen a dar certeza de que los servidores públicos al cumplirlas están actuando como medio para la realización del Derecho.

Su objeto es obtener, mediante la intervención judicial, la declaración de una certeza positiva o negativa, de la pretensión punitiva del Estado, quien la ejerce a través de la actividad del Ministerio Fiscal.

Aunque esta obra no tiene por objeto al Proceso Penal propiamente dicho, hemos creído conveniente describir en esta parte VIII algunas cuestiones procesales que, aunque no agotan la cuestión procesal, en nuestra opinión, merecen su incorporación al libro.

2. Derecho Procesal Penal

Para el derecho procesal penal el objeto de estudio más importante es el proceso y la materia principal sobre la que versa es la infracción penal considerada en abstracto.

El derecho procesal penal es de naturaleza pública porque regula una actividad estatal ya que es un órgano del Estado, el Poder Judicial, quien ejerce la función jurisdiccional.

El sistema federal de gobierno adoptado por nuestra Constitución determina que las Provincias dicten sus propias leyes procesales.

En cambio, el Código Penal es derecho de fondo siendo atribución del Congreso de la Nación su dictado así como lo atinente a la materia procesal penal para la Justicia de la Nación o federal.

El derecho procesal penal se nutre de las normas constitucionales, de los códigos procesales dictados por la Nación y las Provincias y de los decretos, acordadas o normas prácticas que reglamentan el desenvolvimiento del proceso incursionando, entre otros asuntos, en la actividad que despliegan órganos públicos no jurisdiccionales que actúan en el proceso penal tales como la policía y el Ministerio Fiscal.

Cuando se comete un hecho delictivo, la realización del derecho penal exige la actuación imperativa de la policía judicial, el Ministerio Fiscal y de la justicia con competencia penal por imperio de las normas de aquel derecho.

La intervención jurisdiccional de la justicia penal pone en marcha el proceso, quedando comprendido en él la persecución y la defensa.

Con la sentencia se termina el proceso, siendo ésta la forma normal de concluirlo.

Puede, sin embargo, concluirse antes con la "desestimación" cuando el Juez advierte al iniciarse el proceso que el hecho denunciado no constituye delito o bien con posterioridad al inicio y durante la investigación por no encontrar elementos de juicio que demuestren la presunta existencia del delito o que las probanzas acrediten que él no existe o no hay responsabilidad a su respecto, en cuyo caso "sobreesee". Estas últimas son las denominadas formas anormales de terminar el proceso.

Durante el proceso pueden adoptarse medidas cautelares que apuntan a facilitar el descubrimiento de la verdad y también a que se haga posible fácticamente el cumplimiento de la pena que se imponga, evitando que por fuga o insolvencia se neutralice la sentencia condenatoria.

De todas las personas intervinientes las que se destacan nítidamente pues sin ellas el proceso no existe son: el Juez, el acusador y el acusado.

Al lado de estos sujetos se reúnen sus auxiliares y asistentes que vienen a ser los sujetos secundarios.

Así, respecto del acusador que es el ministerio fiscal se nuclean su secretario y el personal auxiliar, respecto del querellante, su asesor letrado y con relación al acusado, su letrado defensor.

Respecto del Juez, se reúnen sus secretarios y personal auxiliar y el adscrito como policía judicial y todos los cuerpos periciales y auxiliares.

Todas estas personas intervienen necesaria y directamente en el proceso.

El poder de realización penal lo tiene el Estado Nacional, las Provincias y el Gobierno de la

Ciudad de Buenos Aires dentro del marco judicial determinado por la Constitución, siendo su fundamento garantizar la justicia.

La función pública judicial que ejerce el Estado da lugar al principio conocido por la irrefragabilidad de la acción, según el cual la acción procesal penal debe promoverse inevitablemente, quedando vedada toda transacción. Esta característica se ha ahondado en la actual redacción de la Ley Penal Tributaria. Habiéndose producido un hecho violatorio del derecho penal debe promoverse la acción, la que estará a cargo del Ministerio Fiscal el que deberá iniciarla de oficio siempre que no se trate de delitos de acción privada o dependientes de instancia privada.

La acción es el derecho de excitar la actividad jurisdiccional del Estado, procurándose con ello restablecer el orden jurídico alterado por la acción disvaliosa del infractor aplicándole a éste una sanción.

Desde el primer momento que aparezcan amenazados cualquiera de los derechos constitucionalmente reconocidos y aún cuando no se haya abierto el proceso, el imputado está autorizado a defenderse apelando a la defensa material ejercitando todos los derechos que legítimamente autorizan las normas legales (derecho a ser oído, revisar las pruebas de cargo, etc.) y a la defensa técnica obligatoria, reservada a un abogado que le preste apoyo profesional.

3. El respeto a las garantías individuales y la coerción procesal

El estado de inocencia que surge del artº 18 de la Constitución Nacional constituye una garantía expresa de la libertad individual consagrada por el artº 14 de la misma Carta Fundamental según la cual los habitantes pueden entrar, permanecer, transitar y salir del territorio argentino, usar y disponer de su propiedad, trabajar y ejercer toda industria lícita, etcétera.

Tal como fuera dicho por la doctrina, el principio de inocencia resulta un poderoso baluarte de la libertad individual para poner freno a los atropellos a ella, proveyendo a la seguridad jurídica.

La afirmación política plasmada en la norma constitucional, según la cual durante el proceso el imputado debe ser tratado como un inocente, no puede extremarse hasta el punto de impedir que el Estado actúe coercitivamente sobre el imputado durante el procedimiento persecutorio.

En efecto, se ha sostenido ya desde la época en que se elaboró "la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano" (Siglo XVIII) que es lícito el empleo de la coerción procesal, apelando a la fuerza pública, cuando resulte necesario para asegurar la averiguación de la verdad y que los fines de la ley se cumplan.

Cuando los fines de la ley puedan ser puestos en peligro, o la correcta averiguación de la verdad pueda resultar obstaculizada por diferentes causas, se reconoce la legitimidad de hacer uso de la fuerza pública para lograr la comparecencia forzosa del imputado. Del mismo modo, quien rehúsa permitir su inspección o no puede ser consultada su voluntad por motivos de hecho, está expuesto al allanamiento como una forma forzosa de registro domiciliario. Finalmente, la presunta fuga del imputado que puede impedir la realización del procedimiento, en razón de que nuestro Derecho Procesal Penal no admite el enjuiciamiento

penal de un ausente, autoriza la privación de su libertad durante el procedimiento, aunque también la detención del mismo pueda efectuarse con la finalidad de evitar entorpecimiento en la búsqueda de la verdad.

Mientras la coerción procesal apunta a resguardar los fines que persigue el proceso, la coerción material se denomina "pena", y, en cambio, representa la reacción estatal frente al delito, cuyo fin, modernamente, se identifica con la "retribución", por la cual se impone un mal al infractor como un valor opuesto al disvalor realizado por él al lesionar un bien jurídico legalmente protegido, y con la "prevención" entendida como elemento disuasorio dirigido al propio individuo (para que no vuelva a delinquir) y a la sociedad.

A pesar de la similitud en cuanto al modo de cumplimiento, el concepto de coerción procesal difiere sustancialmente del que se atribuye a la sanción, por cuyo motivo la utilización de los medios coercitivos requiere la regulación de los mismos por la legislación procesal, con base en el respeto de los fines para los que se establecen y, al mismo tiempo, que el uso práctico que los jueces hagan de ellos también se ajuste a los mismos fines.

La coerción procesal es de naturaleza cautelar y no penal. Los actos coercitivos pueden restringir derechos personales (vg. allanamiento de domicilio, violación de correspondencia, privación de la libertad) o patrimoniales (vg. embargo de bienes).

La coerción personal del imputado en tanto implica una restricción o limitación impuesta a su libertad, afecta un derecho garantizado constitucionalmente (la libertad ambulatoria del artículo 14, C.N.), más la finalidad, también constitucional, de "afianzar la justicia" hacia la que se dirige el "juicio previo" requiere que no se impida ni obstaculice su realización, que sus conclusiones se asienten sobre la verdad y que se cumpla realmente lo que en él se resuelva. Por ello, con la finalidad de evitar los peligros sobrevinientes de que el imputado aprovechando su libertad, pudiera impedir la condena falseando las pruebas o no compareciendo al proceso o, fugando, eluda el cumplimiento de la pena, la propia Constitución autoriza el "arresto" del sospechoso (artículo 18).

Los distintos medios de coerción procesal restringen derechos fundamentales también diversos, a saber:

- a) La detención y la prisión preventiva restringen la libertad ambulatoria, es decir el derecho de entrar, permanecer, transitar y salir del territorio argentino (CN, 14).
- b) El allanamiento restringe el derecho a la intimidad del hogar, a partir de que el domicilio es inviolable (CN, 18).
- c) La apertura o interceptación de correspondencia epistolar restringe la inviolabilidad de los mismos (CN, 18).
- d) El embargo y el secuestro restringen la libertad de disposición de los bienes, siendo que la propiedad también es inviolable (CN, 17).

Por un lado el afianzamiento de la justicia como máxima programática que surge del Preámbulo de nuestra Constitución y por el otro el respeto a las garantías individuales que emanan de la propia Carta Fundamental, imponen administrar justicia manteniendo un equilibrio perfecto entre el interés colectivo de seguridad y la libertad individual del imputado.

Consecuentemente con lo expresado, el arto 2° del C.P.P. exige que toda disposición legal que coarte la libertad personal deba ser interpretada restrictivamente.

Con respecto a la detención por delitos tributarios, como forma principal de coerción, nos remitimos a los comentarios que hemos realizado en el Capítulo XXIII de la obra titulado “Facultades de Verificación y Control del Organismo Fiscal”.

CAPITULO XLIII

ORGANIZACION DE LA JUSTICIA PENAL

1. Consideraciones generales

En nuestro país, como consecuencia directa del régimen federal de gobierno adoptado, la Justicia penal se divide en federal, nacional, provincial y ahora del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires. Es decir, el Código Penal como derecho de fondo es aplicado tanto por los tribunales federales, de la Nación o provinciales, según que las cosas o las personas cayeren en una u otra jurisdicción.

El artículo 94 de la Constitución Nacional establece que el Poder Judicial de la Nación será ejercido por una Corte Suprema de Justicia y por los demás tribunales inferiores que el Congreso estableciere en el territorio de la Nación.

La Corte Suprema de Justicia, pues, es el único tribunal creado directamente por la Constitución, teniendo su asiento en la Capital Federal.

Los tribunales inferiores, creados por ley del Congreso se integran con tribunales federales de primera Instancia y también con Cámaras nacionales o federales de apelación con funciones de segunda instancia en lo penal.

La justicia federal (jurisdicción federal) se distribuye en todo el territorio de la Nación y se la califica como "jurisdicción especial" junto con la militar, en tanto que la justicia nacional (jurisdicción nacional) se halla circunscripta a la Capital Federal, calificándose como "jurisdicción común".

Frente a esta justicia federal y nacional se encuentra la justicia provincial (jurisdicciones provinciales), llamada también "local".

En lo que atañe a la Justicia Penal de la Nación, entonces, en la Capital Federal coexisten la justicia federal y la nacional, en tanto que en el resto del territorio de la Nación actúa la justicia federal.

Los tribunales federales, que pertenecen a la Nación, aplican e Interpretan a la Constitución Nacional, a las leyes dictadas en su consecuencia y a los tratados con naciones extranjeras.

Razones de orden práctico son las que han dado lugar a la forma segregada en que se ha organizado la justicia y su fraccionamiento tiende a una mejor administración de la misma.

Ello es lo que determina la competencia de un tribunal para un tipo determinado de causas

penales o para un momento del proceso y su incompetencia para otras causas u otros momentos, y en función del lugar en el que se cometió el hecho delictuoso, si corresponde la competencia a los tribunales federales o a los de alguna provincia.

Cuando la determinación de la competencia se hace sobre la "materia" lo que se tiene en cuenta es el bien jurídico violado, con lo que se apreciará si el hecho antijurídico afecta un interés nacional o la seguridad de la Nación, ya que, en tal caso, siendo aquél de naturaleza federal corresponderá la Intervención de la justicia penal federal.

El ámbito dentro del cual actúa el fuero federal está determinado por el artículo 100 de la Constitución Nacional, el cual atribuye a éste el conocimiento y decisión de aquellas causas que versen sobre puntos regidos por: a) la Constitución Nacional. b) por las leyes de la Nación, con la reserva hecha en el artículo 75, inciso 12, y c) por los tratados con las potencias extranjeras.

Entre los casos especialmente regidos por la Constitución se encuentra la defraudación de rentas nacionales (incluso de comunas no provinciales) y todo delito que implique defraudar o de cualquier otro modo disminuir las rentas o el patrimonio de la Nación, por lo que el artículo 33 del C.P.P. atribuye su juzgamiento a los jueces federales.

Por leyes de la Nación se entienden a todas aquellas dictadas por el Congreso, refiriéndose la reserva del artículo 75, inciso 12 a aquellos casos en que las cosas o las personas con respecto a las cuales se aplicará el derecho común cayeren bajo jurisdicción local.

Cuando es el "lugar" donde el delito se comete lo que interesa para determinar la competencia federal, aquél debe hallarse dentro del territorio donde el gobierno nacional tiene poder absoluto y exclusivo por estar fuera de los límites provinciales, o estando dentro de esos límites, por excluirse la autoridad provincial de acuerdo con lo normado por los incisos 12 y 30 del artículo 75 de la Constitución Nacional.

2. Tribunales Nacionales con competencia penal

Detallaremos a continuación la organización de los tribunales nacionales y federales con competencia en materia penal, tal como ha sido establecida por la Ley N° 24.050, a partir de la instauración del juicio oral y público.

a) Corte Suprema de Justicia de la Nación

A partir de marzo de 1990 la Corte estuvo integrada por nueve jueces, funcionando en cuerpo único por mayoría de votos (Ley N° 23.774). La ley N° 26.183 redujo su número a cinco, pero en forma transitoria, la composición actual es de siete ministros.

Este tribunal tiene competencia originaria en todos los asuntos concernientes a embajadores, ministros y cónsules extranjeros y también en ciertos conflictos que se susciten entre y con las Provincias (artículo 116, Constitución Nacional), ejerciendo su jurisdicción por apelación en los casos que exista alguna contradicción con disposiciones de la Constitución Nacional (recurso extraordinario del artículo 14, de la Ley N° 48 y artículo 22 del Código de Procedimiento Penal).

b) Cámara Nacional de Casación Penal

Este tribunal fue creado como consecuencia del Código de Procedimientos en lo Penal de la Nación (Ley N° 23.984), y su organización y regulación viene dada por la Ley Orgánica de Tribunales Penales N° 24.050.

Tiene su asiento en la Capital Federal, y su función la ejerce con alcance nacional en custodia de la aplicación de las leyes y de la unificación de la jurisprudencia, para los tribunales penales nacionales (tanto federales cuanto nacionales de la Capital Federal).

Se sustanciarán ante ella los siguientes recursos: a) de inconstitucionalidad contra resoluciones definitivas fundadas en leyes, decretos u otras disposiciones normativas tachadas como contrarias a la Constitución Nacional, b) de casación con el fin de evitar la inobservancia de las leyes de fondo y corregir errores de interpretación incurridos por los tribunales inferiores, y c) de revisión por el cual se intenta la anulación de sentencias definitivas en casos taxativamente indicados en la ley en los que se verifiquen claros conflictos por contradicción con otra sentencia también firme y en los casos que, frente a una modificación en la ley represiva, la nueva sea más benigna para el condenado.

c) Cámara de apelaciones

Este tribunal conocerá de los recursos interpuestos contra las resoluciones de los jueces, de los recursos de queja por petición retardada o denegada por los mismos jueces y de las cuestiones de competencia entre los jueces en razón del fuero y localización.

En los casos señalados dicha Cámara actúa como Tribunal de Alzada respecto de las resoluciones dictadas por los Jueces.

d) Tribunales orales

Ante estos tribunales se tramita en instancia única y en forma oral y pública el juicio, en el cual se desarrolla el debate entre las partes y la deliberación y sentencia del tribunal.

Su actuación habrá de basarse en los elementos de conocimiento aportados por la instrucción que le precede obligadamente.

A su vez, estos tribunales se encuentran divididos en razón de la materia, en las siguientes ramas:

-Tribunales en lo criminal

Juzgan todos aquellos delitos cuya competencia no se asigna a otro tribunal

-Tribunal de menores

Juzga aquellos delitos cuyos autores no hubieren cumplido 18 años a la

fecha del hecho

-Tribunales federales en lo criminal

Juzga aquellos delitos de naturaleza federal no atribuidos a otros jueces

- Tribunales en lo Penal Económico

Juzgan aquellos delitos investigados por los jueces de primera instancia en lo penal económico y transitoriamente en los de penal tributario,

e) Juzgados nacionales

La instrucción de los procesos está a cargo de los jueces en lo criminal de instrucción, de menores, federales en lo criminal, en lo penal económico y en lo penal tributario, en función de la competencia de cada uno.

Estos jueces tienen competencia para instruir, más no para juzgar.

Sólo los jueces de primera instancia en lo correccional instruyen el sumario y juzgan los delitos que caen bajo su competencia, que son, básicamente aquellos no reprimidos con penas privativas de la libertad, o cuyo máximo no exceda de tres años.

La organización judicial señalada corresponde a la justicia nacional debiéndose recordar que las provincias tienen organizado su propio ordenamiento.

3. Jueces competentes en materia penal

El poder de investigar o el de juzgar que tienen esos tribunales se conoce con la denominación de "jurisdicción".

La "competencia" corresponde al ejercicio de las facultades en razón de la materia, de lugar, de órganos públicos o privados, la que está regulada por la ley.

La competencia material se determinará teniendo en cuenta la pena establecida en abstracto por la ley para el delito consumado (artículo. 34, C.P.P.).

Será competente el tribunal de la circunscripción judicial donde se ha cometido el delito. En caso de delito continuado o permanente, lo será el de la circunscripción judicial en que cesó la continuación o la permanencia. En caso de tentativa, lo será el de la circunscripción judicial donde se cumplió el último acto de ejecución (artículo 37, C.P.P.).

