

69523



PINASCO, S L
Límites a la Potesta

2009

69523



UNIVERSIDAD NACIONAL DE RÍO CUARTO

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

LIMITES A LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO

TESIS PARA OPTAR AL TÍTULO ESPECIALISTA EN TRIBUTACIÓN

AUTOR: ABOG. SANTIAGO LUIS PINASCO

DNI 17.921.695

DIRECTOR: DR. IGNACIO BUITRAGO

AÑO 2009

69523

MFN:
Clasif:
T-70 ^e

A MI ESPOSA, ROSANA

A MIS HIJOS, FACUNDO Y JOSEFINA

ÍNDICE

CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN.....	5
CAPÍTULO II. LÍMITES A LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO	10
II.1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD.....	10
II.2. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA	16
II.3. PRINCIPIO DE GENERALIDAD	20
II.4. PRINCIPIO DE IGUALDAD	27
II.4.1. LA IGUALDAD ENTRE LOS IGUALES: LA GENERALIDAD	36
II.4.2. LA IGUALDAD ENTRE LOS DESIGUALES: LA PROPORCIONALIDAD.....	36
II.4.3. LA IGUALDAD POR LA LEY: LA PROGRESIVIDAD.....	36
II.4.4. LAS DISTINCIONES PERMITIDAS	37
II.4.5. LAS EXENCIONES "OBLIGATORIAS".....	37
II.4.6. NUEVAS VARIANTES DE DISTINCIONES "OBLIGATORIAS"	38
II.4.7. LA DISTINCIÓN PERMITIDA GENUINA	38
II.5. PRINCIPIO DE EQUIDAD	39
II.6. PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD.....	41
II.7. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.....	44
II.8. PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD.....	45
II.9. PRINCIPIO DE CONTROL JURISDICCIONAL.....	46
II.9.1. LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS EN GENERAL Y EL DE DETERMINACIÓN TRIBUTARIA Y SUSTANCIACIÓN DE SUMARIOS EN PARTICULAR.....	46
II.9.2. NATURALEZA ADMINISTRATIVA O JURISDICCIONAL DE LA DETERMINACIÓN DE OFICIO	47
II.9.2.A. SELECCIÓN OBJETIVA DE LOS CONTRIBUYENTES QUE SE SOMETERÁN A FISCALIZACIÓN.....	50
II.9.2.B. FIJACIÓN DE PLAZOS MÁXIMOS DE DURACIÓN DE LA VERIFICACIÓN AL CONTRIBUYENTE Y DE TÉRMINOS, UNA VEZ CONCLUIDA, PARA EL DICTADO DEL ACTO DETERMINATIVO O LA APLICACIÓN DE LA SANCIÓN.....	50
II.9.2.C. EL DERECHO CONSTITUCIONAL DE PETICIONAR, LA CONSULTA TRIBUTARIA Y LA AUTOVINCULACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN.....	51
II.9.2.D. DERECHO A LA INTIMIDAD Y SECRETO FISCAL.....	52
II.9.3. EL PROCESO TRIBUTARIO Y EL MARCO CONSTITUCIONAL.....	53
II.9.3.A. REVISIÓN JURISDICCIONAL DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS.....	54
II.9.3.B. TUTELA JUDICIAL EFECTIVA EN SENTIDO ESTRICTO EN MATERIA TRIBUTARIA	55
II.9.3.C. LA TUTELA CAUTELAR A FAVOR DEL FISCO Y DEL CONTRIBUYENTE	56
II.9.3.D. LA HABILITACIÓN DE LA INSTANCIA JUDICIAL EN MATERIA TRIBUTARIA	56
II.9.3.E. IDONEIDAD E INDEPENDENCIA DE LOS ÓRGANOS JURISDICCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA.....	58