Si no se conociere el lugar en que se ha cometido el delito, el artículo 38 del Código Procesal Penal dispone que será competente el tribunal que prevenga en la causa. Previene el Juez que se avoca o toma conocimiento de la causa.

En el caso de pluralidad de delitos de acción pública, ya sea que los haya cometido una o varias personas, se aplican las reglas de competencia por conexión previstas por el artículo 42 del C.P.P., acumulándose las causas, siendo tribunal competente aquél a quien corresponda el delito más grave. Si los delitos estuvieren reprimidos con la misma pena, es competente aquel que intervenga en el delito primeramente conocido. Si los delitos fueren simultáneos o no se conociere cuál se cometió primero, lo será el que haya procedido a la detención del imputado o, en su defecto, el que haya prevenido.

Si no pudieran aplicarse estas reglas, el tribunal que debe resolver las cuestiones de competencia (Cámara de Apelaciones superior del Juez que previno) tendrá en cuenta la mejor y más pronta administración de justicia.

La finalidad que se persigue con las normas sobre competencia por conexión es la de evitar las sentencias contradictorias y favorecer la economía procesal.

La denominada "cuestión de competencia" aparece cuando las partes estimaren que el Juez que ha tomado conocimiento del hecho delictivo concreto no es competente por no haberse seguido las reglas precedentemente descriptas.

En esta materia, el artículo 45 del C.P.P. dispone que el ministerio fiscal y las otras partes podrán promover la cuestión de competencia, por "inhibitoria" ante el tribunal que consideren competente o por "declinatoria" ante el tribunal que consideren incompetente. La opción por uno de estos medios inhibe de recurrir al otro, bajo pena de inadmisibilidad aunque sea resuelta favorablemente.

Tanto la inhíbitoria como la declinatoria pueden plantearse durante la etapa de la instrucción y también durante el plenario hasta antes de fijada la audiencia para el debate, salvo la incompetencia por territorio.

Los actos de instrucción practicados hasta la decisión de la competencia serán válidos, siendo nulos, en cambio, cuando se declare la incompetencia por razón de la materia.

La competencia judicial en materia tributaria está determinada por la ley N° 24769, en su artículo 22, que prevé la actuación de los tribunales federales y en lo penal económico cuando los delitos se refieren a impuestos recaudados por la Nación.

Entre dichos jueces, la competencia se distribuye según el domicilio fiscal del contribuyente. Así, si está en Capital Federal, serán competentes los jueces en lo Penal Tributario y, en las provincias, el Juez Federal del domicilio.

4. La justicia penal dentro del ámbito de la Ciudad de Buenos Aires

De acuerdo al artículo 156 del Código Tributario de la Ciudad de Buenos Aires, serán competentes para entender en la aplicación de los ilícitos tributarios establecidos por la Ley Nacional N° 24.769, en lo relativo a los tributos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, los juzgados pertenecientes al fuero en lo Penal, Contravencional y de Faltas, con la intervención del Ministerio Público Fiscal, conforme lo establecido en la Ley N° 2.303 -texto consolidado por Ley N° 5.666).

La Justicia en lo Penal, Contravencional y de Faltas conoce en la aplicación del Código Penal, Contravencional de la Ciudad de Buenos Aires, la legislación de faltas y las leyes de aplicación de la Ciudad.

La Cámara de Apelaciones en lo Penal, Contravencional y de Faltas, se encuentra integrada, por nueve (9) jueces y funciona dividida en tres (3) Salas de tres (3) jueces cada una. La Justicia de Primera Instancia en lo Penal, Contravencional y de Faltas termina de consolidarse en el transcurso del 2006 con la puesta en funcionamiento de 31^o Juzgados de Primera Instancia.

En la actualidad, está compuesta por 31 juzgados de Primera Instancia con una secretaría cada uno; 16 fiscalías, con dos fiscales titulares y dos secretarías; 12 defensorías, con dos defensores titulares y dos secretarías.

La ley N° 26.702 del Gobierno Nacional transfiere la competencia para investigar y juzgar los delitos y contravenciones cometidos en el territorio de la Ciudad Autónoma de Buenos

Aires a los fiscales y jueces competentes de dicho distrito. Los delitos comprendidos son aquellos que se detallan en el Anexo de la ley, y todos aquellos que se establezcan a futuro en el Código Penal; que se suman a los ya transferidos por las leyes Nos. 25.752 y 26.357; con excepción de la materia federal Concordantemente con las leyes CABA Nos. 597 y 2257.

De todos modos la eficacia de la transferencia como de la asignación de competencias queda condicionada por el artículo 8° de la ley N° 26.702 a la aceptación de la misma sin condicionamientos por parte del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires.

5. El fuero Penal Tributario

Toda referencia normativa en la que se haga mención a los juzgados nacionales en lo penal tributario deberá considerarse, a partir de la entrada en vigencia de la ley 25.097 (BO 19.01.2015) referida a los juzgados nacionales en lo penal económico.

A partir de la entrada en vigencia de dicha norma los juzgados nacionales en lo penal económico asumieron juntamente con la competencia material y territorial que actualmente poseen, la atribuida a los juzgados nacionales en lo penal tributario.

Los juzgados nacionales en lo penal tributario creados por el artículo 3° de la ley 25.292, se transformaron en juzgados nacionales en lo penal económico número con idéntica competencia y estructura que estos últimos.

Se atribuyó a las fiscalías en lo penal económico, la competencia atribuida a la fiscalía en lo penal tributario, creadas por el artículo 6° de la ley 25.292.

La defensoría pública oficial ante los juzgados nacionales en lo penal tributario creada por el artículo 9° de la ley 25.292, fue denominada Defensoría Pública Oficial N° 3 ante los juzgados y Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico y tiene, juntamente con su competencia actual, la atribuida a las defensorías públicas oficiales ante los juzgados y Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico.

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico será tribunal de alzada respecto de las resoluciones de los jueces nacionales en lo penal económico, como también de las cuestiones de competencia y de los recursos de queja por petición retardada o denegada por los mismos jueces. Funcionará dividida en dos (2) salas con tres (3) miembros cada una.'

Los juzgados nacionales en lo penal económico tendrán a cargo la investigación de los delitos que les corresponden por su actual competencia material, incluidos los previstos en la ley 24.769

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico de la Capital Federal pasará a denominarse Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico y está compuesta por dos (2) salas integradas por tres (3) jueces cada una.

CAPÍTULO XLIV

EL SUMARIO EN SEDE PENAL

1. Introducción

El Código Procesal Penal, como ley reglamentaria de los preceptos constitucionales, regula el juicio previo consagrado en la Carta Fundamental y protege al imputado con el objeto de evitar que se lo condene si es inocente.

En el proceso penal se atiende tanto al interés social cuanto al interés individual tutelando a la justicia y a la libertad, en un juego armónico, regido por formas e institutos que garanticen el justo equilibrio.

La meta a alcanzar con el proceso penal es llegar a la certeza acerca de un hecho presuntamente delictivo para aplicarle a su autor la pena establecida por la ley.

Mediante la función judicial el Estado procura hacer realidad el afianzamiento de la justicia y el aseguramiento de los beneficios de la libertad, valores éstos proclamados en el preámbulo de la Constitución Nacional.

El derecho procesal penal establece qué órganos públicos deben intervenir en el proceso, determina, asimismo, sus respectivas competencias, regula los actos que deben realizarse y las formas que los mismos deben observar.

En el proceso penal, el objetivo del juez es el descubrimiento de la verdad real o material, por cuyo motivo no está limitado a conocer solamente las pruebas que las partes aporten a la causa, pudiendo, pues, adoptar todo tipo de iniciativas útiles para alcanzar aquél propósito. A diferencia del juez civil que, por regla general, no conoce otra prueba que la que ofrecen los litigantes, llegándose inclusive, a concluir el juicio con sentencia en contra del demandado si éste confesare positivamente los términos de la demanda, dándosele al reconocimiento de la demanda el valor, prácticamente, de una sentencia en su contra.

El camino procesal penal debe transitarse inevitablemente, aun mediando confesión del imputado admitiendo su autoría y culpabilidad y la aportación de pruebas acreditantes de sus dichos. Debe llegarse hasta el final, como un medio de garantizar la imparcialidad, la legalidad y la inviolabilidad de la defensa.

Los actos previos llevados a cabo por funcionarios públicos, investidos del poder de Policía en materia tributaria (AFIP, Policía Federal) y que se resumen en la información sumaria, son actos preprocesales que se consuman antes de que se haya iniciado el proceso penal propiamente dicho.

Es de notar, sin embargo, que ello carece de relevancia si se tiene en cuenta que cuando la Constitución Nacional expresa que nadie puede ser penado sin "juicio" previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, con la voz "juicio" abarca tanto los actos preprocesales cuanto los procesales propiamente dichos, quedando así, ambos amparados por las garantías constitucionales.

Todo proceso penal se integra con etapas que se van sucediendo temporalmente siendo las más importantes la "instrucción" y el "plenario".

La instrucción tiene por objeto verificar la existencia de un hecho delictivo, procurando probarla mediante las diligencias conducentes al descubrimiento de la verdad, como así también establecer las circunstancias que califiquen el hecho, lo agraven, atenúen, justifiquen o influyan en la punibilidad, individualizar a los partícipes, verificar la condición personal del imputado (edad, educación, costumbres, condiciones de vida, medios de subsistencia y antecedentes; estado y desarrollo de sus facultades mentales, las condiciones en que actuó, etc.) y comprobar la extensión del daño causado por el delito, aunque el damnificado no se hubiera constituido en actor civil.

Como puede verse, la instrucción tiene por objeto seleccionar el material que habrá de servir para el juicio o "plenario".

2. Iniciación del sumario

La instrucción puede ser iniciada por requerimiento de los fiscales, o por prevención o información policial.

Tratándose de los delitos tributarios o previsionales, el artículo 18° de la Ley Penal Tributaria dispone que el organismo recaudador formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria, o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos.

En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda, se formulará de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito.

En ambos supuestos deberá mediar decisión fundada del correspondiente servicio jurídico, por los funcionarios a quienes se les hubiere asignado expresamente esa competencia.

Si la denuncia del ilícito tributario hubiese sido formulada por un particular, el juez remitirá los antecedentes al organismo recaudador que corresponda a fin de que inmediatamente dé comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda. El organismo recaudador deberá emitir el acto administrativo de determinación de oficio de la deuda tributaria o de impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, en un plazo de noventa días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo.

El artículo 20° de la Ley Penal Tributaria establece que la formulación de la denuncia penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o previsional, pero la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal.

Asimismo, una vez firme la sentencia penal, el tribunal la comunicará a la autoridad administrativa respectiva y ésta aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial.

La Ley N° 26.735 había derogado el artículo 19 de la Ley N° 24.769 que facultaba al organismo fiscal a no formular denuncia penal si de las circunstancias de hecho surgiera manifiestamente que no se ha ejecutado la conducta punible.

Dijimos oportunamente⁴⁷² que *En nuestra opinión, la derogación de este artículo no agrega ni quita nada. En efecto, si durante su actuación investigadora el organismo fiscal correspondiente, con base en las circunstancias de hecho, se formase convicción acerca de que el contribuyente o responsable no ha ejecutado conducta punible por la Ley N° 24.769, no debería formular denuncia penal alguna por no existir, a su juicio, delito imputable al contribuyente dentro del marco de dicha ley. Y si, en cambio, dicho organismo juzgase que los elementos de juicio constituyen evidencia de la comisión de un delito sancionado por la ley penal tributaria, es obligación del funcionario público efectuar la denuncia penal pertinente. Esto es así siempre, aunque la Ley Penal Tributaria nada establezca al respecto.*

La Ley N° 27.430 del 27/12/2017 incorpora como artículo 19 de la Ley Penal Tributaria el siguiente:

ARTÍCULO 19.- EL ORGANISMO RECAUDADOR NO FORMULARÁ DENUNCIA PENAL CUANDO SURGIERE MANIFIESTAMENTE QUE NO SE HA VERIFICADO LA CONDUCTA PUNIBLE DADAS LAS CIRCUNSTANCIAS DEL HECHO O POR MEDIAR UN COMPORTAMIENTO DEL CONTRIBUYENTE O RESPONSABLE QUE PERMITA ENTENDER QUE EL PERJUICIO FISCAL OBEDECE A CUESTIONES DE INTERPRETACIÓN NORMATIVA O ASPECTOS TÉCNICO CONTABLES DE LIQUIDACIÓN. ASIMISMO Y EXCLUSIVAMENTE A ESTOS EFECTOS, PODRÁ TENERSE EN CONSIDERACIÓN EL MONTO DE LA OBLIGACIÓN EVADIDA EN RELACIÓN CON EL TOTAL DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DEL MISMO PERÍODO FISCAL.

DEL MISMO MODO, NO CORRESPONDERÁ LA DENUNCIA PENAL CUANDO LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS O PREVISIONALES AJUSTADAS SEAN EL RESULTADO EXCLUSIVO DE APLICACIÓN DE LAS PRESUNCIONES PREVISTAS EN LAS LEYES DE PROCEDIMIENTO RESPECTIVAS, SIN QUE EXISTIEREN OTROS ELEMENTOS DE PRUEBA CONDUCENTES A LA COMPROBACIÓN DEL SUPUESTO HECHO ILÍCITO.

LA DETERMINACIÓN DE NO FORMULAR LA DENUNCIA PENAL DEBERÁ SER ADOPTADA MEDIANTE DECISIÓN FUNDADA CON DICTAMEN DEL CORRESPONDIENTE SERVICIO JURÍDICO, POR LOS FUNCIONARIOS A QUIENES SE LES HUBIESE ASIGNADO EXPRESAMENTE ESA COMPETENCIA Y SIGUIENDO EL PROCEDIMIENTO DE CONTRALOR QUE AL RESPECTO SE ESTABLEZCA EN LA REGLAMENTACIÓN.

La Ley N° 27.430, viene a decir expresamente, en términos generales, lo que sostuvimos en la versión de la 5° edición de nuestra obra, citada en nota anterior.

El organismo recaudador puede constituirse en parte querellante particular a través de funcionarios designados para que asuman su representación (artículo 23 de la Ley Penal Tributaria).

⁴⁷² Soler, Osvaldo H., “Tratado de Derecho Tributario” T° II, pág. 459. 5° Ed., Editorial La Ley.

3. Derechos del imputado

El derecho que se acuerda a los defensores a asistir a ciertos actos que por su naturaleza y características fueren considerados definitivos e irreproducibles, realza el principio de publicidad que es de la esencia de la forma republicana de gobierno y de las garantías otorgadas a la defensa.

Bajo pena de nulidad, el defensor podrá entrevistarse con su asistido inmediatamente antes de que la policía practique los actos que está facultada a realizar: inmovilizaciones personales en el lugar del hecho, exámenes técnicos o inspecciones de las personas, cosas y lugares, allanamientos y requisas, clausura de locales, aprehensión de los presuntos culpables e incomunicación de los mismos.

Por ello, bajo ninguna circunstancia ni el organismo fiscal ni la Policía pueden impedir que el contribuyente o responsable se comunique con su abogado, ni que éste se haga presente en el lugar en el que se desarrolla la diligencia.

El derecho al abogado no es meramente un derecho o situación procesal, sino que es un derecho constitucional y es un deber de los jueces velar por su estricto cumplimiento.

Cuando la complejidad del caso requiere una defensa técnica, esta asistencia jurídica se impone como requisito del derecho al acceso efectivo a la justicia, implicando de ordinario el derecho del procesado a elegir su defensor y a que represente con eficacia sus intereses, pudiendo suponer violación del derecho a un proceso equitativo, en ciertas circunstancias, que se impida que una parte sea asistida por abogado, lo que únicamente se justificaría en procedimientos simples y de naturaleza no penal, como acertadamente ha sostenido la doctrina.

Como hemos dicho, ni la AFIP ni la policía podrán recibir declaración al imputado, sino sólo dirigirle preguntas para constatar su identidad, previa lectura en voz alta de los derechos y garantías constitucionales que le amparan. Esta prohibición se extiende incluso a las llamadas "declaraciones espontáneas", formuladas voluntariamente ante el personal policial.

También bajo pena de nulidad, la indagatoria, que sólo puede practicar el juez, deberá estar precedida de una entrevista entre el imputado y su defensor con el objeto de que el primero se halle convenientemente asistido.

Antes de proceder a realizar alguno de los actos indicados en los párrafos precedentes, excepto el registro domiciliario, el juez dispondrá, bajo pena de nulidad, que sean notificados el ministerio fiscal, la parte querellante y los defensores, practicándose la diligencia en la oportunidad establecida aunque no asistan. Solamente casos de suma urgencia posibilitan que la notificación no se curse o se anticipe la diligencia, debiéndose dejar constancia de los motivos, bajo pena de nulidad.

Se acuerdan facultades a los defensores para asistir a los actos de la instrucción en tanto no se ponga en peligro los fines del proceso. El juez es quien adoptará la decisión en tal sentido siendo su resolución irrecurrible.

4. La Declaración Indagatoria

Siempre antes del procesamiento de una persona, el juez procederá a interrogarlo. Si el imputado estuviere detenido la indagatoria deberá efectuarse inmediatamente, o a más

tardar en el término de veinticuatro horas desde su detención, plazo que sólo podrá prorrogarse por otro tanto cuando el magistrado no hubiere podido recibir la declaración, o cuando lo pidiera el imputado para designar defensor.

La declaración indagatoria es el acto principal por el cual el imputado ejerce la defensa material amparado por las garantías constitucionales sobresaliendo entre ellas la de que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo.

El contenido básico de la indagatoria está constituido por la contestación a la imputación, pudiendo el imputado proponer pruebas y medidas de comprobación.

A la declaración del imputado sólo podrán asistir su defensor y el ministerio fiscal, debiéndosele informar a aquel de su derecho a la defensa técnica antes de comenzar con su declaración. No puede asistir a este acto el querellante, por lo que en los procesos por infracciones a la ley penal tributaria, no podrá estar presente funcionario alguno de la AFIP, aun en el caso de haberse constituido en parte querellante. Con mayor razón, tampoco puede asistir si solo ha asumido el papel de denunciante, ya que no es parte en el proceso.