II.9.3.F. SUSPENSIÓN DE LA FUERZA EJECUTORA DE LA INTIMACIÓN ADMINISTRATIVA DE PAGO MIENTRAS EL ACTO EN QUE SE FUNDA NO HA DEVENIDO FIRME	58
II.9.3.G. LAS LIMITACIONES PROBATORIAS O LA OBLIGATORIA BÚSQUEDA DE LA VERDAD JURÍDICA OBJETIVA EN LA DETERMINACIÓN Y EN EL CONTENCIOSO TRIBUTARIO	61
II.9.3.H. EL COBRO COMPULSIVO DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS, LA GARANTÍA JURISDICCIONAL Y LA REFORMA AL RÉGIMEN DE EJECUCIONES FISCALES	61
II.9.4. LA JURISDICCIÓN CONSTITUCIONAL Y LA ADMINISTRACIÓN ACTIVA.....	63
II.9.5. LA JURISDICCIÓN CONSTITUCIONAL Y LOS TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS.....	64
II.9.6. EL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN	65
II.9.7. LEGITIMACIÓN PARA PLANTEAR LA INCONSTITUCIONALIDAD POR LA ADMINISTRACIÓN.....	66
II.9.8. CONTROL DIFUSO O CONCENTRADO, ABSTRACTO Y CONCRETO	66
II.9.9. DECLARACIÓN OFICIOSA DE INCONSTITUCIONALIDAD	67
II.9.10. EFICACIA "ERGA OMNES" DE LAS SENTENCIAS ANULATORIAS DE REGLAMENTOS.....	67
II.9.11. EFECTOS "ERGA OMNES" DE LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY.....	67
II.10. PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA	73
II.10.1. TUTELA JUDICIAL: "SOLVE ET REPETE".....	74
II.10.1.A. LA GARANTÍA DERIVADA DEL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA.....	77
II.10.1.B. DETERMINACIÓN Y PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA.....	79
II.10.2. SEGURIDAD JURÍDICA Y TRIBUTACIÓN.....	79
II.10.2.A. APROXIMACIÓN HISTÓRICA AL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA.....	79
II.10.2.B. LA SEGURIDAD JURÍDICA COMO VALOR, PRINCIPIO Y DERECHO HUMANO FUNDAMENTAL.....	82
II.10.2.C. SEGURIDAD JURIDICA Y POTESTAD TRIBUTARIA NORMATIVA.....	83
II.10.2.D. VIGENCIA INSTITUCIONAL PLENA	84
CAPÍTULO III. OTRAS LIMITACIONES INDIRECTAS	85
III.1. DERECHO A LA INTIMIDAD	85
III.2. SECRETO DE CORRESPONDENCIA Y COMUNICACIÓN.....	87
III.3. DERECHO A NO AUTOINCULPARSE	87
III.4. SECRETO FISCAL Y BANCARIO	90
III.5. SECRETO PROFESIONAL	90
CAPÍTULO IV. CONCLUSIONES	92
BIBLIOGRAFIA	94

CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN

El tributo se trata de “una prestación obligatoria exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio, expresada en una ley y cuyo importe se destina al cumplimiento de sus fines”. Se puede observar como elemento primordial del tributo la coerción por parte del Estado, dado que es creado por la voluntad soberana de aquel con prescindencia de la voluntad individual de sus habitantes.

Los principios constitucionales tributarios son normas expresadas en el texto constitucional y referido a otras normas, calificadas de tributarias. Su contenido, que especifica quién puede establecer tales normas y cómo debe hacerlo, deriva de las valoraciones que subyacen al texto constitucional.

Estudiar un principio implica de suyo exhibir la valoración que él incluye, donde cabe destacar que todo valor, a su vez, no es más que un fragmento de una narración política, más o menos verosímil, sobre la sociedad justa, buena, adecuada o conveniente (y tales relatos se manifiestan en tradiciones).

La primera pregunta -¿quién puede establecer tributos?- tiene respuesta en el principio (orgánico o formal) de reserva de ley, que atribuye la potestad normativa tributaria de forma relativamente exclusiva al Congreso ^(cfr. Reconstrucción arts. 4º, 17, 75, 76, 99 y concs., CN), principio que incluye un conjunto de valoraciones sobre la diferente legitimidad de los poderes estatales y las consiguientes relaciones que entre ellos se establece.

El segundo interrogante -¿cómo deben ser establecidos los tributos?- es contestado por dos principios (por simetría, sustanciales), que se complementan: 1) el tributo no debe dañar los derechos fundamentales; 2) el tributo debe tratar de manera igual a las personas.

La C.S.J.N. ha expresado que “los impuestos no nacen de una relación contractual entre el Fisco y sus habitantes, sino que se trata de una vinculación de derecho público”, agregando que “no existe acuerdo alguno de voluntades entre el Estado y los individuos sujetos a su jurisdicción con respecto al ejercicio del poder tributario...”. Esta facultad que tiene el Estado, como ente soberano, de establecer tributos obligatorios para los ciudadanos es lo que se llama Potestad Tributaria. Ello lo hace en uso de su competencia, pues al ser soberano está por encima de los habitantes y puede obligar a éstos.

Esta potestad tributaria que tiene el Estado es un derecho “en potencia”, ya que para ser acreedor del particular se deben cumplir con ciertos pasos o requisitos que la limitan. Es decir, el tributo debe asentarse en principios jurídicos como:

- a) *No hay obligación tributaria sin Ley*: la potestad tiene que traducirse en una norma jurídica, tratada por el Congreso, con los principios de la técnica que ésta debe respetar tanto formal como sustancialmente en lo concerniente a equidad y justicia.
- b) *Control Jurisdiccional*: La Constitución Nacional (C.N.) es el marco jurídico de toda norma posterior, si ésta última se sale del marco constitucional, porque no respeta los derechos individuales, el Juez, cualquiera de ellos, en cualquier fuero o instancia competente puede resolver su inconstitucionalidad.

En los Estados de Derecho el poder tributario se subordina a las normas constitucionales. Esta subordinación tiene especial importancia en países como Argentina, en los cuales la Constitución es rígida y donde existe control de constitucionalidad por los órganos judiciales, dado que no puede desconocerse que quien ejerce el poder político en la sociedad no desea ser limitado. Es por ello que resulta fundamental que la Constitución y la legislación fijen los límites constitucionales y legales al ejercicio del poder que autoriza la C.N. Ésta es una de las razones fundamentales que sustentan la necesidad de protección de los derechos individuales. De ello resulta oportuno hacer referencia a cada uno de los principios que limitan la potestad tributaria del Estado.

El art. 17 de la C.N. establece que sólo el Congreso impone las contribuciones, estableciendo consecuentemente el principio formal de legalidad o reserva. Pero el Congreso no puede establecer cualquier contribución, sino que ella debe estar sujeta a otros principios de carácter sustancial en cuanto al contenido de las normas, como los de capacidad contributiva, generalidad, igualdad, equidad, no confiscatoriedad, proporcionalidad, razonabilidad, control jurisdiccional, seguridad jurídica, entre otros.

Según esta concepción se puede decir que los principios se entienden como aquellos valores normativos de carácter organizador, recogidos o estipulados por la Constitución y que han inspirado el ordenamiento jurídico.

Los principios del Derecho Constitucional representan la principal fundamentación sobre la cual se construyen los ordenamientos jurídico-tributarios. Según Valdés Costa,

tales principios son comunes a todos los países democráticos y están enunciados de manera más o menos explícita en las diversas Constituciones y, al mismo tiempo, la mayor valorización jurídica de los principios ha impulsado una clara tendencia a la constitucionalización de los mismos.

Por lo tanto, el objetivo de este trabajo es demostrar que tanto legislativa como jurisprudencialmente existen numerosas limitaciones a la potestad tributaria del Estado y demostrar, además, la necesidad de respetar estos límites constitucionales para proteger los derechos de los ciudadanos.

La metodología utilizada es de carácter descriptivo y explicativo, intentando apoyar cada uno de los conceptos tratados en forma teórica con aportes jurisprudenciales. En cuanto al escrito, el mismo no tiene un cuerpo teórico único, sino que en cada uno de los capítulos se hace un mismo tratamiento de la teoría pertinente.

El presente trabajo se ha dividido en cuatro capítulos: I. Introducción; II. Límites a la potestad tributaria del Estado, en el que se trata cada principio constitucional por separado y su interrelación; III. Otras limitaciones indirectas; y IV. Conclusiones, en el que se presentan opiniones personales del tema tratado y las condiciones necesarias para su aplicación.

Este trabajo es un aporte para todos los profesionales en Ciencias Económicas y del Derecho, en especial a aquellos que ejercen funciones de control dentro de los organismos creados para tales efectos como AFIP, DGR, etc., como así también aquellos que ejercen funciones jurisdiccionales, en los que recae en última instancia el control y la aplicación de estos principios constitucionales que limitan las potestades tributarias del Estado.

CAPÍTULO II. LÍMITES A LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO

II.1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD

El principio de legalidad, según el cual la ley y sólo la ley ha de regular ciertas materias, precisamente aquellas que garantizan una organización social basada en la libertad individual, incorpora esencialmente la idea de que en una sociedad libre sólo la comunidad puede darse por sí misma, a través de sus representantes, normas sobre tales materias. Por lo tanto, este principio requiere la participación de los órganos depositarios de la voluntad popular (Parlamento, Cortes, Congreso, Legislatura, etc.) para la sanción de las leyes tributarias y se ha convertido en el común denominador del estado constitucional.

Este principio puede analizarse en dos fases: la normativa y la aplicativa. La primera se refiere a las fuentes del derecho y a la jerarquía de los preceptos aptas para ejercitar la potestad tributaria normativa, y la segunda atiende a lograr de la Administración y al sometimiento a la ley en el ejercicio de la potestad tributaria aplicativa.

Por lo tanto, la única fuente generadora de normas punitivas es la ley. La misma es a la vez fuente y medida del derecho a penar ^{"Jiménez de Ansúa. La Ley y delito" pág. 92}, de allí el principio "nulo tributo sin previa ley". Es decir que se necesita una ley que, anterior al hecho imponible, tipifique la conducta tributaria que se quiere alcanzar. Ello por varios motivos:

- a) La ley previa otorga conocimientos a los agentes económicos sobre cuáles son las reglas del juego en materia impositiva.
- b) La ley emana del Congreso, que reúne a los representantes del pueblo (la ficción jurídica de la representación dirá que es el propio soberano el que se obliga).
- c) La publicación de la norma permitirá a los ciudadanos ver como se protege su derecho de propiedad y optar por la actividad que crea más conveniente a su actividad.

La Corte Suprema Nacional ha dicho que la facultad atribuida a los representantes del pueblo para crear los tributos necesarios para la existencia del Estado es la esencia del régimen representativo republicano del gobierno ^(Fallos:182-411), y que el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice viola el derecho de la propiedad ^(Fallos, 184:542). La Corte ha

sostenido también que el principio de legalidad sólo admite que una ley tipifique el hecho que se considera imponible (Fallos 292:152).

El principio de legalidad rige para todos los tributos por igual, es decir impuestos, tasas y contribuciones especiales. Los decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo no pueden crear tributos, ni alterar sus aspectos estructurantes, ya que ello sería ir más allá del espíritu de la ley y violar el principio de legalidad expresamente establecido (Fallos, t. 178, p. 224, t. 182, p. 244, t. 183 p. 116, t. 199, p. 442, t. 246, p. 221, etc.). Tampoco puede hacerlo la AFIP mediante resoluciones generales o interpretativas o el Poder Ejecutivo mediante decretos. Si la C.N. no lo autoriza, la atribución legislativa es indelegable.