La designación de defensor, antes de la declaración indagatoria es una facultad que no obsta a que si el imputado lo desea pueda declarar sin su presencia.

Se recuerda que el interrogatorio no será coactivo, sancionándose con nulidad toda iniciativa tendiente a lograr que el imputado declare contra sí mismo, como así también toda pretensión de orientar las respuestas en un sentido determinado. Es por ello, de fundamental importancia, la presencia del abogado defensor pues, si bien éste no puede aconsejar a su defendido ni hacerle indicaciones, tiene el derecho a reclamar la observancia de las disposiciones legales, debiendo dejarse constancia en el acta de las observaciones que se formulen. Ya a poco de su instalación, en 1862, la Corte Suprema de Justicia decidió que no podía tomarse a los acusados declaración bajo juramento, por ser contrarias al artículo 18° de la Constitución.

El juez debe informar al imputado cuál es el hecho que se le atribuye, cuáles son las pruebas existentes en su contra y que puede abstenerse de declarar, sin que su silencio implique una presunción de culpabilidad. Si el imputado se negare a declarar, ello se hará constar en el acta.

Con el procedimiento descrito se evita que primero se interrogue al imputado y sólo más tarde se le informe en qué consiste la acusación.

Es obligación del juez suspender el interrogatorio si el indagado muestra señales de fatiga o falta de serenidad.

Antes de terminarse la declaración indagatoria, o después de haberse negado el imputado a prestarla, el juez le informará las disposiciones legales sobre libertad provisional.

Cuando hubiere varios imputados en la misma causa, las indagatorias se recibirán separadamente, evitándose que se comuniquen antes de que todos hayan declarado. Se persigue con ello que no se obstaculice la búsqueda de la verdad, por el acuerdo al que podrían arribar los imputados en el caso de que se comunicasen entre sí antes de la indagatoria.

Bajo pena de nulidad, concluida la indagatoria el acta debe ser leída en alta voz por el secretario, sin perjuicio de que el imputado y su defensor puedan leerlas asimismo en forma personal, asistiéndoles el derecho de rubricar cada una de las fojas de la declaración.

La negativa a firmar el acta deberá hacerse constar, y no afecta la validez de la indagatoria.

5. El Procesamiento

Una vez que el juez recibió la declaración indagatoria, debe resolver la situación procesal del imputado dentro del plazo de diez días.

Si del sumario resultare que existe mérito suficiente (elementos de convicción suficientes), para creer que la persona imputada es responsable del hecho delictivo, el juez ordenará por auto, dentro del lapso indicado, su procesamiento.

Reiteramos que no podrá ordenarse el procesamiento del imputado sin habersele recibido indagatoria, o sin que conste su negativa a declarar, bajo pena de nulidad.

Cuando dentro del mismo lapso, el juez estime que no hay mérito para ordenar el procesamiento ni tampoco para sobreseer, dictará un auto que así lo declare, sin perjuicio de proseguir la investigación, y dispondrá la libertad de los detenidos, previa constitución de domicilio. El auto de falta de mérito no concluye la causa, pero posibilita que el Juez de instrucción continúe con su tarea de investigación con el objeto de disponer en su momento el sobreseimiento o el procesamiento, sin lesionar la libertad ambulatoria del imputado.

Ante la ausencia de elementos de convicción suficientes no podrá existir procesamiento y por lo tanto el imputado resulta desincurado.

Con el procesamiento en cambio, el imputado se convierte en procesado.

Cuando el auto de procesamiento se dicte sin prisión preventiva, se dejará o pondrá en libertad provisional al imputado, imponiéndosele determinadas condiciones tales como no ausentarse de determinado lugar, no concurrir a otros, presentarse a las autoridades en las fechas periódicas que se le señalen y/o abstenerse de determinada actividad en caso de que se le aplique al hecho alguna inhabilitación especial.

Los autos de procesamiento y de falta de mérito, podrán ser revocados y reformados de oficio durante la instrucción, al agregarse nuevas circunstancias desconocidas al dictarse el auto primitivo, o por excluirse circunstancias que se incorporaron y que resultan indebidas.

La reforma también podría estar motivada en un cambio en la calificación legal de los hechos.

Contra dichos autos sólo podrá interponerse recurso de apelación sin efecto suspensivo: del procesamiento, por el imputado o el ministerio público, y de la falta de mérito por el ministerio público y el querellante particular. En ningún caso se suspenden, como quedó dicho, los efectos de esos autos en relación con las medidas cautelares a las que se ve sometido el imputado desde antes y las que sufra como consecuencia del pronunciamiento judicial.

CAPÍTULO XLV

LA PRISIÓN PREVENTIVA Y LA LIBERTAD AMBULATORIA DURANTE EL PROCESO PENAL TRIBUTARIO

1. Cuestiones generales

Siendo la libertad en su más amplio sentido, y la libertad física en particular, uno de los bienes más preciados del hombre, luego de la vida, buena parte del derecho penal y procesal penal moderno gira alrededor de los institutos que permiten alcanzar la finalidad disuasoria de las penas y la misión reeducadora de la privación de la libertad a través de la menor restricción posible de dicho derecho esencial.

Si lo antes expuesto resulta válido para el establecimiento de penas privativas de la libertad, con más razón lo es para aquellos supuestos en los que ésta es restringida o anulada antes de que exista una sentencia que declare culpable a una persona.

El "estado de inocencia" como derivación del principio constitucional de que nadie puede ser penado sin juicio previo constituye el fundamento de aquellas normas que tienen por finalidad permitir la libertad de los imputados de un delito, mientras no se haya pronunciado sentencia condenatoria en su contra, por lo que las disposiciones que implican un cercenamiento de la libertad ambulatoria deben, necesariamente, ser interpretadas con criterio restrictivo.

En tal sentido, es pacífica la jurisprudencia al sostener que la excarcelación es una garantía constitucional y no una simple concesión de la ley procesal.

Asimismo, el derecho a la excarcelación está consagrado en el artículo 7° inciso 5 de la Convención Interamericana de Derechos Humanos, cuando dispone que toda persona tendrá derecho a ser juzgada dentro de un plazo razonable o a ser puesta en libertad sin perjuicio de que continúe el proceso.

2. La prisión preventiva

La prisión preventiva es la medida coercitiva más severa aplicada contra el imputado durante el proceso y consiste en su encarcelamiento.

Sólo puede ser dispuesta por el juez de instrucción al dictar el auto de procesamiento, basado en su convicción de que la sentencia habrá de condenar al imputado a pena privativa de la libertad que no permita imponer condena de ejecución condicional o aun si tal condena condicional fuese posible, que la excarcelación no procediere porque la valoración de las condiciones personales del imputado, hicieren presumir, fundadamente, que el mismo intentará eludir la acción de la justicia o entorpecer las investigaciones.

En cuanto a la ejecución del encarcelamiento, excepto que el juez ordenase la detención domiciliaria de las personas a las cuales puede corresponder, de acuerdo al Código Penal,

el cumplimiento de la pena de prisión en el domicilio, los que fueren sometidos a prisión preventiva serán alojados en establecimientos diferentes a los de los penados, disponiéndose su separación por razones de sexo, edad, educación, antecedentes y naturaleza del delito que se le atribuye.

3. Libertad por falta de mérito

Como hemos dicho, la prisión preventiva sólo puede disponerse en oportunidad de dictarse el auto de procesamiento, esto es, dentro de los diez días de tomada la declaración indagatoria.

Al término de dicho plazo, si no existen elementos suficientes para ordenar el procesamiento, o para sobreseer, el juez debe disponer la libertad de los detenidos, sin perjuicio de la prosecución de la causa.

Esta libertad es la que se denomina comúnmente "libertad por falta de mérito", permitiendo la recuperación de su libertad ambulatoria, sin perjuicio de la prosecución de las actuaciones procesales.

La detención no puede importar, bajo ningún aspecto, un cumplimiento anticipado de la pena que podría imponérsele al imputado, pues ello constituiría una violación del artículo 18° de la Constitución Nacional, y también de la Convención Interamericana de Derechos Humanos, cuando en su artículo 7°, inciso 5, prevé que la restricción de la libertad de una persona durante un proceso sólo puede estar condicionada a garantías que aseguren su comparencia en el juicio.

Asimismo, deberá decretarse la libertad de los detenidos, aun cuando se disponga su procesamiento, si no concurren los extremos requeridos para el dictado de la prisión preventiva.

4. Exención de prisión y excarcelación

Con el objeto de reducir las detenciones a la mínima expresión durante el proceso, atendiendo al principio según el cual las privaciones de la libertad sólo se justifican en esta etapa cuando se procure impedir que el imputado eluda la acción de la justicia o dificulte el descubrimiento de la verdad, el Código Procesal Penal ha creado los institutos de la exención de prisión y la excarcelación.

La excarcelación apunta a hacer cesar la prisión preventiva o la detención, en tanto que la exención tiene por finalidad evitar la detención.

4.1. Exención de prisión

Toda persona que se considere imputada de un delito, en una causa penal determinada, cualquiera sea el estado en que ésta se encuentre y hasta el momento de dictarse la prisión preventiva, podrá, por sí o por terceros, solicitar al juez que entiende en aquella, su exención de prisión.

La exención de prisión es procedente, pues, en aquellos casos en que la persona no está detenida pero considera amenazada su libertad ambulatoria por la imputación de un delito, siempre que el hecho esté en conocimiento del órgano judicial.

La iniciación de un sumario penal sería suficiente para que se verifique el requisito de "la causa penal determinada".

El imputado puede hacer uso de este derecho hasta el momento de dictarse la prisión preventiva.

El juez calificará el o los hechos de que se trate, y cuando pudiere corresponderle al imputado un máximo no superior a los ocho años de pena privativa de la libertad, podrá eximirlo de prisión. No obstante ello, también podrá hacerlo si estimare *prima facie* que procederá condena de ejecución condicional.

Recordemos que la condena de ejecución condicional es procedente sólo si se trata de una primera sanción no superior a tres años de privación de libertad.

Es importante señalar que la exención de prisión puede ser solicitada tanto por el imputado en forma personal, cuanto por un tercero, sin que pueda exigirse la comparencia física del imputado, o que el tercero que solicita el beneficio deba contar con un poder otorgado por el imputado, y puede ser concedida aun cuando el imputado se encuentre prófugo.

4.2. Excarcelación

La excarcelación podrá concederse en los supuestos que correspondiere la exención de prisión, además de otros casos cuyo análisis excede el marco que nos hemos impuesto para esta obra.

La excarcelación será acordada en cualquier estado del proceso de oficio o a pedido del imputado o su defensor o cuando el imputado hubiere comparecido espontáneamente o fuere citado, y no sólo procede después de dictado el auto de procesamiento y de prisión preventiva sino también antes, para lo cual el juez tendrá en cuenta la calificación legal del hecho que se atribuye o aparece cometido, sin perjuicio de revocar o modificar su decisión al resolver la situación del imputado.

El Código Procesal Penal, siguiendo el criterio de la doctrina prevaleciente, introdujo la posibilidad de que el tribunal pueda conceder de oficio la libertad provisional mediante la excarcelación, realzando el valor de la libertad individual, fundamental garantía de rango constitucional.

CAPÍTULO XLVI

EXTINCIÓN DE LAS ACCIONES Y LAS PENAS

Hemos analizado en capítulos precedentes las penas previstas en la legislación como consecuencia de la comisión de los delitos tributarios.

Sin embargo, no en todos los casos en que un ilícito ha sido cometido tiene lugar la aplicación de sanciones. Así, existen situaciones en las cuales, por diversas razones se produce la extinción del derecho a perseguir penalmente a los autores del ilícito, o, aun habiéndose pronunciado sentencia condenatoria, la pena no puede ser ejecutada.

El análisis de tales situaciones constituirá la materia de este Capítulo, y en él distinguiremos las causales de extinción de las acciones de las de extinción de las penas y, en ambos casos, dividiendo el estudio según se trate de supuestos comprendidos en la Ley Penal Tributaria o en la Ley N° 11.683.

1. Extinción de las acciones nacidas de la Ley Penal Tributaria

La calidad de ley penal especial que tiene la Ley Penal Tributaria hace que le sean de aplicación las disposiciones generales del Código Penal, entre las que se cuentan las relativas a la extinción de las acciones tendientes a la averiguación de los delitos y la aplicación de sanciones.

Tales causales de extinción de las pretensiones punitivas se diferencian de otras causales de exclusión de las penas (como es el caso de las causales de justificación) por la circunstancia de que ha existido un sujeto que pudo ser punible, esto es, alguien a quien un delito hubiera podido ser imputado tanto objetiva cuanto subjetivamente ⁴⁷³.

En lo que a los delitos tributarios se refiere, las causales de extinción de las acciones penales, previstas en el Código Penal, que resultan de aplicación, son las siguientes:

- a) La muerte del imputado;
- b) La amnistía;
- c) La prescripción;
- d) El pago de la multa.

A ellas debe agregarse una causal específicamente incorporada por la Ley 27.430 del 27/12/2017 en el artículo 16° de la ley Penal Tributaria, en los casos previstos en los artículos 1°, 2°, 3°, 5° y 6° en los que la acción penal se extinguirá, si se aceptan y cancelan en forma incondicional y total las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas

⁴⁷³ SOLER, SEBASTIÁN, "Derecho Penal Argentino", id. T. E. A., Buenos Aires, 1983, Tomo II, p. 448.

indebidamente y sus accesorios, hasta los treinta (30) días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula. Para el caso, la Administración Tributaria estará dispensada de formular denuncia penal cuando las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios fueren cancelados en forma incondicional y total con anterioridad a la formulación de la denuncia. Este beneficio de extinción se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada.

La extinción de la acción penal por causa de muerte del imputado es una derivación del principio de personalidad de la pena y ella es procedente inclusive para las sanciones de carácter pecuniario que, de este modo, no se hacen efectivas sobre el patrimonio de los herederos, ni sobre el acervo hereditario.

La amnistía implica la suspensión de la ley penal con respecto a hechos determinados y no a personas en particular, siendo una atribución del Congreso Nacional, según lo dispone el artículo 75°, inciso 20, de la Constitución Nacional. En el ámbito tributario la expresión de la facultad de amnistiar es el dictado de leyes de condonación que importan tanto la remisión total o parcial de la deuda tributaria y sus accesorios civiles, cuanto de las sanciones que hubieran podido resultar aplicables. La proliferación de leyes de este tipo es una práctica perniciosa que atenta contra el adecuado cumplimiento de las leyes tributarias por cuanto implica un relajamiento de la moral fiscal al perderse la eficacia disuasoria de la pena, al mismo tiempo que constituye una discriminación en contra de quienes cumplen puntualmente con sus obligaciones.

La prescripción, como instituto jurídico en virtud del cual se adquieren o extinguen derechos por el mero transcurso del tiempo es también de aplicación en materia penal, y su fundamento es de carácter eminentemente práctico, en razón de la inconveniencia de una represión tardía ⁴⁷⁴.

El Procurador General de la Nación, al analizar los fundamentos de la prescripción, ha expresado: *“Como resultado de los movimientos liberales de finales del siglo XVIII y comienzos del siglo XIX surge el Estado democrático en la forma en que se lo concibe actualmente, como un Estado autolimitado. Estas limitaciones se reflejan en el reconocimiento y desarrollo de los derechos fundamentales, que se comprenden como restricciones que se impone el Estado para el ejercicio de su poder. En el ámbito del derecho penal, que es la herramienta más grave que posee el Estado para la imposición de sus normas, estas limitaciones cobran una relevancia especial. Uno de sus límites lo constituye el transcurso del tiempo. Nuestro ordenamiento positivo impide al Estado ejercitar su poder punitivo, cuando hubieran transcurrido los plazos de prescripción previstos en la ley. Ello funciona como un instrumento para concretar el derecho fundamental a que el proceso penal termine en un plazo razonable...Las reglas de la prescripción expresan la decisión estatal de auto-limitarse en mayor o menor medida, en el tiempo del ejercicio de la persecución penal, pero de ningún modo traducen un cambio en la reprobación social del hecho en cuestión, el cual, de reiterarse, seguirá siendo considerado delito y pasible de la misma sanción. Es que más allá de su carácter material, lo cierto es que, en definitiva, las reglas de la prescripción sólo regulan la actividad de los órganos de persecución penal, es decir, sólo establecen el modo (los plazos, el tiempo) como se debe proceder en el ejercicio de esa actividad. En cambio, no expresan un juicio de disvalor que subyace al ilícito y a la culpabilidad y por ello, su modificación no altera la reprobación social del hecho”* ⁴⁷⁵.

⁴⁷⁴ Op. cit. en nota anterior, p. 451.

⁴⁷⁵ Dictamen del Procurador General de la Nación en Causa “Torea, Héctor s/recurso de casación” S.C.T. 404; L.XLII”, noviembre de 2006.

Para el caso de los delitos tributarios tipificados en la Ley Penal Tributaria son de aplicación los incisos 2 y 5 del artículo 62° del Código Penal que disponen la prescripción de la acción penal una vez transcurrido:

- un lapso igual al máximo de duración de la pena señalada para el delito, si se tratare de hechos reprimidos con prisión, no pudiendo, en ningún caso, el término de prescripción ser superior a doce años ni inferior a dos,
- dos años, cuando se trate de hechos reprimidos con multa.

El cómputo de los plazos de prescripción comenzará la medianoche del día en que se cometió el delito, si éste fuese instantáneo, y desde el día en que cesó de cometerse, si fuese continuo. La iniciación del curso de la prescripción comenzará, así, el día en que se ha producido el resultado típico de la figura correspondiente, y no la fecha en que se realizó la acción, no corriendo los plazos mientras permanece la actividad tendiente a la comisión del hecho⁴⁷⁶.

Para los diversos delitos contemplados en la Ley Penal Tributaria, el plazo de prescripción será, pues, el siguiente:

- a) Para los delitos tipificados en los artículos 2° y 6° (evasión agravada), 3° (aprovechamiento indebido de subsidios), nueve años, que es la pena máxima prevista;
- b) En los delitos de los artículos 1° y 5° (evasión simple), 8° (obtención fraudulenta de beneficios fiscales), 4° y 7° (apropiación indebida), 9° (insolvencia fiscal fraudulenta), 10° (simulación dolosa de pago) y 11° (alteración dolosa de registros), seis años, que es también la pena máxima prevista para ellos;

Debe tenerse presente que, en los casos en que resulte de aplicación la agravación de las penas en un tercio del máximo, según lo dispuesto por el artículo 12° de la Ley Penal Tributaria, también se extiende, en la misma medida, el plazo de prescripción de las acciones, pero sólo para aquellos sujetos a quienes alcanza la agravación de la penalidad, por aplicación del último párrafo del artículo 67° del Código Penal, según el cual la prescripción corre, se suspende o se interrumpe separadamente para cada uno de los partícipes del delito.

La interrupción de la prescripción, cuyo efecto es borrar el lapso transcurrido y la iniciación de un nuevo cómputo se halla prevista en el artículo 67° del Código Penal y origina la misma la comisión de otro delito y la secuela del juicio.

Por "delito", con efecto interruptivo de la prescripción una parte de la doctrina entiende que debe tratarse de un hecho que hubiera sido objeto de una sentencia condenatoria firme, en tanto que otros se conforman con un pronunciamiento que hubiera tenido por cometida una acción típicamente antijurídica y culpable, aun cuando no se hubiera traducido en una resolución condenatoria, dándose como ejemplo un sobreseimiento dictado en razón de una causa extintiva de la acción penal. Junto con Creus⁴⁷⁷ nos inclinamos por la primera postura.

La interpretación de la expresión "secuela del juicio" ha dado lugar a arduas controversias por la vaguedad de la misma, llegándose a sostener que, mientras la causa penal se encuentre abierta se halla interrumpido el curso de la prescripción. Actualmente existe

⁴⁷⁶ Op. cit. en nota anterior, p. 453.

⁴⁷⁷ CREUS, CARLOS, "Derecho Penal", Parte General, Ed. Astrea, Buenos Aires, 1988, p. 316.

consenso en considerar incluidos en la expresión sólo determinados actos procesales tendientes a la impulsión real y eficaz del proceso, llevados a cabo por parte de los órganos o personas que tienen facultad de hacerlo, excluyéndose de ello a los actos realizados por el defensor, por cuanto, implicaría volver contra el imputado las consecuencias del ejercicio de su defensa.

Hemos indicado precedentemente que la Ley Penal Tributaria (artículo 16°) incorpora una causal de extinción de la acción penal aplicable a los delitos tipificados en los artículos 1°, 2°, 3°, 5° y 6° de la misma, la que puede declararse “por única vez”, lo que implica la inadmisibilidad del beneficio en el caso de reincidencia, estando condicionada a que el infractor acepte la pretensión fiscal y efectivice el cumplimiento de las obligaciones antes de formularse el requerimiento fiscal de elevación a juicio.

Constituye asimismo una causal de extinción de las acciones por los delitos tipificados en la Ley Penal Tributaria el establecimiento de un régimen de “presentación espontánea” en los términos del artículo 113° de la Ley N° 11.683. Esta norma faculta al Poder Ejecutivo Nacional a disponer por el término que considere conveniente, con carácter general o para determinadas zonas o radios, la exención total o parcial de multas y cualquier otra sanción por infracciones relacionadas con todos o cualesquiera de los gravámenes cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Dirección General Impositiva.

Este régimen, que constituye en algún modo una delegación en el Poder Ejecutivo de las facultades de establecer amnistías con que cuenta el Congreso Nacional (atento a su carácter general y objetivo) está condicionado a la regularización espontánea de la situación fiscal de los contribuyentes y responsables, dando cumplimiento a las obligaciones omitidas, y siempre y cuando la presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación por parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada que se vincule directa o indirectamente con el responsable.

Por fuera de la crítica que pudiera merecer la delegación funcional que el artículo 113° mencionado hace en el PEN, en atención a que la facultad concedida por la Constitución a los poderes del Estado son indelegables e irrenunciables, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha legitimado a este tipo de delegaciones legislativas.

Hecha esta salvedad, en nuestra opinión, las exenciones a “sanciones” aludidas por los decretos que se dicten con tal propósito, así como las referidas en el artículo 113° citado precedentemente, comprenden tanto a las infracciones previstas por la Ley N° 11.683, como a los delitos contenidos en el plexo normativo de la Ley Penal Tributaria.

Resulta útil para dicho encuadre, acudir a un análisis histórico del régimen sancionatorio previsto en la Ley N° 11.683 para la figura del fraude fiscal. Las sanciones consistentes en penas privativas de la libertad ya habían sido incorporadas al sistema represivo tributario en el año 1935 con la Ley N° 12.148, luego en el año 1964 con la Ley N° 16.656, y posteriormente por la Ley N° 17.595. Asimismo, por Ley N° 21.858 del año 1978, se incorpora la sanción de arresto a la Ley N° 11.683 por incumplimiento de deberes formales, defraudación fiscal, retención de los tributos e insolvencia fraudulenta.

Por otra parte, la delegación de facultades en el PEN para eximir de sanciones tributarias, prevista actualmente en el texto del artículo 113° de la Ley N° 11683 (t.o.1998) tiene su origen en las disposiciones de la Ley N° 20.046 (artículo 1°, punto 16), sancionada en el año 1973. Se advierte, de tal modo, que la condonación de sanciones de los regímenes de presentación espontánea creados hasta el dictado de la Ley N° 23.771 (ley penal tributaria antecesora de la N° 24.769 y de la actual sancionada por la reforma efectuada por la Ley N° 27.430 del 27/11/2017), alcanzaba tanto a las *infracciones* sancionadas con penas

pecuniarias (multas), como *aquellas* que contenían penas privativas de libertad, conforme al texto normativo de la Ley N° 11.683.

El hecho que por cuestiones de técnica legislativa, se haya creado un plexo normativo autónomo para el tratamiento de las acciones en fraude de la ley tributaria, merecedoras de penas privativas de la libertad, no impide que siga aplicándose a dichas conductas los beneficios exentivos previstos en el artículo 113° de la Ley N° 11.683 (t.o.1998), norma esta última que no ha cambiado luego de la sanción de las Leyes 23.771, 24.769.y 27.430.

La ausencia de una distinción de naturaleza sustancial o de carácter ontológico en cuanto al tratamiento que desde el punto de vista penal reciben la infracción y el delito tributario, conlleva a sostener la aplicación común del principio del *non bis in idem*, como garantía de la no persecución penal múltiple, tanto para los casos involucrados en la exención establecida por el artículo 113° de la Ley N° 11.683 cuanto de los delitos contenidos en el plexo normativo de la Ley Penal Tributaria.

2. Extinción de las acciones nacida de la Ley N° 11.683.

La Ley N° 11.683 también contiene disposiciones relativas a la extinción de las acciones para la aplicación de las sanciones previstas en ella, o en otras leyes tributarias que, si bien coinciden en sus lineamientos generales con las analizadas en el apartado precedente, presentan ciertas peculiaridades que aconsejan su tratamiento por separado.

La muerte del infractor como causal de extinción de las penas pecuniarias fue admitida en primer lugar por la jurisprudencia, cuando se abrió camino la doctrina que reconoció a las sanciones fiscales naturaleza penal, y luego se incorporó como norma en la legislación positiva, hallándose actualmente prevista en el tercer párrafo del artículo 54° de la Ley N° 11.683. Esta disposición establece que "las sanciones previstas en los artículos 39°, 40°, 45°, 46° y 48° no serán de aplicación en los casos en que ocurra el fallecimiento del infractor". La circunstancia de que no se incluya la sanción por no presentación de declaraciones juradas del artículo 38° radica en una omisión del legislador al efectuarse las reformas a la ley, pero dicha omisión, como así también la falta de mención de las sanciones contenidas en leyes tributarias especiales como las del impuesto de sellos y de impuestos internos, no constituye un impedimento para la aplicación de este beneficio, en razón de la naturaleza penal de las infracciones y el principio de personalidad de la pena.

Constituyen asimismo causales de extinción de las acciones las amnistías dispuestas por el Congreso Nacional en las leyes de condonación y moratoria, y el establecimiento del régimen de presentación espontánea por parte del Poder Ejecutivo Nacional, al cual hemos hecho referencia en el apartado precedente.

El ordenamiento tributario prevé asimismo a la prescripción como causal de extinción de las acciones establecidas para la aplicación de las sanciones, el que se diferencia del régimen del Código Penal.

Los plazos de prescripción están previstos en el artículo 56° de la Ley N° 11.683, en los siguientes términos:

"Las acciones y poderes del fisco... para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras prescriben:

1. Por el transcurso de cinco años en el caso de contribuyentes inscriptos, así como en el caso de contribuyentes no inscriptos que no tengan obligación legal de inscribirse ante la Administración Federal de Ingresos Públicos o que

teniendo esa obligación y no habiéndola cumplido, regularicen espontáneamente su situación;

2. Por el transcurso de diez años en el caso de contribuyentes no inscriptos".

c) Por el transcurso de CINCO (5) años, respecto de los créditos fiscales indebidamente acreditados, devueltos o transferidos, a contar desde el 1 de enero del año siguiente a la fecha en que fueron acreditados, devueltos o transferidos. *(Inciso incorporado por art. 1º, punto XIX de la Ley N° 25.795 B.O. 17/11/2003. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial.)*

La acción de repetición de impuestos prescribe por el transcurso de CINCO (5) años.

Prescribirán a los CINCO (5) años las acciones para exigir, el recupero o devolución de impuestos. El término se contará a partir del 1 de enero del año siguiente a la fecha desde la cual sea procedente dicho reintegro. *(Párrafo incorporado por art. 1º, punto XX de la Ley N° 25.795 B.O. 17/11/2003. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial.)*

La reforma introducida por la Ley N° 27.430 del 27/11/2017 incorporó como último párrafo del artículo 56º, el siguiente:

La prescripción de las acciones y poderes del Fisco en relación con el cumplimiento de las obligaciones impuestas a los agentes de retención y percepción es de cinco (5) años, contados a partir del 1º de enero siguiente al año en que ellas debieron cumplirse. Igual plazo de cinco (5) años rige para aplicar y hacer efectivas las sanciones respectivas.

El organismo fiscal deberá, pues, iniciar las acciones y dictar la resolución que imponga la multa dentro de los plazos antes indicados, debiendo recordarse que cuando las infracciones se relacionen con la determinación de los tributos, la sanción debe aplicarse en la misma resolución que determina la deuda, pues, si así no ocurriera, conforme lo dispone el artículo 74º de la Ley N° 11.683, se entenderá que no se ha encontrado mérito para imponer sanciones, con la consiguiente indemnidad del contribuyente.

El término de prescripción, según el artículo 58º de la Ley N° 11.683 comenzará a correr desde el primero de enero del año siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible.

El curso de la prescripción se interrumpe por la comisión de nuevas infracciones, tal como lo dispone el inciso a) del artículo 68º de la Ley N° 11.683, comenzando a contarse el plazo a partir del primero de enero del año siguiente a aquel en que se produjo la nueva infracción. Aplicando los mismos principios que hemos descripto al estudiar la interrupción en el caso del Código Penal, entendemos que no basta la mera comisión de una nueva infracción tributaria, sino que ésta debe haber sido, al menos, objeto de un pronunciamiento administrativo condenatorio, por lo que no compartimos lo expuesto por Giuliani Fonrouge sobre el particular ⁴⁷⁸.

Compartimos en cambio la opinión del maestro, en cuanto a que no cualquier infracción ocasiona la interrupción, sino que debe tratarse de violaciones de naturaleza análoga, relacionadas con el mismo tributo.

⁴⁷⁸ GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. y NAVARRINE, SUSANA C., "Procedimiento Tributario", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1979, p. 290.

El inciso b) del artículo 68° de la Ley N° 11.683 dispone asimismo que la prescripción se interrumpirá "por el modo previsto en el artículo 3° de la Ley N° 11.585". Esta ley, cuyos efectos prácticos resultan casi nulos luego de dictada la Ley N° 11.683, por cuanto sólo se aplica a los tributos nacionales no comprendidos en el ámbito de esta última, establece en el citado artículo 3° que "En las causas por infracción a las leyes de impuestos, los actos de procedimiento judicial interrumpen el término de la prescripción de la acción y de la pena", con lo que nos encontramos ante un supuesto de similares alcances en cuanto a sus efectos interruptivos a la "secuela del juicio" del artículo 67° del Código Penal. Por las mismas razones que hemos expuesto en el apartado precedente al analizar la "secuela del juicio", se ha entendido que sólo tienen virtualidad interruptiva aquellos actos que impliquen procedimientos directos contra la persona del infractor o que persigan la represión de la infracción⁴⁷⁹ debiendo tratarse de actos judiciales y no administrativos.

3. Extinción de las penas en la Ley Penal Tributaria

Una vez que ha sido dictada la sentencia condenatoria contra un imputado, ciertas circunstancias sobrevinientes pueden hacer que la pena no sea aplicada o, en caso de haberse comenzado con su ejecución, impedir que se siga adelante.

El Código Penal prevé como causales de extinción de las penas la muerte del infractor y la amnistía, a las cuales nos hemos referido al analizar la extinción de las acciones penales.

También, el artículo 65° del Código Penal contempla a la prescripción, que en el caso de las penas de prisión temporal, como las previstas en la Ley Penal Tributaria se opera en un tiempo igual al de la condena pronunciada. El plazo de prescripción empezará a correr, según el artículo 66° del Código Penal, desde la medianoche del día en que se notificare al reo la sentencia, o desde el quebrantamiento de la condena, si ésta hubiera empezado a cumplirse.

Son de aplicación en estos supuestos las causales de interrupción estudiadas al analizar la prescripción de las acciones, en el apartado precedente.

Por su parte el artículo 68° del Código Penal dispone que "el indulto del reo extinguirá la pena y sus efectos, con excepción de las indemnizaciones debidas a particulares". El indulto es la facultad concedida al Poder Ejecutivo Nacional por el inciso 5 del artículo 99° de la Constitución Nacional, en virtud del cual el Presidente de la Nación puede disponer el perdón de los condenados. A diferencia de la amnistía, el indulto nunca es general, sino que debe necesariamente referirse a personas determinadas y a condenas por causas específicas. En general se considera que el indulto sólo puede referirse a condenados (aun cuando la sentencia no esté firme) y no a procesados respecto de los cuales no ha recaído sentencia, cuestión que ha sido debatida con motivo de los indultos dispuestos por el Poder Ejecutivo Nacional en las causas abiertas con motivo de la lucha antisubversiva, en las que han sido dictadas sentencias contradictorias, unas admitiendo la posibilidad de indulto a procesados y otras declarando la inconstitucionalidad de la medida.

4. Extinción de las penas de la Ley N° 11.683.

Al igual que para el caso de las acciones, la Ley N° 11.683 también contempla causales de extinción de las penas en ella previstas.

⁴⁷⁹ Ver jurisprudencia en op. cit. en nota anterior, p. 292.

Así, como hemos visto, el artículo 54°, tercer párrafo dispone la no aplicación de las sanciones en los casos en que ocurra el fallecimiento del infractor "aun cuando la resolución hubiera quedado firme y pasado en autoridad de cosa juzgada".

Es común también que las leyes de condonación y moratoria dispongan la eximición de sanciones, aun firmes, cuando los contribuyentes y responsables formularon su acogimiento a tales leyes y procediesen al pago de los tributos omitidos de conformidad a sus disposiciones, o hubieran sido ingresados con anterioridad.

Se extinguen también las penas por el paso del tiempo, y en tal sentido, por aplicación de los artículos 56° y 60°, las multas prescriben por el transcurso de cinco años, tratándose de contribuyentes inscriptos, y diez años, en el caso de no inscriptos, en ambos supuestos a contar desde la fecha de notificación de la resolución firme que la imponga. Debe tenerse presente que, por aplicación del artículo 65° inciso b) de la Ley N° 11.683, la prescripción de las acciones tendientes a hacer efectivo el cobro de las multas se suspende por el lapso de un año a contar desde la fecha de la resolución condenatoria por la que se aplique la multa, en los casos de resoluciones firmes, en tanto que si hubieren sido apeladas por ante el Tribunal Fiscal de la Nación la suspensión se extiende hasta 90 días hábiles después de notificada la sentencia condenatoria del mismo.

La prescripción comienza a correr desde la notificación de la sentencia firme, o desde el quebrantamiento de la condena, según lo dispuesto por el artículo 66° del Código Penal.

Recordemos que los actos de procedimiento judicial tendientes a la efectivización de la pena producen la interrupción de la prescripción, conforme el artículo 68° inciso b) de la ley N° 11.683, que remite al artículo 3° de la Ley N° 11.585.

5. Eximición y reducción de sanciones

Además de la facultad de eximir total o parcialmente de sanciones conferidas por el artículo 113⁴⁸⁰ de la Ley N° 11.683 al Poder Ejecutivo Nacional en los casos en que se pusiera en vigencia un régimen de presentación espontánea, el artículo 49° de la misma ley prevé supuestos en los cuales no procederá la aplicación de sanciones, y otros en los cuales se faculta al juez administrativo a disponer la eximición o reducción de las multas.

Dispone en tal sentido el artículo 49° de la Ley N° 11.683, según la redacción que le fuera dada por la Ley N° 27.430 del 27/12/2017:

ARTICULO 49 — Si un contribuyente o responsable que no fuere reincidente en infracciones materiales regularizara su situación antes de que se le notifique una orden de intervención

⁴⁸⁰ ARTICULO 113 — EI PODER EJECUTIVO NACIONAL queda facultado para disponer por el término que considere conveniente, con carácter general o para determinadas zonas o radios, la reducción parcial de la actualización prevista en los artículos 129 y siguientes, la exención total o parcial de multas, accesorios por mora, intereses punitivos y cualquier otra sanción por infracciones relacionadas con todos o cualquiera de los gravámenes cuya aplicación, percepción y fiscalización están a cargo de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, a los contribuyentes o responsables que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas y denunciando en su caso, la posesión o tenencia de efectos en contravención, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con el responsable.

mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa, quedará exento de responsabilidad infraccional.