La C.N. se refiere al principio de legalidad en materia tributaria en numerosos artículos, constituyendo una forma de protección del derecho de propiedad de los sometidos al poder de imposición del Estado, puesto que los tributos implican restringir tal derecho, con destino a las arcas Estatales. En virtud de este principio, las leyes son interpretadas conforme a su letra y espíritu, vedando la posibilidad de crear impuestos y exenciones por analogía. Además, las obligaciones tributarias nacidas de la ley no pueden ser derogadas por acuerdo de particulares, ni entre éstos y el Estado.

Este principio está contenido básicamente en los arts. 4, 14, 17, 19, 52, 75 inc. 1 y 2, 76 y 99 inc. 3 de la C.N. El art. 19 de nuestra C.N., fuente del principio de legalidad, establece que: "Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley ni privado de lo que ella no prohíbe". De esta manera la reserva de ley se convierte así en el mecanismo técnico con el cual la Constitución ha concretado el principio de legalidad en materia tributaria, garantizando de este modo que las decisiones fundamentales en relación con los gastos e ingresos públicos sean tomadas mediante la ley. Valdés Costa indica que los únicos órganos competentes para crear, modificar o suprimir tributos son los parlamentos, pero también agrega que éstos se encuentran subordinados a la Constitución, es decir que no es suficiente una ley que cree, modifique o suprima un tributo, sino que ésta debe actuar dentro del marco constitucional. Giuliani Fonrouge opina que en materia tributaria no caben disquisiciones teóricas, ya que para él el principio de legalidad es la partida de nacimiento del derecho tributario, también llamado principio de reserva.

De acuerdo a lo establecido en el art. 17, sólo el Congreso impone las restricciones a las que se refiere el art. 4, en concordancia con ello los inc. 1 y 2 del art. 75, art. 52, art. 76, inc. 3 del art. 99, entre otros, todos los que hacen referencia al principio de legalidad que se viene tratando. El art. 4º, a su vez, contempla entre otros recursos del Tesoro Nacional, el producto de los derechos de importación y exportación y “las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso general”. Por su parte, los incs. 1 y 2 del art. 75 acuerdan al Congreso la atribución de establecer los derechos de importación y exportación, imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias y aplicar contribuciones directas por tiempo determinado proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. El art. 52 establece el que se ha denominado privilegio de iniciativa de la Cámara de Diputados, a la que se confiere con exclusividad el comienzo del proceso legislativo en materia de contribuciones y reclutamiento de tropas. El art. 76 y el inc. 3 del art. 99 –ambos fruto de la reforma constitucional de 1994- completan el sistema así establecido por los constituyentes, el primero prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, el segundo veda al Poder Ejecutivo, bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo, excluyendo expresamente de la excepción que establece -y que habilita el dictado de los denominados “decretos de necesidad y urgencia”- a las normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o el régimen de los partidos políticos. El art. 99 de la Constitución le confiere al Poder Ejecutivo el expedir “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” (inc. 2).

En este orden de ideas se puede decir que la C.N. se ubica en la cúspide del Derecho Tributario. Junto a ella, comparten el sitio los Tratados Internacionales de Derechos Humanos expresamente mencionados en el art. 75 inc. 22 de la C.N. Por su parte, el art. 31 establece el principio de supremacía de sus normas, al cual debe ajustarse el Derecho Tributario. Es decir que sólo la ley puede definir el hecho imponible en todos sus aspectos. La doctrina Nacional y la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación han mantenido este principio en forma inflexible; no así el Poder legislativo que ha incurrido en desviaciones o flexibilizaciones mediante decretos de necesidad de urgencia o delegaciones, indebidas hacia el Poder Ejecutivo. A pesar de

todo y a modo de síntesis, la obligación del sujeto pasivo de pagar el tributo al sujeto activo encuentra su fundamento jurídico únicamente en un mandato legal, condicionado a su vez por la C.N.

Actualmente, el principio de legalidad es tan conocido en todas las legislaciones que parece inoficioso desarrollar con amplitud el tema, pero hay algunos elementos importantes a ver:

- a) Debe contener los elementos sustantivos, estructurales, básicos como ser: sujetos, hecho imponible, *quantum* a pagar o forma de llegar al mismo. Es imposible pensar en una ley penal tributaria en blanco, que deje en manos del Poder Ejecutivo (P.E.) su integración. Sólo el Poder Legislativo (P.L.) puede legislar sobre los bienes de los ciudadanos, respetando los márgenes que la C.N. le establece.
- b) Los decretos reglamentarios y las resoluciones interpretativas de la ley no pueden avanzar sobre ésta, ni en profundidad ni extensión.

Jarach expresa que en el art. 17 de la C.N. se halla establecida la garantía de la propiedad privada, puesto que como principio del estado de derecho, las invasiones a la propiedad privada únicamente se realizan a favor de la ley. Asimismo, señala que la ley establece negativamente las exenciones, no pudiendo ser dispuestas por ningún organismo que no sea el Congreso. Por otro lado, dice que en materia de derecho tributario sustantivo, es decir las normas que contienen los supuestos y los elementos de la relación jurídico-tributaria, sólo la ley puede establecerlos y no puede facultarse al P.E. para completarlas. Por su parte, Luqui es terminante ya que sostiene la causa-fuente de las obligaciones por la cual el contribuyente está obligado al pago de los tributos es la ley, tanto en sentido formal como en sentido material, entendiéndose que el término ley está usado en sentido jurídico comprensible de ordenanzas, decretos y reglamentos, pero puntualiza que con respecto a los tributos la norma para ser válida debe emanar de una ley formal del Congreso. A su vez, García Belsunce apoya el principio de legalidad tanto en el art. 17 como en el 19. Su forma de conciliarlos es tener en cuenta que los tributos no sólo inciden sobre el derecho de propiedad sino también ponen en juego otras manifestaciones de libertad, como el derecho de circular o ejercer el comercio.

La Corte Suprema de Justicia en la República Argentina ha considerado la prohibición de extender analógicamente una carga fiscal, aún por vía reglamentaria; se trata de una pretensión que está en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo, siendo que “ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales”, ésto es válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones, de conformidad con los art. 4, 17, 44 y 67 de la C.N. La Corte no aclara si se trata de una posición garantizadora de la propiedad y libertad de los individuos o si responde al principio de autoimposición o autodeterminación.

En los últimos tiempos la Corte se ha referido implícitamente a la tipicidad exigiendo así que sean determinados por los elementos sustanciales cuyo cumplimiento da origen a la obligación de pago ver fallo CSJN, 27/12/96, La Bellaca S.A., fallos 319: 3400, consid. 9.

La finalidad del principio es afianzar la seguridad jurídica mediante la predeterminación de las conductas debidas, de modo que los gobernantes sepan a qué atenerse al conocer de antemano que es lo que tienen que hacer u omitir. Respecto del Derecho Tributario Formal, los organismos recaudatorios no pueden actuar discrecionalmente, habida cuenta que el proceso de determinación debe ser reglado. Desde la perspectiva penal, no puede haber aplicación de sanciones tributarias sin ley previa que tipifique la conducta y prescriba hipotéticamente la sanción *“nullum crimen et nulla poena sine lege previa”* conforme art. 18 y 19 de la C.N.

El principio no se agota en una mera legitimidad formal, sino que debe nutrirse de los principios de certeza y de irretroactividad de las normas jurídicas a fin de lograr su finalidad. Éste también se enlaza con el principio de razonabilidad, ya que no toda regulación de los derechos individuales se adecuará a la C.N.; el art. 28 de la misma dice que los principios, derechos y garantías no podrán ser alterados por las leyes que reglamentan su ejercicio, es decir que la razonabilidad exige que exista una proporción y aptitud entre el medio escogido por ley y la finalidad que persigue, que debe preservar el valor justicia. La doctrina es coincidente en afirmar que la fuente de obligación sustantiva no puede ser otra que la ley, de conformidad con el principio de reserva absoluta. En cambio, si se trata de otros deberes jurídicos que acompañan a la obligación sustantiva, su fuente no necesariamente la constituye la ley formal, sino que puede articularse por

otros medios, como por ejemplo reglamentos o potestades atribuidas a funcionarios competentes.

Así existen distintas opiniones como, por ejemplo, las de Fedele que dice que el principio de reserva legal está concebido como instrumento de control entre los distintos poderes del Estado. Éste se exhibe como una necesidad de limitar las intervenciones del poder público sobre la libertad y propiedad de los individuos. Según Pérez Royo, junto a la función de garantía individual (libertad y propiedad), este principio debe ser visto como una institución al servicio del interés colectivo, el de asegurar la democracia en el proceso de imposición o establecimiento de las vías de reparto de la carga tributaria. Por otra parte, Simón Acosta establece que el principio de reserva se refiere a las relaciones entre la ley y las demás normas jurídicas que no tienen rango de ley. Dicho autor acepta que las características de autodeterminación bien pudieron generarse con anterioridad al principio de reserva de ley.

Como se puede observar, el enunciado del principio es aparentemente simple: los tributos deben basarse en la ley. Pero esta definición no tiene un contenido constante e inequívoco, ya que se puede entender como ley la denominada ley formal o, de otros textos, se puede inferir que el principio comprende las leyes ordinarias, los decretos leyes, los decretos legislativos, etc. Cuando se refiere al principio de legalidad, el término "ley" se reservará sólo para los elementos estructurales del tributo defiriéndose a la potestad reglamentaria todo lo concerniente a la determinación y recaudación. Según esta tendencia (doctrina europea), la garantía constitucional viene dada sólo respecto del *quantum* del tributo y no necesariamente lo que atañe al modo.