Si un contribuyente o responsable regularizara su situación mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa en el lapso habido entre la notificación de una orden de intervención y la notificación de una vista previa conferida a instancias de la inspección actuante en los términos del artículo agregado a continuación del artículo 36 y no fuere reincidente en las infracciones, previstas en los artículos 45, 46, agregados a continuación del 46 o 48, las multas establecidas en tales artículos se reducirán a un cuarto (1/4) de su mínimo legal.

Si un contribuyente o responsable regularizara su situación mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa antes de correrse las vistas del artículo 17 y no fuere reincidente en infracciones previstas en los artículos 45, 46, agregados a continuación del 46 o 48, las multas se reducirán a la mitad (1/2) de su mínimo legal.

Cuando la pretensión fiscal fuese aceptada una vez corrida la vista, pero antes de operarse el vencimiento del primer plazo de quince (15) días acordado para contestarla, las multas previstas en los artículos 45, 46, agregados a continuación del 46 o 48, se reducirán a tres cuartos (3/4) de su mínimo legal, siempre que no mediara reincidencia en tales infracciones.

En caso de que la determinación de oficio practicada por la Administración Federal de Ingresos Públicos, fuese consentida por el interesado, las multas materiales aplicadas, no mediando la reincidencia mencionada en los párrafos anteriores, quedará reducida de pleno derecho al mínimo legal.

A efectos de los párrafos precedentes, cuando se tratare de agentes de retención o percepción, se considerará regularizada su situación cuando ingresen en forma total las retenciones o percepciones que hubieren mantenido en su poder o, en caso que hayan omitido actuar como tales y encontrándose aún vigente la obligación principal, ingrese el importe equivalente al de las retenciones o percepciones correspondientes.

El presente artículo no resultará de aplicación cuando se habilite el trámite de la instancia de conciliación administrativa (Ver punto 1.4. del Capítulo XXV).

De conformidad con el artículo 50°, incorporado por la Ley N° 24.765 (BO., 13/1/97), si en la primera oportunidad de defensa en la sustanciación de un sumario por infracción al artículo 39° (violación a los deberes formales) o en la audiencia que marca el artículo 41° de la Ley N° 11.683, el titular o representante legal reconociere la materialidad de la infracción cometida, las sanciones se reducirán, por única vez, al mínimo legal.

PARTE IX

INTERPRETACIÓN Y COMPRENSIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO

CAPITULO XLVII

INTERPRETACIÓN Y COMPRENSIÓN DE LA CUESTIÓN TRIBUTARIA

1. Introducción

Mucho se ha escrito acerca del método correcto de interpretación en materia fiscal, aunque se lo ha hecho preferentemente con respecto a la justa aplicación del hecho imponible. Sin embargo, el intérprete no agota su hermenéutica identificando el concepto genérico y abstracto definido por la ley fiscal constitutivo del hecho generador de la obligación tributaria para, así, estar en condiciones de extender el estudio a los hechos singulares y concretos que ameritan una solución individual, sino que su función interpretativa ha de extenderse a todas aquellas otras cuestiones que, en vista de las consecuencias que la norma jurídica tributaria irradia sobre los particulares, deben ser motivo también de comprensión. En este último caso se requiere el dominio de los principios jurídicos que nutren la disciplina tributaria en su integridad para, en base a ello, formarse convicción acerca de la legitimidad de la norma o de la actuación del Fisco y los particulares.

Preferimos, por ello, diferenciar a los *criterios de interpretación sobre el alcance del hecho imponible*, cuestión esta fundamental para el especialista a la hora de definir si el hecho fáctico resulta comprendido por el hecho generador previsto en la ley fiscal, sobre lo cual existe una estupenda bibliografía, de lo que podemos denominar la *comprensión de todo aquello no relacionado directamente con el hecho imponible* y que requiere, para su correcta elucidación, el conocimiento de las directrices que informan la teoría general de la tributación. En este ancho segmento del campo fiscal pueden generarse conflictos de todo tipo, quedando ello demostrado a poco que se advierta la compleja red de relaciones que suelen tejerse por imperio de iniciativas privadas o del Fisco, y la regulación a la que están sometidas mediante el ordenamiento jurídico garantizador.

Desde el punto de vista de lo que hemos denominado “comprensión” del derecho tributario, para diferenciarlo de los métodos de interpretación, nos parece que el enfoque del intérprete no pasa tanto por el método a utilizar, sino por el conocimiento de los principios que nutren la teoría y la elección de aquellos que resulten de aplicación al caso bajo análisis. Así, una

norma legal puede o no adecuarse a una directriz de rango constitucional, o la actuación del Fisco puede o no acomodarse a los mandatos de la ley o, finalmente, la conducta del particular puede o no conformarse al precepto jurídico. Para formarse convicción acerca de la legitimidad de la norma o de la conducta del Fisco y la de los particulares es menester confrontar a esa norma o a las conductas correspondientes, con el sistema de valores esenciales que forman parte del sistema que posibilita la coexistencia de cada uno con los demás, lo que nos impone la necesidad de recurrir a los principios rectores desarrollados por otras ramas del derecho, recogidos por la teoría del derecho tributario, que en la actualidad forman parte tanto del denominado derecho tributario administrativo cuanto del derecho tributario penal, los cuales se elaboraron en base a los preceptos consagrados por la Constitución Nacional.

Hemos creído conveniente, pues, dividir el estudio de este tema en consonancia con lo expresado, comenzando por exponer los criterios de interpretación sobre el alcance del hecho imponible y de la ley penal, en sendos puntos de este capítulo, los que, en nuestra opinión, constituyen verdaderos métodos interpretativos, para finalizar con una somera indicación de lo que consideramos comprendido dentro de la “comprensión” del derecho tributario, con el alcance conceptual que hemos definido precedentemente, y que, por la índole y naturaleza de los temas involucrados, requiere la necesaria aprehensión de los conceptos y definiciones desarrollados en el resto de la obra.

2. Criterios de interpretación del alcance del hecho imponible.

Dos fueron los criterios prevalecientes en esta materia en su origen. El primero se reconoce con el adagio “in dubio contra fiscum” (ante la duda, en contra del fisco), basado en la máxima que tuvo su origen en un pasaje de Modestino incluido en el Digesto en una época (la del Imperio Romano) en la que el tributo tenía un carácter odioso por su origen, ya que comenzó aplicándose a los extranjeros y vasallos, y además por su magnitud, pues al extenderse su aplicación a los ciudadanos, en razón de necesidades financieras, ello dio lugar al aumento de la presión fiscal.

Los resabios de tal antecedente originaron que durante el siglo XIX los autores franceses desarrollaran el criterio de la interpretación restrictiva, fundándose en la necesidad de que las leyes tributarias no lesionen los derechos de las personas los que, para ese entonces, se habían revelado como principios fundamentales, inalienables e indestructibles.

El segundo de los criterios señalados es el que se identifica con la fórmula “in dubio pro fisco” y que, según se ve, adopta una posición contraria a la anterior en cuanto se inclina por la aplicación de las normas fiscales con un criterio favorable al fisco.

Jarach ha sostenido, a nuestro juicio acertadamente, que partiendo de la base de que las leyes tributarias no tienen un carácter odioso, que establecen relaciones jurídicas y no relaciones de imperio, que no hay supremacía de una parte sobre la otra y que se trata de regular obligaciones legales, los principios de interpretación aplicables son los generales a cualquier otra ley que establezca obligaciones, inclusive las del derecho civil ⁴⁸¹. Descarta el citado autor tanto el adagio “in dubio contra fiscum”, como el contrario “in dubio pro fisco” ya que la interpretación no debe ser restrictiva sino que puede ser extensiva, en forma de buscar el propósito del legislador, a pesar de la letra de la ley, adoptándose el criterio lógico y sistemático sin limitarse al criterio literal. Agrega el distinguido tributarista que si la duda a la que se refiere el adagio es sobre los hechos, es decir, la falta de prueba sobre si se ha verificado o no un determinado hecho imponible, en este caso, se debe estar en favor de la liberación.

Constituiría un error, en cambio, sostener que debe estarse en favor del contribuyente (o del fisco) en caso de duda sobre el alcance o el significado de la norma tributaria pues, como categóricamente afirma Jarach, el Juez o el intérprete puede tener dudas durante el estudio

⁴⁸¹ JARACH, DINO, “Curso de Derecho tributario”, p. 213 y sigs.

del caso, pero en el momento de la decisión debe haber llegado al convencimiento sobre el significado de la ley por haber aplicado las reglas de hermenéutica que están a su alcance.

La asimilación de la actitud del intérprete a la tarea hermenéutica del juez es, en nuestra opinión, correcta, pues aquél debe pensar siempre en la posible solución judicial. Deberá, pues, extremar los recursos para obtener una respuesta que lo satisfaga, empleando sus conocimientos y una buena técnica interpretativa que le permita resolver fundadamente el alcance con que corresponderá aplicar la norma en cuestión.

La función interpretativa no ha de limitarse a un mero análisis del contenido genérico y abstracto de las normas legales sino que habrá de extenderse al estudio de los hechos concretos y singulares, pues la interpretación ha de derivar en la solución de cuestiones individuales.

Se han construido diversos métodos de interpretación, pero ninguno ha sido capaz de constituirse por sí mismo en el único correcto.

Una tarea fundamental del intérprete, pues, es determinar cuál de esos métodos es el que debe emplearse en cada caso.

Para la escuela alemana denominada de la “jurisprudencia de intereses” el Juez debe guiarse por las estimaciones que inspiraron al legislador, más que por las propias palabras de éste. Esto es así, en razón de que las palabras del legislador son los medios que éste utiliza para alcanzar los resultados que derivan de sus estimaciones o juicios de valor.

Esta escuela sostiene que el Juez no debe obedecer literalmente las palabras de la ley, sino que, por el contrario, debe desarrollar los criterios en los que la ley se inspira, conjugándolos con el hecho concreto; tiene, en suma, que elaborar normas jurídicas cuando se enfrenta con situaciones no contempladas por la ley, actuando como colaborador del legislador.

Con el mismo alcance se conoce el pensamiento de la escuela norteamericana denominada de la “jurisprudencia sociológica”.

Para esta línea de pensamiento, la labor del Juez, así como la del legislador y la del intérprete, no debe limitarse a un proceso meramente lógico, sino que, además, debe contener un conocimiento sociológico de las realidades actuales, sobre las que ha de basarse la formulación de normas generales e individuales inspiradas en el valor justicia. Así, inspirado en las ideas de justicia y bienestar social, el Juez habrá de utilizar el criterio extensivo o restrictivo, el que mejor propenda a aclarar la dirección y alcance de las normas legales.

Para esta corriente de opinión las reglas jurídicas no son inmutables sino que deben adaptarse a las nuevas situaciones sociales que se vayan produciendo a través del tiempo. Así, las palabras utilizadas por el legislador para expresar sus estimaciones no pueden abarcar, normalmente, el espectro total de situaciones sobre las que las mismas pueden aplicarse. El abarcamiento de las situaciones no especificadas, debe lograrlo el intérprete a través de un proceso hermenéutico que tenga en cuenta los diferentes criterios interpretativos con el propósito de completar adecuadamente a la norma positiva, eligiendo aquel o aquellos que mejor se compadezcan con su función valoradora.

En materia tributaria encontramos gravámenes cuyo hecho imponible no está explícitamente caracterizado, sino que, por el contrario, ha sido expresado a través de la mención de un elenco de situaciones comprensivas del hecho generador, que se mencionan por el “nomen juris” del negocio tipificado en otras ramas del derecho, o bien, a título ejemplificativo.

Examinaremos más adelante el criterio que nos parece adecuado para interpretar aquellos casos que se encuentran dentro del primer tipo de gravámenes. Adelantamos, sin embargo, nuestra opinión en el sentido que, en estos supuestos, el intérprete debe efectuar su valoración teniendo en cuenta las definiciones de la disciplina jurídica específica.

No siempre resulta fácil detectar cuándo nos encontramos frente a gravámenes de este tipo (de enumeración taxativa) o, en cambio, frente a impuestos que se limitan a citar un número determinado de situaciones a título de ejemplo, para cuya individualización el intérprete debe cerciorarse si los hechos enumerados en la ley contienen algún elemento común a todos que le permita establecer una regla general.

Efectuado este primer proceso analítico, estará en condiciones de aplicar la norma extensivamente a otros casos no mencionados expresamente. Mediante el denominado método de interpretación extensiva, entonces, se procura que el propósito de la ley se cumpla.

Es conveniente señalar la diferencia existente entre la interpretación extensiva y la denominada impropriamente interpretación analógica. Esta última, en verdad, no es interpretación sino, integración, utilizando un término empleado por la doctrina italiana. Giannini se encargó de clarificar la diferencia entre ambos conceptos al expresar que la integración es la operación mediante la cual se busca una proposición jurídica, para completar una voluntad insuficientemente formada o manifestada. La interpretación, en cambio, consiste en comprender el alcance jurídico de una voluntad. Esta es receptiva, en tanto que la integración es innovadora pues es la terminación de un acto insuficiente en cuanto al elemento voluntad.

Carnelutti es aún más categórico en cuanto afirma que cuando se habla de analogía la norma o el precepto no existe. No se trata, pues de interpretar lo que el legislador ha dicho para llegar a su verdadero pensamiento, sino de adivinar lo que habría dicho si hubiera previsto el caso. Mientras la interpretación sirve para conocer lo que ha pensado el legislador, la analogía sirve para conocer lo que habría pensado. La analogía, como se aprecia del estudio de su raíz etimológica, va más allá (aná) del pensamiento del legislador (lógos).

Araujo Falcao⁴⁸² después de recordar a los autores citados, concluye que de tenerse en cuenta esa distinción inevitable y sustancial entre analogía e interpretación, no habría como llegar a la conclusión de que es posible, por vía de integración analógica, lograr la identificación del hecho generador. Porque de otro modo no estaría cumplido el requisito de legalidad del hecho generador o, mejor aún, de su previsión en la ley tributaria.

En sintonía con el criterio doctrinario comentado, la ley de reforma tributaria N° 27.430 incorpora como segundo párrafo del artículo 1° de la ley 11.683 el siguiente:

“No se admitirá la analogía para ampliar el alcance del hecho imponible, de las exenciones o de los ilícitos tributarios.”

Pudiendo manejarse con sus propias instituciones y conceptos y, además, con instituciones y conceptos de otras ramas del derecho, entonces, cuando el derecho tributario se refiere a institutos de otras ramas jurídicas sin definirlos, por no apartarse expresamente de la conceptualización que de ellas hacen las otras ramas, el intérprete debe recurrir a éstas a fin de efectuar el encuadre que permita individualizarlos, procurando que el propósito de la ley fiscal se cumpla.

La evolución de la actividad económica trae aparejada la aparición de nuevos negocios no previstos por el legislador, y dado el especial contenido económico que los caracteriza, corresponde señalar que la mención hecha por la ley respecto de una determinada figura jurídica no autoriza a extender sus alcances a cualquier otro negocio de contenido económico similar, pues a cada negocio corresponde su propio contenido.

⁴⁸² ARAUJO FALCAO, AMILCAR, “El hecho generador de la obligación tributaria”, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1964, p. 30.

Bien se ve que el criterio expuesto se opone a la asimilación de los nuevos negocios a los de características parecidas que se encuentran tipificados en la ley.

No es dable admitir la posibilidad de la aplicación analógica de la ley fiscal cuando, como acertadamente lo expresa Araujo Falcao⁴⁸³ el legislador, justamente para eliminar lagunas y omisiones, caracteriza las hipótesis de incidencia mediante la indicación de hechos generadores típicos, siendo ésta la situación que se verifica en las legislaciones del impuesto de sellos que se caracterizan por someter al gravamen a un número limitado de actos jurídicos mencionados por su “nomen juris” o denominación jurídica.

El apartamiento de las reglas del derecho privado en la determinación del hecho imponible sólo cabe cuando los contribuyentes sometan los actos a formas o estructuras jurídicas inadecuadas por no ser manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar la cabal intención de las partes, debiendo el intérprete en tales supuestos atender a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes (artículo 2º, Ley N° 11.683). Atendiendo a que la tributación apunta al núcleo o contenido económico del supuesto de hecho de la obligación fiscal, es lógico que, cuando el acto jurídico real se oculta dentro de un ropaje técnico jurídico simulado, deba prescindirse de su vestimenta jurídica arbitraria a fin de identificar al hecho como realmente es.

Pero la descalificación de la forma jurídica persigue el propósito de descubrir la verdadera naturaleza del acto, sin que ello autorice a sostener que, una vez revelada aquélla, deba encuadrarse el negocio dentro del concepto del hecho imponible, si no es de los que la ley fiscal ha querido gravar.

Cuando el hecho imponible está referido a determinados y específicos hechos jurídicos, no es posible, en tales casos, admitir a la analogía pues allí no existen lagunas u omisiones en la ley fiscal que deban ser integradas o completadas.

Los criterios interpretativos de la legislación tributaria fueron evolucionando. Así, de una interpretación restrictiva, ajustada a un concepto formal, se pasó a sostener que dicha legislación debía aplicarse conforme con la realidad de los hechos, por encima de la virtualidad limitante que pudiera emanar de las respectivas normas jurídicas.

Mientras para la intención jurídica, la voluntad humana se dirige a crear, modificar o extinguir una relación jurídica, para la intención empírica, en cambio, la voluntad se encamina a una finalidad económica, es decir, a obtener un resultado práctico.

En Alemania, Enno Becker contribuyó a incorporar en el ordenamiento tributario del Reich (Reichsabgabenordnung) el principio según el cual, para la interpretación de las leyes fiscales, debe tenerse en cuenta su finalidad, su significación económica y la evolución de las circunstancias. Tal como lo expresara el propio Becker, el propósito de la elaboración de tal principio fue el de acentuar la autonomía del derecho tributario y también evitar la evasión mediante la utilización de formas jurídicas que no se correspondieren con la realidad con el objeto de encubrir el verdadero fin económico de los actos.