Se puede resumir el tema de las limitaciones de la potestad reglamentaria desde dos puntos de vista, uno negativo: el deber de no alterar mediante excepciones el espíritu de la ley reglamentada, y desde otro positivo: el de cumplir en forma y en tiempo el mandato legal. No existe divergencia doctrinal acerca de que el reglamento ejecutivo debe ser siempre y solamente el complemento indispensable de la ley que desarrolla. En este pensamiento se inscriben recientes decisiones de la Corte Suprema, como por ejemplo en el rechazo formulado por el organismo recaudador de sesiones de créditos fiscales del impuesto al valor agregado, que aquel fundó en la falta de reglamentación general -que incumbía al mismo órgano-, consideraron que toda vez que las previsiones contenidas en

la ley del gravamen otorgaban sustento suficiente a la pretensión de la actora, resultaba "carente de toda lógica la tesis del organismo recaudador en tanto importa soslayar, y convertir en letra muerta, la disposición legal que establece la opción de los contribuyentes de transferir determinados saldos a terceros". En los precisos términos del dictamen del procurador general "aceptar el criterio pretendido por la demandada, implicaría tanto como admitir que el fisco se ha arrogado la facultad de suspender el cumplimiento de una ley de la Nación mediante el subterfugio consistente en omitir *sine die* el dictado de una reglamentación. Razonamiento que resulta inadmisibile..., aún cuando se considerara que el art. 24 de la ley del IVA es una norma programática ^{conf. arg.}

Fallos, 310:2653" CSJN, 14/6/01, "F. M. Comercial SA c/DGI", LL, 2001-F-796

II.2. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Es la llamada capacidad de pago consistente en la aptitud económico-social para contribuir al sostenimiento del Estado. Ya se mencionó que la ley es la garantía formal, pero que en el interior de la misma, en su espíritu y letra, la norma debe atender a la capacidad contributiva, que es el requerimiento que la equidad y justicia exigen de toda ley.

A ésta se la mide mediante índices (patrimonio, renta) o por indicios (gastos, salarios pagados, transacciones, etc.), es decir que este principio no conforma un criterio objetivo, ya que depende de una apreciación política efectuada por el legislador con relación a cierta riqueza y fundada en los fines que quiere alcanzar. Según Jarach, la capacidad contributiva es una apreciación de la riqueza de los contribuyentes y de su actitud para contribuir a los recursos del estado. Este concepto implica dos elementos constitutivos: la existencia de una riqueza o manifestación de riqueza (aspecto objetivo) y una evaluación de los gobernantes en su ejercicio del poder fiscal.

Se puede decir, entonces, que la capacidad contributiva puede ser contemplada desde tres perspectivas:

- a. Como deber de contribuir, deber indispensable para la existencia del estado y la efectiva garantía de la libertad del ciudadano, a decir de Schick "con los impuestos se compra la libertad personal";



- b. Como base de medida a partir de la cual habrá de fijarse la carga fiscal concreta que deberá soportar cada contribuyente;
- c. Como límite infranqueable de la potestad tributaria normativa, ya que no podrá haber gravamen donde no exista capacidad contributiva.

Según Luqui, se considera el concepto de capacidad contributiva a partir de la regla de igualdad y dice que a iguales riquezas (capacidades económicas) corresponden iguales tributos. Por lo tanto, de acuerdo a Villegas, la capacidad contributiva presenta las siguientes implicancias:

- a. Requiere que todos los titulares de medios aptos para hacer frente al tributo, contribuyan;
- b. El sistema tributario debe estructurarse de forma tal que los que tienen mayor capacidad económica tengan una participación más alta en las rentas tributarias del estado;
- c. No pueden seleccionarse como bases imponibles circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar la capacidad contributiva;
- d. En ningún caso el tributo o conjunto de tributos que recaiga sobre algún contribuyente puede exceder la capacidad contributiva, ya que de lo contrario se atenta contra la propiedad confiscándola ilegalmente.

Este principio genera controversias que la Corte Suprema resuelve, entre otras, en la causa constituida por la resolución recaída en autos: "Argentina Masotti de Buso y otros c/ Provincia de Buenos Aires", Sentencia del 7 de Abril de 1947, ya que se declara inconstitucional la progresividad en el impuesto inmobiliario rural sobre bienes poseídos en condominio por afectar el principio de igualdad ante el impuesto y las cargas públicas. Se sostuvo que si bien el impuesto territorial se mide por el valor de la propiedad inmobiliaria, el objeto del gravamen no es el inmueble considerado en sí mismo sino la capacidad tributaria de su dueño, que se pondera por la riqueza que de su dominio representa.

El principio de capacidad contributiva puede inferirse como contenido implícito en nuestra C.N. en los art. 4, 14, 16, 17, 28 y 33, y de los Tratados Internacionales sobre los Derechos Humanos elevados a igual jerarquía.

En la Argentina la falta de consagración expresa del principio no ha impedido a la C.S.J.N. darle operatividad como criterio específico, objetivo y constante de la igualdad en el ámbito tributario ^{García Echegoyen}. Las constantes referencias a la equidad y a la no confiscatoriedad de los tributos responden a la imperiosa necesidad de controlar constitucionalmente aquellas normas tributarias que, sin vulnerar la igualdad tributaria, se establecen al margen de la capacidad contributiva. Para García Echegoyen, el principio de capacidad contributiva es un criterio de justicia autónomo que exige la adecuación de la carga a las condiciones personales y familiares del sujeto obligado.