En nuestro país y seguramente por la influencia de los aportes doctrinarios de Dino Jarach y de Carlos M. Giuliani Fonrouge, el principio de la realidad económica fue incorporado a la Ley N° 11.683, a partir del año 1946 y actualmente está contenido en los artículos 1º y 2º de dicho cuerpo legal. El artículo 1º consagra el principio de interpretación basado en el fin y la significación económica de las leyes impositivas y supletoriamente, en las normas del derecho privado, cuando por otro medio no pueda ser establecido el sentido y alcance de las normas tributarias. El artículo 2º, por su parte, establece que cuando las partes sometan los actos, situaciones o relaciones a formas que no sean las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los

⁴⁸³ Op. cit. en nota anterior, p. 33.

contribuyentes, el intérprete prescindirá de estas formas y asimilará el acto, situación o relación a la figura que el derecho le aplicaría, atendiendo a la intención real de las partes.

Puede apreciarse que el propósito fundamental de la denominada interpretación económica es el de impedir la evasión tributaria mediante el empleo de formas jurídicas distorsionadas. En esta materia, la autonomía del derecho tributario y la prevalencia de la interpretación económica, se hace palmaria sólo cuando se encubren las relaciones verdaderas dentro de un ropaje jurídico inadecuado. En cambio, si las formas jurídicas elegidas por los contribuyentes son las que el derecho privado autoriza, atendiendo al fin económico que las partes han tenido en vista al originar dichas relaciones, al coincidir el contenido económico de los actos con las formas jurídicas elegidas para exteriorizarlos, no existiría discrepancia y, por ello, no sería necesario invocar la prevalencia del principio, pues la valoración que realice el intérprete del hecho concreto partiendo del análisis jurídico conducirá al mismo resultado al que arribaría investigando acerca de la realidad económica de tal hecho jurídico. En este caso, la "intentio juris" coincide con la "intentio facti" o intención empírica. Si, en cambio, existiere divergencia entre ambas, el intérprete ha de atenerse a la intentio facti a fin de dilucidar si el hecho real está o no comprendido dentro del concepto del hecho generador.

La autonomía del Derecho Tributario (aun con el alcance restringido que le reconocemos) posibilita que las leyes tributarias al conceptualizar el hecho imponible o al apoyarse en determinadas definiciones, se aparten de los preceptos elaborados por otras ramas del derecho. Puede, entonces, adoptar sus propias definiciones aun cuando éstas no sean coincidentes con las que el derecho privado ha utilizado para tipificar las figuras jurídicas por él reguladas. Claro que tal apartamiento debe ser hecho expresamente mediante la debida inclusión en el ordenamiento tributario de la novedosa y especial conceptualización que el legislador ha elegido.

Cuando el apartamiento expreso no se verifica, la mención que la ley fiscal realice de alguno de los hechos jurídicos tipificados por el derecho privado, importa la necesaria remisión a este derecho común con el objeto de conocer el alcance con que debe interpretarse la figura receptada por el ordenamiento tributario y, así determinar si, frente al hecho concreto, corresponde identificarlo o no con el hecho fáctico elegido por la ley impositiva.

El reconocimiento de la autonomía del derecho tributario respecto de otras ramas de la ciencia jurídica, no implica la afirmación de que no se nutra de los principios generales que dan vida a un orden jurídico determinado. Coincidimos en tal sentido con Godoy⁴⁸⁴ cuando afirma que los fines no serán nunca propios de las ramas jurídicas, sino del orden jurídico como un todo, y que las instituciones y conceptos propios de una rama jurídica no constituyen un antecedente, sino que son consecuencia ineludible de la existencia de éste, por cuya razón una rama jurídica puede manejarse con sus instituciones y conceptos propios, así como también con instituciones y conceptos contenidos en otras ramas jurídicas, siendo indiscutible, en este último caso, que cuando las normas jurídicas tributarias se refieran a institutos de otras ramas jurídicas, sin formular ninguna salvedad, entonces habrá que recurrir a las ramas jurídicas que contengan las instituciones y los conceptos empleados por aquellas.

Teniendo el principio de legalidad raigambre constitucional, el hecho imponible sólo puede resultar de una expresa previsión contenida en una ley formal. Sin esa previsión o definición en la ley, no se configurará el hecho generador, como lo expresa Araujo falcao⁴⁸⁵: "habrá un hecho común de la vida, o un hecho económico, o aun un hecho relevante para otras ramas del derecho, mas para el derecho tributario será un hecho jurídicamente intrascendente en cuanto al nacimiento de la obligación tributaria".

⁴⁸⁴ GODOY, NORBERTO, "Reflexiones sobre la autonomía del Derecho tributario", Separata de la Revista de la U.B.A., Vol. VI, Buenos Aires, 1983.

⁴⁸⁵ "El hecho generador de la obligación tributaria", Ed. Depalma, Bs.As., 1964, p. 18.

En materia de interpretación de las normas tributarias, ha sostenido la Corte Suprema de Justicia de la Nación, siguiendo una doctrina hondamente arraigada en los pronunciamientos del alto tribunal que la exégesis de las leyes tributarias -sustanciales y formales- debe efectuarse a través de una razonable y discreta interpretación de los preceptos propios del régimen impositivo y los principios que los informan, con miras a determinar la voluntad legislativa, computando la totalidad de los conceptos que la integran, en forma tal que el propósito de la ley se cumpla ⁴⁸⁶.

Tal como expresa Giannini⁴⁸⁷, el legislador tributario adopta, por regla general, para la determinación del objeto impositivo, las mismas clasificaciones y la misma terminología del derecho privado, agregando que incumbe exclusivamente al legislador tributario determinar con toda precisión el presupuesto material de los impuestos. El concepto utilizado para la descripción del presupuesto puede discrepar de la noción que de la misma cosa se tenga en el uso corriente o en otras ramas del derecho, constituyendo un problema de interpretación de la ley impositiva, que ha de resolverse mediante los criterios de la hermenéutica jurídica, examinar en cada caso concreto si el legislador ha acogido, sin más, la noción usual o la noción elaborada por otras ramas del derecho, o si, por el contrario, ha querido expresar un concepto diverso.

Pero ello no siempre es así; como señala Araujo falcao⁴⁸⁸, “muchas veces el legislador se limita a mencionar un simple nomen juris o a efectuar una enunciación simplemente ejemplificativa, dejando al intérprete la tarea basada en la norma de atribuir en cada caso el concepto concreto del hecho generador. La primera hipótesis tiene lugar cuando el hecho generador coincide con un concepto ya consagrado en otra rama del derecho, en alguna ciencia o aun en el lenguaje común. En tal caso corresponderá al intérprete o a quien aplica la norma apreciar las características del hecho generador en la disciplina jurídica o científica de la cual se tomó su definición, con las salvedades, empero, de que a tal efecto se tendrán en consideración principios fundamentales de derecho tributario”.

El Tribunal Fiscal de la Nación ha expresado su criterio respecto de la interpretación de las normas tributarias, al sostener en una sentencia que “ha de reconocerse en primer término, que es principio unánimemente aceptado por la doctrina de los especialistas que el legislador puede crear figuras distintas de las típicas del derecho común, aun cuando las denomine de igual manera ... Sin embargo, se requiere, para que esa prescindencia de las figuras jurídicas clásicas que tienen una acepción definida en el derecho común tenga eficacia tributaria, que el legislador sea explícito en su apartamiento de aquéllas ...

También la Corte Suprema de Justicia ha asignado el carácter de la norma supletoria a las disposiciones del derecho común, en la sentencia del 24.11.1981⁴⁸⁹, habiendo afirmado asimismo que “constituye una adecuada hermenéutica la que conduce a dar a las palabras de la ley el significado que tienen en el lenguaje común”⁴⁹⁰.

Por nuestra parte, hemos afirmado que “a pesar de la aparente rigidez del artículo 11° (actualmente 1°) de la Ley N° 11.683, que establece el llamado “principio de la realidad económica”, en materia de interpretación de las leyes tributarias no deben descartarse los principios jurídicos en el análisis orientado a alcanzar la finalidad de la ley. En cuanto a la caracterización del negocio jurídico, la tarea del intérprete no debe apartarse de la tipificación asumida por el derecho sustantivo en los casos en que la propia ley impositiva no haya definido expresamente el alcance con que cabe interpretar determinado acto

⁴⁸⁶ C.S.J.N., Fallos 259-390, 280-18, 280-82,
C.S.J.N., “ABERG COBO, M. c/GOBIERNO NACIONAL”, en *El Derecho*, T. 70, p. 161, “GALANZINO, Simon”, en *El Derecho*, T. 83, p. 260, “SEMINARA EMP. CONST. SA”, en *El Derecho*, Rep. 14, p. 456.

⁴⁸⁷ GIANNINI, A. D., “Instituciones de Derecho tributario”, Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1957, p. 142.

⁴⁸⁸ “El hecho generador de la obligación tributaria”, Ed. Depalma, Bs.As., 1964, p. 18.

⁴⁸⁹ Fallo “Sucesión de J.R. Moglia”, en *El Derecho*, Repertorio XVI, p. 469.

⁴⁹⁰ Fallo del 20.5.1980, “Gómez Montero, A.”, en *el Derecho*, Repertorio T. XVI, p. 469.

jurídico”⁴⁹¹. No existe diferencia entre el enfoque económico aplicado por el derecho tributario y el enfoque civilista o comercialista aplicado por el derecho sustantivo: se advierte la coincidencia que existe entre la hermenéutica utilizada aplicando el criterio económico con respecto a la interpretación ajustada al enfoque jurídico ⁴⁹².

Al referirnos a la temática relativa a la interpretación de las leyes tributarias, no puede omitirse la autorizada opinión de Sainz de Bujanda ⁴⁹³. Para este autor, la falta de rigor en el planteamiento de lo que constituye una realidad jurídica o de otra naturaleza ha provocado en el derecho tributario una distinción extremadamente confusa que trae aparejadas graves consecuencias de todo orden en la aplicación de las normas fiscales. Se trata de la pretendida separación entre presupuestos de naturaleza económica y presupuestos de naturaleza jurídica.

Qué quiere significarse al distinguir ese doble grupo de presupuestos? La idea central que preside la aludida separación se produce al considerar la índole del elemento objetivo del hecho imponible. La inmensa mayoría de los autores pone de relieve, con razón, que la ley puede delimitar el hecho imponible valiéndose de dos métodos fundamentales: el primero consiste en asumir como hecho imponible una realidad económica, que no aparece configurada por ningún sector del ordenamiento positivo como realidad jurídica y que, por lo tanto, es el propio derecho tributario el que tiene que crearla como tal realidad jurídica, con independencia de cualquier otro concepto o instituto jurídico extratributario; el segundo consiste en elevar a la categoría de hecho imponible una relación jurídica que ya aparece acuñada en algún otro sector del ordenamiento. En tal hipótesis, la relación de que se trate ya era jurídica antes de ser adoptada por la ley tributaria, que se limita, pues, a insertar esa realidad jurídica preexistente en el marco de la imposición. Ejemplo: se seguirá el primer método cuando el legislador determine que el presupuesto de hecho de un tributo es la percepción de un cierto tipo de renta o de beneficio; en tal caso será, efectivamente, necesario que las propias normas jurídico-fiscales formulen el concepto de renta o de beneficios, lo que normalmente lleva aparejada la necesidad de enunciar los elementos que han de computarse para determinar si, a efectos del nacimiento de la obligación tributaria, ha habido o no percepción de renta o beneficio. Se seguirá, en cambio, el segundo método, si el legislador establece que la obligación tributaria nace cuando se ha realizado un contrato de compraventa y de arrendamiento dotado de ciertas características que pueden venir establecidas por el derecho civil o mercantil. Lo que acaece en tal supuesto es que el contrato de que se trate asume el carácter de hecho imponible, es decir, opera por imperativo de la ley fiscal como presupuesto fáctico de la obligación tributaria, sin que sea necesario que ésta lo defina como contrato, ya que de esa operación se encarga la ley, que regula el tipo de negocio jurídico de que se trate.

Según Messineo, el derecho objetivo es esencialmente organización y estructura de relaciones; por ende, es forma, en el sentido de que convierte en preceptos o en prohibiciones la materia sobre la cual opera; para él, decir que el derecho objetivo es forma no significa en absoluto decir que sea forma vacía. Es forma, pero siempre de un contenido sin el cual, por sí misma, no tendría significado y sería una irrealidad. El derecho es contenido al cual se imprime una forma constante, mientras que el contenido, por sí, es esencialmente mudable.

Apunta este autor que el derecho objetivo plasma de nuevo la materia (o contenido) que le viene al derecho del exterior, y él la acoge. Tal materia está constituida por relaciones humanas económicas, políticas, éticas, a las cuales les falta, antes de haber sido recogidas por el derecho objetivo, el elemento del deber-hacer o del deber-abstenerse. Las relaciones humanas se convierten en relaciones jurídicas, precisamente por el hecho de ser asumidas

⁴⁹¹ SOLER, OSVALDO H., “El impuesto de sellos”, Ed. Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1980, p. 7.

⁴⁹² Op. cit. en nota anterior, p. 5.

⁴⁹³ SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO, “Análisis Jurídico del hecho imponible”, Ed. Comisión Viaje de Estudios, Fac. Ciencias Económicas, Buenos Aires, 1968, p. 201 y sigs.

como materia de preceptos o de prohibiciones, de imposición de deberes y de atribuciones de derechos.

La materia o contenido del derecho está constituida por relaciones humanas económicas, políticas y éticas. Desde el punto de vista del derecho tributario, interesan los negocios jurídicos cuyo contenido o materia es de naturaleza económica, pues a ésta es hacia donde apunta la tributación. El hecho económico es el que toma en cuenta el legislador tributario por su aptitud demostrativa de capacidad contributiva en el sujeto pasivo de la obligación tributaria. El principio de la capacidad contributiva rige actualmente en materia tributaria como una manera de alcanzar la igualdad frente al impuesto.

Toda vez que el negocio jurídico tiene un contenido económico, la interpretación de tal negocio, atendiendo a su naturaleza económica, apunta a ese contenido; la legislación tributaria ha querido apreciar y valorar esa realidad. Tal contenido, subyacente en el negocio, ha sido receptado por el derecho objetivo.

“Algunos institutos del derecho civil –escribe Blumenstein- se utilizan como objeto impositivo, es decir, el hecho sobre el que se basan opera como causa originaria de la exacción del impuesto. Esta coincidencia no es en sí misma de carácter jurídico, sino de naturaleza real. El derecho privado crea inicialmente una determinada configuración de tales manifestaciones económicas. Estas son conocidas en la vida diaria en todos sus aspectos, y así, cuando el legislador tributario las emplea con tal designación como objeto del impuesto, todo el mundo sabe de lo que se trata. Con ello se hace innecesaria toda descripción del hecho en cuestión a través de la norma tributaria. Únicamente si el legislador fiscal difiere en el caso concreto del concepto civil -lo que naturalmente es posible- habrá de caracterizar de modo más exacto el hecho imponible. Se utilizan frecuentemente instituciones civiles como objetos de tributación de los impuestos sobre el tráfico jurídico. Por ello, o bien asume expresamente la definición conceptual del derecho privado, o no se manifiesta sobre el concepto, de suerte que, como ya indicamos, se considera el concepto civil como regulador del concepto en cuestión. Cuando el legislador difiere de la definición civil, ello sucede normalmente porque desea ampliar el círculo de los objetos jurídicos del impuesto, incluyendo eventualmente otros hechos que no permitiría el concepto civil”⁴⁹⁴.

La realidad económica exteriorizante de capacidad contributiva, al manifestarse como negocio jurídico, da lugar a que se configure el presupuesto de hecho de la obligación tributaria o hecho imponible, siempre que haya sido receptada por la legislación tributaria y se cumplan los requisitos consagrados por la ley fiscal.

El impuesto de sellos, por ejemplo, al tipificar los actos sujetos a gravamen, no define expresamente qué debe entenderse por tal o cual acto; es menester recurrir, entonces, al derecho sustantivo, a fin de establecer la naturaleza jurídica del acto y establecer si se trata de alguno de los negocios expresamente gravados por la ley fiscal.

Las consideraciones expuestas nos permiten concordar con Martínez⁴⁹⁵, cuando afirma que la referencia que haga el derecho tributario a una determinada figura del derecho privado, sujetándola a imposición, no implica referencia a toda otra figura que tenga parecido contenido económico, porque a cada figura corresponde su propia causa típica, su propia finalidad o función económica que la caracteriza y diferencia de todas las demás.

Los hechos de la actividad económica son regulados por el derecho sustantivo. La cambiante condición de los negocios deviene en la aparición de nuevas relaciones económicas que la ley no regula, pues el proceso de actualización normativa no las ha acompañado desde el punto de vista temporal. Cuando un determinado negocio no ha sido materia de tipificación legislativa, los juristas intentan ubicarlo en alguna de las figuras clásicas contempladas en los códigos de fondo. A veces, sin embargo, por su especial

⁴⁹⁴ BLUMENSTEIN, citado por SAINZ DE BUJANDA.

⁴⁹⁵ MARTINEZ, FRANCISCO, “El criterio económico”, en “Estudios de Derecho Fiscal”, Ed. Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1973.

naturaleza, no es posible asimilar el nuevo contrato a alguno de los ya tipificados. En tal supuesto, el negocio no queda al margen del derecho objetivo, pues adquiere relevancia jurídica como contrato atípico, tomando como base la costumbre, fuente supletoria del derecho, según lo consagra el art. 219 del Código de Comercio. Sin embargo, si bien el negocio tiene virtualidad jurídica, no se da el presupuesto necesario para considerarlo alcanzado con el impuesto, pues no es un acto expresamente contemplado por la ley del tributo.

Si se observa que los actos jurídicos son actos voluntarios lícitos que tienen por fin inmediato establecer entre las personas relaciones jurídicas (artículo 944°, Código Civil), se aprecia que la voluntad individual a veces puede no ser coincidente con la voluntad de la ley fiscal, en tanto ésta es el parámetro a tener en cuenta para encuadrar el negocio dentro del ámbito de la imposición.

Como en el derecho privado las partes tienen la facultad de elegir la regulación jurídica a la que quieran someterse, cabe preguntarse si desde el punto de vista tributario tal facultad es válida.