La C.N. erige límites formales al poder de imposición que se traducen fundamentalmente en el acatamiento del principio de reserva de ley. Ahora bien, el principio de capacidad contributiva constituye un límite sustancial puesto a ese poder, toda vez que ya, como lo ha expresado la Corte, no cabe admitir que existe un tributo que no responda a una evidencia de capacidad económica. Opera así como una limitación al legislador que, al asumir determinados hechos o relaciones como generadores de la obligación tributaria, ha de incluir sólo los que razonablemente constituyan una manifestación de tal naturaleza.

Cierto es que frecuentemente se ha admitido que el legislador adopte institutos que, como los anticipos, no suponen la certeza, sino una mera presunción de continuidad futura de la capacidad contributiva exteriorizada. No obstante, dada esa base sólo presumida, la posibilidad de demostración de la inexistencia de tal continuidad -bien por resultar inexistente el hecho imponible, o por presentar en definitiva una conformación distinta a la provisionalmente estimada- es condición de validez de esas obligaciones. En lo que atañe "a los parámetros económicos adoptados como base de cálculo... los mismos deberán guardar una necesaria y razonable relación con el específico impuesto al cual sirven". Esto significa que la elección no podrá ser arbitraria sino que deberá guardar razonable y adecuada relación con el hecho imponible del impuesto futuro, al que aquel se encuentra subordinado ^{Corti, Anticipos impositivos, p. 9-17, y jurisprudencia y doctrina allí citadas}.

El principio actúa como límite también en un plano posterior: el de la aplicación del gravamen, que sólo puede ser exigido a aquellos sujetos en los que se verifique en concreto la capacidad de contribuir contemplada de modo abstracto por la ley. La magnitud en la que esa capacidad será alcanzada por el tributo, si bien depende de la

valoración legislativa, tampoco escapa al parámetro de razonabilidad, en forma tal que este principio guarda una necesaria relación con los de igualdad y no confiscatoriedad.

Por otro lado, el principio de capacidad contributiva no se limita a servir como parámetro de la validez de las leyes, sino que también ha de ser utilizado como pauta interpretativa, según la cual, entre varias soluciones consentidas por la norma, el intérprete debe preferir aquella que preserve la efectividad del principio en las distintas vertientes analizadas, del mismo modo en que los restantes principios constitucionales cumplen frecuentemente la función de servir de guía en la interpretación de la ley, arribando a la inteligencia de que, entre varias posibles, se ajuste mejor a ellos. Se trata, en otras palabras, de la “interpretación útil”, apta para dar respuestas sensatas y provechosas para la sociedad, que permite al juez “optimizar las posibilidades de la C.N. para resolver adecuadamente los problemas y no para agudizarlos o dejarlos inconclusos”.

Al referirse a los principios y reglas según los cuales deben ser organizados los recursos para la formación del Tesoro Nacional, dice Alberdi: “La Constitución debe buscar esas rentas en los tres campos de su elaboración, que son la agricultura, el comercio, la industria fabril. Repartir de ese modo las contribuciones entre todos los agentes y fuentes de rentas es realizar la base constitucional del impuesto contenida en el art. 16 por lo cual la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas...”. Repartir bien el peso de las contribuciones no sólo es medio de aligerarse a favor de los contribuyentes, sino también de agrandar su producto a favor del Tesoro Nacional. La contribución es más capaz de dañar por la desproporción y desigualdad que por la exorbitancia... Que la contribución pese sobre todos igualmente y sobre cada uno según sus fuerzas: he ahí la igualdad proporcional” Alberdi, Sistema económico y rentístico, p. 228. De acuerdo con ello, no parece dudoso que el principio de capacidad contributiva está ínsito en el principio de igualdad ^{Jarach, Finanzas públicas, p. 302}.

Este principio ha tenido dos formas principales de interpretación. Una de ellas, de carácter *subjetivo*, que procura interpretar la capacidad de pago en términos de utilidad. En este caso, igualdad de la imposición significa igualdad de sacrificio. En resumen, la aplicación fiscal del utilitarismo tiene las mismas dificultades e inconvenientes que este enfoque general de la justicia distributiva. La otra interpretación, en cambio, se caracteriza

por considerar los elementos *objetivos* que definen esa capacidad. Dice Nicholson: "El principio de capacidad contributiva no ocupa de los sentimientos del contribuyente, sino del valor monetario de su capacidad gravable. El estado debe tomar más del que tiene más riqueza no porque pueda sentir menos en proporción, sino simplemente porque tiene más para dar" Citado por Fagan, Teorías de la imposición progresiva, en Musgrave-Shoup (eds.), "Ensayos de economía impositiva", p. 53, nota 11.

Por lo tanto, la capacidad contributiva debe interpretarse en términos de elementos objetivos, concretos, fácilmente apreciables y medibles, como la renta, el patrimonio o el consumo. La equidad tributaria consiste en gravar a las personas de acuerdo con esa capacidad económica expresada por tales elementos objetivos. Pese a las objeciones, la interpretación objetiva de la capacidad de pago ha inspirado muchas de las instituciones impositivas modernas, por ejemplo, el predominio de la imposición personal y directa, que es la que mejor permite apreciar la capacidad contributiva total de las personas; la exención de un mínimo de renta; su adecuación según las cargas de familia y otras consideraciones personales; la extensión de los impuestos progresivos y otras más.