Jarach⁴⁹⁶ enseña que en derecho tributario, cuando las partes crean un determinado negocio jurídico, acto o contrato, lo que interesa es el fin práctico en sí, porque el gravamen se aplica por la valorización que se hace de una realidad de riqueza; y agrega que la ley -y sólo ella- establece la consecuencia jurídica tributaria de los actos, sin reparar en la eficacia creadora de la voluntad individual.

El hecho imponible está constituido por la relación económica, pudiendo la ley expresamente considerar como representativo de esa relación económica un determinado negocio jurídico exteriorizado en un documento. Esto es lo que Jarach califica como hecho imponible abstracto o formal, reconociendo que representa una limitación al poder del intérprete, en perjuicio de la investigación sobre la naturaleza económica efectiva del hecho concreto; y agrega que si no resulta manifiestamente la vinculación de la obligación a los requisitos formales del hecho imponible, el intérprete debe investigar sobre la relación económica efectiva llevada a cabo por las partes, prescindiendo de la intención iuris (intención jurídica) que se evidencia por las formalidades usadas.

Este es el principio consagrado por el artículo 2° de la Ley N° 11.683 al establecer que, cuando los contribuyentes sometan los actos a formas que no sean las que el derecho privado ofrezca o autorice, para configurar adecuadamente la acabada intención de los contribuyentes, el intérprete prescindirá de estas formas para asimilar el acto a la figura que el derecho le aplicaría, atendiendo a la intención real de las partes. Por guardar estrecha relación con este tema, nos remitimos al punto 6 del Capítulo VIII, de esta obra.

Como expresa Araujo Falcao⁴⁹⁷, cuando el contribuyente comete un abuso de las formas jurídicas, el intérprete está facultado a desarrollar consideraciones económicas para la interpretación de la ley tributaria teniendo en cuenta el espíritu del texto legislativo. Para que ello ocurra, sostiene este autor, es necesario que exista una atipicidad de la forma jurídica adoptada con respecto al fin, a la intención práctica contemplada, y agrega que, en el mundo de las relaciones económicas, a cada intención empírica o intentio facti corresponde una intención jurídica o intentio iuris adecuada, que se exterioriza mediante una forma jurídica típica. Para que exista la atipicidad de la forma jurídica adoptada con respecto al fin perseguido, el contribuyente debe emplear una forma jurídica anormal, es decir, una forma económicamente inadecuada con el único propósito de provocar la evasión del tributo.

No debe considerarse evasión a toda ventaja fiscal obtenida por el contribuyente. Para que exista tal evasión, es necesario que se produzca una distorsión en las formas jurídicas

⁴⁹⁶ JARACH, DINO, "Curso Superior de Derecho Tributario", Ed. Cima, Bs.As., 1969, p. 278.

⁴⁹⁷ ARAUJO FALCAO, AMILCAR, "El hecho generador de la obligación tributaria", Ed. Depalma, Bs.As., 1964, p. 44/45.

utilizadas, es decir, una anomalía de la forma con respecto a la verdadera relación económica exteriorizada instrumentalmente.

Sólo cuando las partes someten las formas a estructuras jurídicas inadecuadas, el intérprete debe apartarse de dichas formas, penetrando en la finalidad económica perseguida por los contribuyentes con la intención de descubrir dicha finalidad verdadera.

No existe diferencia entre el enfoque económico y el jurídico en la interpretación del hecho imponible, por cuanto, dado que el negocio jurídico tiene un contenido económico característico, la legislación fiscal apunta a ese contenido subyacente en el negocio. Por ello, la hermenéutica orientada a establecer el hecho imponible abstracto en base a las normas y doctrina del derecho privado que regulan el negocio jurídico, conduce necesariamente al descubrimiento de la realidad económica subyacente en él.

Cabe concluir que el intérprete, ya se trate del juez o del especialista en temas tributarios, debe extremar los recaudos tendientes a lograr una interpretación armónica de las leyes tributarias, atendiendo en primer lugar al significado literal de las palabras contenidas en la norma y a su especial contenido económico; más, cuando se trata de conceptos que forman parte de otras ramas del derecho o corresponden a algún campo específico del conocimiento, si el legislador tributario no les ha asignado una definición específica, habrá de atenerse al significado que dichos términos tienen en la rama del derecho en la ciencia particular de que se trate.

2.1. Importancia de la exposición de motivos del proyecto de elevación a la Legislatura. El principio de legalidad.

La existencia del derecho, de un orden jurídico, constituye en sí misma una garantía de seguridad y esa seguridad es lo que da fundamento y justificación a las instituciones jurídicas y al propio Estado. El principio de seguridad jurídica, en materia tributaria, podría definirse como la pretensión de todo contribuyente o responsable de saber a qué atenerse en su relación con el Fisco.

El principio de seguridad jurídica se dirige, al menos, a alcanzar un triple propósito:

- conocimiento y certeza del Derecho positivo;
- confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas y en el orden jurídico;
- previsibilidad de los efectos derivados de la aplicación de las normas, así como de las propias acciones o de las conductas de terceros.

El principio de seguridad jurídica exige claridad en las normas para que los administrados sepan a qué atenerse ante las mismas. Ello así, las normas deben elaborarse mediante el empleo de una depurada técnica jurídica. Una legislación confusa dificulta su aplicación atentando contra la certeza del Derecho y la confianza de los particulares en el mismo, enturbiando el valor de la justicia.

Cuando la norma positiva dictada por la Legislatura incurre en una falta de precisión tal que impide al intérprete determinar con suficiente seguridad el contenido de la misma y su alcance, debe hurgarse en la intención que tuvo en cuenta el órgano legislativo al sancionar la Ley.

El intérprete debe guiarse por las estimaciones que inspiraron al legislador, más que por las propias palabras de éste. Esto es así, en razón de que las palabras del legislador son los medios que éste utiliza para alcanzar los resultados que derivan de sus estimaciones o juicios de valor, y si las expresiones idiomáticas con que ha sido redactada la norma son insuficientes, la única manera de conocer su verdadero alcance y contenido consiste, precisamente, en indagar acerca de la intención que aquél tuvo al sancionarla.

El Juez o el intérprete, frente a preceptos que pueden ofrecer algunas dudas deben desarrollar los criterios en los que la ley se inspira, conjugándolos con el hecho concreto; El Juez tiene, en suma, que elaborar normas jurídicas cuando se enfrenta con situaciones no contempladas por la ley, actuando como colaborador del legislador. Ello debe lograrse a través de un proceso hermenéutico que le permita completar adecuadamente a la norma positiva. Se trata de descubrir la finalidad de la ley.

El acto de interpretar se dirige a descubrir el verdadero sentido de la ley. Esto equivale a esclarecer "la voluntad de la ley".

Para ello adquiere fundamental importancia tomar noticia del debate parlamentario o la exposición de motivos que surge del proyecto elevado por el Poder Ejecutivo a la Legislatura, pues dichos antecedentes suelen arrojar luz sobre las razones que impulsan la iniciativa y el alcance de la misma.

El contenido de la parte expositiva de un anteproyecto de Ley cumple la función de describir su contenido, indicando su objeto y finalidad, sus antecedentes y las competencias y habilitaciones en cuyo ejercicio se dicta. Si es preciso, resume sucintamente el contenido de la disposición, a fin de lograr una mejor comprensión del texto.

La exposición de motivos forma parte de la norma en la que se integra y, por tal razón puede ser enmendada a lo largo del debate parlamentario. Tiene valor jurídico, aunque no dispositivo. Su valor jurídico es interpretativo. La exposición de motivos expresa la voluntad del legislador y de la ley.

La meta de la interpretación es hallar la *mens legislatoris*, el espíritu que en la ley encerró quien la dictó.

3. interpretación de la ley penal

3.1. Los métodos interpretativos

Tal como ocurre con el derecho tributario, la interpretación de la ley penal debe hacerse teniendo en cuenta importantes restricciones que le son características, las que no son tenidas en cuenta en los métodos utilizados al intentar comprender o aplicar las disposiciones contenidas en otras ramas del derecho.

Adviértase que las limitaciones señaladas, en general se originan en disposiciones superiores de rango constitucional expresas o tácitas cuyo fundamento radica en el respeto a la persona humana a fin de garantizarle el adecuado ejercicio de su libertad.

Puede afirmarse, pues que, en general, la interpretación que se haga de las normas penales, deberá ajustarse a los principios jurídicos de la teoría del delito que hemos desarrollado en esta obra, sin perjuicio que repasemos en este lugar algunos conceptos fundamentales.

El acto de interpretar se dirige a descubrir el verdadero sentido de la ley. Esto equivale a esclarecer "la voluntad de la ley", la que no debe confundirse con la voluntad del legislador que está referida sólo a la que emana del proceso parlamentario previo a la sanción de las normas jurídicas.

El Juez, en materia penal, no es creador de Derecho en el sentido que, en cambio, se le asigna en el campo del derecho civil. En efecto, el ordenamiento penal es un régimen cerrado incriminador de conductas expresamente descritas en los tipos penales, por cuyo motivo queda excluida la interpretación analógica en base a la cual un caso no contemplado

por la ley podría caer dentro de la misma por su semejanza con otro definido expresamente. Mediante la analogía se pretende forzar la voluntad de la ley con el argumento de que el legislador hubiese incluido el caso concreto si hubiese tenido en cuenta tal situación. La analogía está vedada en Derecho Penal.

En tal sentido, el artículo 2° del Código Procesal Penal de la Nación dispone que "toda disposición legal que coarte la libertad personal, que limite el ejercicio de un derecho atribuido por este código, o que establezca sanciones procesales, deberá ser interpretada restrictivamente. Las leyes penales no podrán aplicarse por analogía."

La doctrina admite, sin embargo, la interpretación "extensiva" por cuanto no se trata de llenar un vacío legal, sino que, a falta de una expresión literal en la ley, se procura desentrañar su voluntad, es decir, el verdadero sentido de la norma, lo que no ocurre en la analogía, pues en este caso no sólo falta la expresión literal sino también la voluntad de la ley.

Lo que la ley penal no describe como delito por más antijurídico que fuere, no está penado, no constituye delito. El adagio "nullum crimen nulla poena sine lege" (no hay crimen ni pena sin ley) es el que da fundamento a dicha aseveración procurándose, así, preservar los derechos subjetivos garantizando las libertades fundamentales y la dignidad humana. El régimen penal es cerrado, no tiene lagunas que deban colmarse por vía interpretativa.

Los tipos penales son aislados e incommunicados entre sí, habiendo sido elegidos por el legislador de entre el universo de actos antijurídicos, con el objeto de sancionarlos más o menos severamente en atención al grado de lesión que traen aparejados, no pudiéndose forzosamente pretender atraer a los tipos penales abstractamente definidos a otras conductas distintas, por más semejantes que sean.

Una excepción al criterio expuesto puede darse cuando la propia ley quiere que el intérprete complete sus preceptos, al comprender que no puede prever en la fórmula abstracta del tipo todos los casos posibles, limitándose, entonces, a señalar algunos, añadiendo expresamente que podrán caer dentro de la norma otros similares o análogos. Es lo que acontece, por ejemplo, con la figura de la evasión, en la que se apela a la casuística indicado algunas maniobras ardidasas o engañosas, pero de inmediato se dispone que cualquier otro ardid o engaño unido a la omisión de pago, constituye evasión sancionada.

Se distingue a esta construcción analítica, de la analogía, en que la consecuencia de esta última es sancionar una conducta humana que no está en la voluntad de la ley. En cambio, la excepción a la que aludimos, se basa en que es la propia ley la que quiere que se completen sus preceptos, por similitud o analogía. A esta última la doctrina penalista la denomina interpretación analógica por oposición a la analogía ⁴⁹⁸.

3.2. El principio "in dubio pro reo"

Este principio tiene plena aplicación en el derecho procesal, estando referido a la prueba del hecho, debiéndose interpretar en el sentido de que cuando no puede probarse la culpabilidad del imputado en forma tal que no exista duda acerca de su existencia, tal duda deberá resolverse en favor del acusado absolviéndose del cargo no probado (artículo 3°, Código Procesal Penal de la Nación).

En el derecho penal pueden presentarse dudas interpretativas que dificulten la correcta aplicación de la ley a casos particulares. La doctrina no ha sido pacífica, afirmando algunos

⁴⁹⁸ JIMENEZ DE ASUA, "Principios de Derecho Penal, la ley y el delito", Ed. Abeledo Perrot, 1989, p. 140.

que el principio no se admite, quedando descartada pues, la primacía obligada de la interpretación restrictiva ⁴⁹⁹.

Sin embargo, otros opinan que, cuando el juez ha extremado su análisis investigando exhaustivamente sobre el pensamiento o la voluntad de la ley penal y, a pesar de ello, continúa invadiéndolo la incertidumbre, en tal caso, frente al hecho concreto, debe admitirse la interpretación extensiva en cuanto favorezca al imputado ⁵⁰⁰.

3.3. Interpretación progresiva

La interpretación progresiva o evolutiva procura aplicar la ley según las concepciones imperantes al momento de su aplicación, receptando a las transformaciones sociales, jurídicas y científicas operadas desde la época en que nació el precepto nominativo, teniendo en cuenta, pues, las vigentes al momento en que se aplica.

La admisión de la interpretación progresiva, mediante la cual se tiende un puente que conecte al pasado con el presente, procurando la perdurabilidad de la ley penal, descansa en el respeto a la voluntad de la ley, más allá de sus términos literales, por cuyo motivo debe ser prudentemente aplicado a fin de evitar que, por este medio, se introduzca la analogía por confusión de conceptos, ya que, según vimos, no se trata de colmar lagunas haciéndole decir a la ley lo que no ha querido decir sino, en cambio, conocer la voluntad de la ley. Se trata, pues, de interpretar un precepto existente en la ley de conformidad con el avance operado en la sociedad, pero nunca, incorporar al ordenamiento jurídico, por vía analógica, un precepto inexistente.

4. Principios que rigen la comprensión tributaria por fuera de lo relacionado con la definición y alcance del hecho imponible.

Hemos dicho, al comienzo de este Capítulo, que la función interpretativa no se circunscribe únicamente a la identificación dogmática del hecho imponible definido por la ley, sino que su campo de interés ha de extenderse a la valoración de todos los demás asuntos que, por imperio de la normativa legal, puedan derivar en consecuencias jurídicas para los particulares afectados.

Con dicha afirmación pretendemos alertar acerca de la necesidad de confrontar la norma legal bajo juzgamiento, así como la actuación de los organismos públicos y de los particulares, con los principios jurídicos que sustentan al derecho tributario, la mayoría de los cuales constituyen adaptaciones de directrices recogidas de otras ramas del derecho.

Los principios de la tributación no se circunscriben sólo a aquellos que están explícita o implícitamente incorporados a la Constitución para regir exclusivamente la materia tributaria o cuya identificación con la misma resulta fácilmente detectable y que están directamente vinculados con el hecho imponible, es decir con el denominado derecho tributario sustancial, quedando encuadrados dentro de esta categoría principios tales como el de legalidad, el de seguridad jurídica, el de libertad, el de jerarquía normativa, el de justicia (identificado con la capacidad contributiva) y el de reserva (artículo 19° de la Constitución Nacional). Existen otros muchos principios también incluidos en la Carta Magna, en forma expresa o implícitamente, que tienen la común condición de nacer del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno, y que se diferencian de aquellos por la circunstancia de que su virtualidad jurídica abarca un terreno mucho más amplio, expandiendo su influencia sobre el ancho campo de las relaciones interpersonales y del

⁴⁹⁹ CREUS, CARLOS, "Derecho Penal, Parte general", Ed. Astrea, 1988, p. 75.

⁵⁰⁰ NUÑEZ, R. G., "In dubio pro reo - Duda sobre la ilicitud del hecho", La Ley, t. 48, Pag. 1 entre otros.

Estado con los particulares, nutriendo al ordenamiento jurídico del sistema de valores esenciales que posibilite la coexistencia de cada uno con los demás.

Estos otros principios integran también, con idéntica capacidad, la base sustentadora de la teoría de la tributación y todo el desarrollo de esta obra, a partir del Capítulo VI, está vinculado con esas directrices de rango constitucional. Hemos señalado oportunamente que la teoría del derecho tributario recogió y adaptó los principios desarrollados por otras ramas del derecho. Bajo tal enfoque, para desarrollar la función interpretativa, adquieren absoluta relevancia no sólo los principios de la tributación que hemos desarrollado en el Capítulo VIII sino, además, los que fueron motivo de estudio a lo largo de esta obra y que la conciencia del intérprete deberá rescatar de la memoria toda vez que se aboque al estudio de un caso concreto. Así, deberá tener presente el sometimiento de la actividad estatal administrativa al ordenamiento jurídico, los alcances de la responsabilidad solidaria por deuda ajena, las condiciones especiales del particular que lo hacen apto para actuar como agente de retención o percepción (y, contrario sensu, lo eximen de actuar como tales), la ilegitimidad del "solve et repete" como requisito previo para la discusión en sede judicial, con base en la ilegitimidad de la norma que resulte violatoria de derechos constitucionales.

También tienen virtualidad las garantías de rango constitucional consagradas a favor del administrado, tales como: ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni puede ser obligado a declarar contra sí mismo, o arrestado sino en virtud de orden judicial escrita. Es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos. El domicilio es inviolable, como también la correspondencia epistolar y los papeles privados, Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe.

No menos importante son los límites al deber de informar y a la actividad de policía administrativa que caracteriza la actuación del organismo fiscal, especialmente durante el curso de las inspecciones y durante el procedimiento de determinación de oficio, las que deben ajustarse al procedimiento reglado que limita su actuación discrecional. Se impone en este caso el justo discernimiento acerca de los actos administrativos a fin de detectar aquellos que puedan calificarse de irregulares y los posibles excesos de los funcionarios durante su actuación, así como la debida ponderación de los límites a la medida cautelar de un embargo preventivo.

Tampoco debe perderse de vista la teoría del delito que establece el marco jurídico dentro del cual debe administrarse el tratamiento a dar al ilícito tributario y al presunto infractor. La interpretación del fenómeno de trascendencia tributaria que cae dentro de la órbita del ilícito tributario, debe basarse en el ordenamiento jurídico fundamental que le es de aplicación, a saber: la legislación impositiva inherente al cumplimiento de preceptos sustanciales (v. gr. pagar impuestos) o formales (v. g. inscribirse, declaraciones Juradas, etc.), la legislación represiva especial tributaria y los principios generales contenidos en el Código Penal.

Por todo ello, adquiere gran importancia el conocimiento y comprensión de las definiciones desarrolladas por la doctrina pues, en base a ellas, frente al hecho concreto, se estará en mejores condiciones de esclarecer la voluntad de la ley, procurando alcanzar la *verdadera* interpretación, objetivo supremo del intérprete imparcial.

En síntesis, se trata de utilizar, como punto de referencia, a toda la teoría del derecho tributario, la que provee las herramientas necesarias surgidas de la búsqueda del equilibrio en la relación Fisco-contribuyente, como una suerte de ordenador sistemático de dicha relación en el marco del derecho, al cual deben ajustarse tanto las normas legales cuanto la actuación del Estado y la de los particulares. Aquello que se ajuste a los preceptos consagrados por dicha teoría será legítimo, en tanto lo que no se compadezca con sus mandatos será ilegítimo.

Cuando el intérprete se aboca a la tarea de desentrañar el sentido de una norma y su concreta aplicación a un hecho o circunstancia determinada, trabaja generalmente sobre un escenario integrado con información proveniente del hecho económico en si mismo o de la

circunstancia fáctica, que es el objeto que dispara la necesidad de evaluar su encuadramiento o no en determinada norma fiscal, y además, del derecho positivo plasmado en la normativa fiscal, que es la que faculta, ordena o prohíbe. El método interpretativo se dirige a aprehender el alcance y la finalidad perseguida por dicha normativa y, en función de ello, el encuadramiento que corresponde dar al hecho o circunstancia fáctica. Estos datos son fácilmente reconocibles por el intérprete pues se le presentan en la superficie del océano hermenéutico y son visibles a sus sentidos.

Sin embargo, en ocasiones, la información así colectada no es suficiente para arribar a una correcta conclusión. En efecto, en tales casos es imprescindible profundizar y buscar debajo de la superficie visible a nuestros sentidos para hallar en el marco global y totalizador de la Ciencia Tributaria esos principios que la teoría de la tributación ha desarrollado y que no son exhibidos por la normativa fiscal específica, pues normalmente surgen como consecuencia de estudios abstractos que van definiendo y perfilando los principios básicos y fundamentales sobre los que se apoya el derecho tributario.

Sin el conocimiento de la teoría de la tributación es más difícil y en numerosas ocasiones, imposible acertar con la correcta solución.

La justa apreciación de las normas legales tributarias así como de la actuación de la Administración Pública y la de los particulares, no surge necesariamente en forma directa de la utilización de un determinado método interpretativo, sino, en cambio, del conocimiento de aquellos principios que sirven de base a la teoría de la tributación y su correlativa aplicación al caso bajo estudio. La hermenéutica descansa aquí, más que en el método, en la búsqueda de entre todas las directrices que informan la teoría, de aquella o aquellas que arrojan luz sobre el punto y, a partir de allí, formarse convicción acerca de si la norma en cuestión que se examina o si los actos de la Administración o de los particulares, motivo de juzgamiento, respetan o, en cambio, conculcan al principio reconocido por la doctrina, que no debe ser transgredido.

Nos ha movido el propósito de que el contenido del presente libro sirva de guía al lector en su función interpretativa en materia tributaria, en la convicción de que la adecuada solución a los innumerables problemas que deba enfrentar en su práctica profesional se verá facilitada no sólo por su maestría al elegir el método correcto para desarrollar su hermenéutica, sino también por el conocimiento de las directrices que informan la teoría de la tributación, las que deberá llevar en la mochila de su mente, sin cuyo concurso es imposible acertar con la respuesta ajustada a la cuestión a dilucidar.

Siempre en la búsqueda del equilibrio en la relación Fisco-contribuyente.

CAPITULO XLVIII

EPÍLOGO

ESENCIA Y POSTULADO DE LA OBRA

Del contenido temático de esta obra da cuenta el índice general que lo encabeza y que comprende el universo de las cuestiones relativas a la teoría tributaria, estudiadas desde las diferentes disciplinas jurídicas con autonomía didáctica, pero entroncadas todas ellas a partir de una raíz común que les da la impronta de unidad y uniformidad. Esa raíz o fuente que las aglutina interdisciplinariamente y le impone su marca indeleble guiando el resultado de sus afirmaciones académicas, es la Constitución Nacional como expresión escrita de principios fundamentales que nutren a todas las leyes e instituciones jurídicas de la Nación.

Nos hemos esforzado desde las páginas de esta obra por resaltar la supremacía constitucional como elemento real de poder que debe regir en el país por ser la Constitución la expresión escrita de principios arraigados en la voluntad del pueblo. Ello nos ha conducido, paralelamente, a tener que destacar y criticar en forma reiterada los innumerables desbordes en los que incurre el Poder Público cuando a contrapelo del orden constitucional y de los principios que consagra la Ley Fundamental, sanciona normas legales en su forma, pero ilegítimas en substancia y contenido o cuando desde la Administración Pública Fiscal se adoptan conductas que violan derechos fundamentales que tutelan al administrado.

Los derechos humanos son valores fundamentales que atañen a la dignidad de la persona humana y derivan de ella y conciernen a los valores éticos de libertad e igualdad en la vida en sociedad. El Estado democrático, como forma de organización de la sociedad política, se sustenta y fundamenta en el aseguramiento, respeto, desarrollo y garantía de los derechos humanos o esenciales.

Si se ve al Estado como un ente al servicio de los individuos, se observa que el Estado de Derecho está compuesto por una estructura jurídica que lo organiza y limita mediante la separación de los poderes estatales, la preeminencia de la ley como expresión de la voluntad general y el sometimiento de los actos administrativos a la ley y al control judicial y, además, a través del reconocimiento jurídico de derechos y garantías fundamentales a favor de los ciudadanos.

De estos derechos humanos fundamentales derivan, precisamente, los principios de la imposición que se estudian en la presente obra, tanto aquellos relacionados con el hecho imponible y con la obligación tributaria que de él deriva, cuanto con los demás principios fundamentales, que hemos examinado en los distintos capítulos del libro, los cuales, con idéntica jerarquía jurídica, establecen un sistema de valores que adquieren virtualidad a partir del nacimiento de dicha obligación por imperio de la relación jurídica nacida entre el Estado y los particulares. Todos los principios fundamentales de rango constitucional tienen

la común condición de nacer del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno y de constituirse en legítimas barreras que establecen límites a la potestad tributaria estatal. En otras palabras, toda la teoría de la tributación estudiada dentro del Derecho Tributario tiene raigambre constitucional.

A partir del advenimiento del Estado de Derecho, la Potestad Tributaria ha dejado de ser discrecional e ilimitada para convertirse en una facultad reglada y condicionada a los principios reconocidos por la Constitución que fundamentan el ordenamiento jurídico, dependiendo la eficacia jurídica del ejercicio de dicha potestad de su encuadramiento y sometimiento a las disposiciones constitucionales.

Desde el punto de vista del denominado Derecho Tributario Sustancial, sus institutos jurídicos provienen de la Constitución y del desarrollo científico que la doctrina y la jurisprudencia judicial han realizado con base en los mandatos constitucionales; el denominado Derecho Tributario Administrativo consiste en la adaptación a nuestra disciplina de las definiciones desarrolladas en el Derecho Administrativo y, por su parte, el Derecho Tributario Penal recoge los institutos generales de la teoría del delito construídos por el Derecho Penal, aunque en ambos casos, tales definiciones e institutos son meras adaptaciones de los principios fundamentales reconocidos constitucionalmente, especialmente en lo atinente a los Derechos y Garantías individuales, conocidas genéricamente con la denominación usual de Derechos Humanos.

Retrotraernos al origen de los derechos fundamentales y, por lo tanto, a la evolución de las formulaciones teóricas que le dieron sustancia, tal como hemos tenido ocasión de ver en el Capítulo VI de esta obra, nos permite comprender su contenido e importancia y su condición de derechos definitivos e inalterables que solo admiten un desarrollo positivo mediante su crecimiento, pero nunca un retroceso.

El proceso histórico del siglo XX y lo que va del XXI nos muestra una tendencia generalizada proclive a la expansión administrativa y al avance del derecho administrativo en desmedro del derecho civil que, por lo usual, prácticamente se ha transformado en norma. En nuestro país, en materia tributaria, se ha ido poco a poco difuminando el límite que separa a la actividad discrecional del Estado, de la arbitrariedad y, con ello, la frontera que divide la legitimidad de la ilegitimidad. Este fenómeno se observa tanto en el ámbito legislativo cuanto en la esfera de actuación del Poder Ejecutivo.

Las conductas que se apartan del derecho constitucional formal suelen ser violatorias de sus mandatos, en cuyo caso la constitución escrita se ve privada de vigencia actual. Sin embargo dichas conductas infractoras no tienen validez jurídica pues subsiste la norma constitucional escrita, manteniendo ésta su capacidad de recuperar vigencia sociológica como derecho positivo cuando ocurra el desplazamiento de la conducta infractora a través del control de constitucionalidad a cargo del Poder Judicial.

Cabe reconocerle a la teoría de la tributación, que se ocupa de los institutos fundamentales de la disciplina, un lugar esencial para desentrañar el ancho e inagotable escenario de la aplicación de la cuestión fiscal. En efecto, el acertado juicio acerca de la dilucidación de las normas que prescriben determinados comportamientos, siempre habrá de basarse en los cimientos académicos que les dan a las mismas el fundamento jurídico que las justifican y legitiman.

En otras palabras, frente al dictado del precepto normativo, la cuestión no se limita a dilucidar el alcance del mismo desde el punto de vista de cómo éste debe interpretarse a la luz de su exposición gramatical apegada a sus expresiones idiomáticas o a las palabras empleadas en la elaboración del precepto sino, además y fundamentalmente, con base en si

el mismo ha sido pensado y descrito respetando la interpretación que de los principios fundamentales ha desarrollado la doctrina, la que para su elaboración ha debido tener en cuenta los mandatos constitucionales y, principalmente, aquellos que integran la parte dogmática de la Carta Fundamental, entre los cuales se cuentan los Derechos y Garantías que amparan a los administrados en su relación con el Estado, dado que las normas tributarias van dirigidas, precisamente, a imponer deberes y obligaciones en cabeza de los primeros.

No basta, pues, que un mandato emane formalmente del órgano competente para darle validez jurídica, sino que es necesario, además, que su sustancia esté legitimada.

La teoría de la tributación viene a desarrollar esos derechos constitucionales bajo la forma de principios fundamentales en todo aquello que se relaciona con los tributos, a partir de la necesaria consecuencia que los mismos vienen a crear relaciones jurídicas en las que, por un lado se encuentra el Estado y, por el otro los particulares en su condición de contribuyentes o responsables del cumplimiento de las obligaciones y deberes fiscales. Relación esta en la que no debe estar presente la idea de poder sino la de derecho.

Si, como creemos, la idea de justicia implica la referencia a un orden previo que estructura la coexistencia de cada uno con los demás, la aprehensión y propagación de los principios fundamentales debe convertirse en un instrumento vital para hacer realidad la premisa que manda que el sometimiento al derecho es el punto de partida de una armoniosa convivencia social. Un derecho sustentado en principios superiores que tenga en cuenta tanto el interés social cuanto el individual. Así, las normas justas deben ser respetadas por todos.

La potestad tributaria del Estado no es absoluta pues está sujeta a las limitaciones impuestas por la Constitución, la que ha reconocido la virtualidad de una gran cantidad de derechos a favor de las personas y los ha convertido en principios fundamentales. La necesidad recaudatoria del Estado no debe estar por encima de los principios constitucionales que delimitan y condicionan el ejercicio de la Potestad Tributaria, para no afectar derechos de los ciudadanos.

Es la Constitución la que encuadra y delimita el Derecho Tributario, estableciendo las bases sobre las cuales éste debe sustentarse. Es por ello que, en materia tributaria, toda acción, conducta o actividad debe conformarse absolutamente al mandato constitucional. Adviértase, en efecto, que cualquier iniciativa adoptada por el Estado en esta materia, ya sea a través de leyes, decretos, resoluciones o disposiciones infraconstitucionales de cualquier tipo, origina el nacimiento de diferentes vínculos jurídicos reveladores de derechos a favor de los entes públicos, lo que ha impulsado al Constituyente a establecer, en la cima de la pirámide jurídica, parámetros fundamentales a los cuales debe subordinarse la actividad soberana del Estado en resguardo de los derechos y libertades de los particulares involucrados en esas relaciones jurídicas.

La Constitución condiciona al Derecho de tal manera que no se concibe al ordenamiento jurídico sino como aquél en que las normas en sentido material y formal estén acordes con las prescripciones constitucionales que le dan significado y delimitación a dicho ordenamiento, excluyendo la posibilidad de que éste último esté integrado o formen parte de él disposiciones que la contradigan. Por lo tanto, la eficacia jurídica de dichas normas depende del sometimiento a los mandatos constitucionales, de modo tal que las iniciativas del Estado se compatibilicen con los derechos fundamentales que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno reconocidos constitucionalmente en beneficio de los ciudadanos, en un contexto en el cual cada derecho pueda ejercerse libremente en armonía con los demás derechos y bienes constitucionales.

El ideal de un derecho democrático impone la necesidad de cuestionar la idea de dominación política basada en la arbitrariedad. El derecho sin la fuerza carece de efectividad, pero la fuerza sin el derecho es, lisa y llanamente, opresión.

Si, por un lado, los ciudadanos tienen el deber jurídico de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y de colaborar con la Administración en el desarrollo de su actividad de contralor, y, por ello, están sometidos al cumplimiento de deberes materiales y formales que, de algún modo restringen el ámbito jurídico de sus derechos, por el otro, el deber de colaboración que pesa en cabeza de los administrados reconoce las limitaciones impuestas por los principios fundamentales de rango constitucional que los amparan, lo cual se traduce en restricciones materiales y formales al poder tributario del Estado derivadas, precisamente, de la protección y garantía que la Constitución ha previsto a favor de los administrados.

La preeminencia y predominio constitucional radica en que la Constitución es la expresión escrita de principios arraigados en la voluntad del pueblo forjados por un poder constituyente, constituyéndose esa voluntad en el elemento real de poder que debe regir en el país.

Pero ese poder se vuelve inoperante e inocuo cuando la Legislatura, integrada por los representantes genuinos del pueblo, desconociendo el mandato popular y a contrapelo del orden constitucional y de los principios liminares que consagra la misma Ley Fundamental, sanciona normas legales en su forma, pero ilegítimas en su substancia y contenido, o cuando la Administración Tributaria dicta decretos o normas de inferior rango o actúa, incurriendo en el mismo vicio.

Cuando el poder político se impone por medio de la fuerza de su organización, aprovechándose de la falta de coordinación y de organización de la voluntad popular, la cual carece de esos instrumentos de poder organizado, se impone la existencia de un sistema garantista dirigido a la defensa de la constitución y al control amplio de constitucionalidad, el cual, en la Argentina está a cargo del Poder Judicial. Sólo así la supremacía constitucional resultará eficaz,

La buena conducta constitucional es aquella que se encuentra consustanciada con la conciencia colectiva del pueblo, la que enarbola la bandera republicana de gobierno y defiende las ideas de garantizar la libertad y la honra de los ciudadanos y, como consecuencia de ello, con la Constitución que nos rige en la actualidad desde el año 1853, con algunas reformas que no afectaron negativamente los derechos y garantías de los ciudadanos y que, por el contrario, han extendido su protección a los derechos fundamentales de carácter económico, social y cultural, a través de su expreso reconocimiento constitucional.

Finalmente, el postulado o fundamento de la presente obra puede sintetizarse del siguiente modo: *reconocemos la existencia de un orden de valores éticos a los cuales debe subordinarse el derecho positivo y el propio Estado a partir del Contrato Social plasmado en las Cartas Fundamentales de los Estados de Derecho, que comporta el compromiso de legislar, en forma general, para el logro de la felicidad pública, y, al mismo tiempo, el deber de garantizar, someterse y respetar los derechos fundamentales que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno.*

PALABRAS FINALES

Digamos que son dos las maneras en que puede manifestarse una despedida. "Adiós" y "Hasta luego" son las fórmulas en que se expresan la una y la otra, imponiéndole al vínculo un corte definitivo y sin retorno, o dando lugar a un suspenso que supone un posible reencuentro. A la hora de imprimirle a estas páginas el espíritu de un saludo final, debemos reflexionar acerca de cuál es el tono que pretendemos darle a la despedida.

Pobre el autor que en los últimos párrafos de su obra le transmite a sus palabras la cadencia de un adiós. No hará otra cosa que imponerle al lector una distancia tal que toda aproximación futura a una renovada lectura del libro, o bien toda rememoración espiritual de su contenido, se verá abortada en virtud de la tajante marca de separación trazada por dichas frases finales. La estrategia es mucho más desalentadora para aquel autor que pretende que su libro no se agote en el mero acto de recepción visual a través de su lectura, sino que considera importante que el mensaje que desea comunicar sea vivenciado por los lectores de manera tal que se constituya en una experiencia importante de abordaje intelectual a esta materia.

De esta manera, al creer que el contenido del presente libro recién cobra sentido cuando es revisado una y otra vez por el lector hasta el punto de que él mismo reescriba esta obra, debemos transformar a estas palabras finales en dignas mensajeras del espíritu de un "hasta luego" que más que una despedida es una invitación, una convocatoria a que las páginas de este libro sean releídas cuántas veces sea conveniente, con el propósito de que el proceso de análisis personal al que se aboque el lector lo lleve a una revisión de los criterios expuestos por el autor en esta obra y lo conduzca a la estructuración de un criterio propio, enriquecido por el aporte que encuentre en ella.

Estimado lector, en sus manos queda que podamos darle forma a ese reencuentro.