Jurisprudencialmente, dos causas poseen trascendencia en este tema, la primera es la Sentencia de fecha 19/12/1989 en los autos: "Marta Navarro Viola de Herrera Vegas c/ Nación Argentina (DGI)", y la segunda es la Sentencia del 15/10/1991, en los autos: "Luis López y otro c/ Provincia de Santiago del Estero".

II.3. PRINCIPIO DE GENERALIDAD

Conforme a este principio, todos los integrantes de la sociedad deben contribuir al sostenimiento del estado de acuerdo a su capacidad contributiva. Sainz de Bujanda dice que el principio de generalidad significa que todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas, y luego agrega que esto no supone que todos deban efectivamente pagar tributos, sino que deben hacerlo todos los que a la luz de los principios constitucionales y de las leyes que los desarrollan tengan la necesaria capacidad contributiva, puesta de manifiesto en la realización de los hechos impositivos tipificados en la ley, sin privilegios de personales, de clase, linaje o casta, a fin de salvaguardar la igualdad del art. 16 de la C.N. La Corte Suprema Nacional ha dicho que la

generalidad es una condición de la tributación y que no es admisible que se grave a una parte de la población en beneficio de otra (Fallos, 157-359,162-240,168-305).

Ahora bien, el nacimiento del principio de generalidad en materia tributaria se produce con la superación de la sociedad estamental que caracterizaba al antiguo régimen, dando lugar así a un nuevo orden social basado en un nuevo criterio de reparto de la carga tributaria ^{Cfr. García Novoa, C., *El derecho...*, cit.}

Haciendo un poco de reseña histórica, no se puede dejar de reconocer que el origen del tributo se debe o encuentra su razón de ser en la sujeción política de manera tal que, como señala Vanoni, "el vencedor de la guerra, según el derecho internacional de la antigüedad, adquiriría un poder de vida y muerte sobre el vencido. Las tierras y las riquezas de este último pasaban también a ser propiedad del vencedor, quien, en algunas ocasiones, materialmente imposibilitado de tomar posesión de los bienes o aconsejado por razones de conveniencia los dejaba en uso al vencido. Para salvar la vida y para usar de las tierras que ya no eran suyas, el vencido debía realizar una oportuna prestación en beneficio del Estado más fuerte" ^{Cfr. Vanoni, E., *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973, ps. 78 y 79}. En esta época, claro está, no existían principios de justicia distributiva por cuanto las clases más poderosas, especialmente el clero y la nobleza conseguían asegurarse exenciones y privilegios, mientras que, como señala Vanoni, "las luchas entre facciones, en el seno de los municipios, doblegaban al tributo hasta el punto de convertirlo en instrumento de persecuciones y venganzas políticas" ^{Vanoni, E., *Naturaleza...*, cit., p. 88}.

Durante el período que transcurre entre los siglos XV y XVIII, y bajo la influencia de los grandes Estados absolutos, los tributos se fueron multiplicando ante la cada vez mayor necesidad de recursos. A medida que se establecían nuevos tributos se aumentaban la desigualdad y la gravosidad de los mismos, toda vez que se trataba de conseguir dinero de los pueblos sin tener en consideración los daños que ello causaría a las tierras, el comercio y la industria de quienes debían pagarlos. Vanoni agrega que "era notorio el descontento del pueblo por la presión y la desigualdad de los tributos, manifestándose incluso en tumultos y en tentativas de insurrección". Hobbes afirma que "un gravamen tributario, soportado al mismo tiempo por todos, es leve, pero cuando muchos lo evaden se convierte en algo grave e intolerable para los otros".

Esta situación sumada a la necesidad de una reestructuración del sistema impositivo y la revisión de los criterios informadores del tributo, constituyó el sustrato de todo el movimiento reformista del siglo XVIII y el descontento por la presión fiscal fue, ciertamente, uno de los factores más importantes de la Revolución Francesa. En este sentido, y como lo manifiesta Trotabas, el sistema financiero establecido por la Revolución se asentaba sobre tres principios fundamentales:

- 1) Se estableció un régimen de igualdad que es el resultado de la igualdad política conquistada, de tal manera que existía una relación entre las nociones de contribuyente y ciudadano.
- 2) Se proscribió toda arbitrariedad de manera que se abandonó el método utilizado en el antiguo régimen de las *declaraciones controladas*, pasándose a declaraciones que permitían a los ciudadanos, en principio, contribuir sobre la realidad de sus ingresos sobre la base de un régimen indiciario o de signos exteriores.
- 3) El impuesto estaba influenciado por cuestiones económicas, principalmente por influencia de los fisiócratas, y no por cuestiones políticas Cfr. Trotabas, L., *Précis de science et législation financières*, Librairie Dalloz, Paris, 1929, p. 140

El nuevo régimen jurídico implantado a partir de la Revolución Francesa significó la superación de los modelos de organización política anteriores en tanto los poderes ya no residían en el Rey sino en el pueblo que es el titular de la soberanía. Duverger señala que la Declaración de los Derechos del Hombre se basaba en dos grandes principios de organización política: el principio de soberanía nacional y el principio de separación de poderes. Así, la soberanía fue concebida como no perteneciente ni a la monarquía -como lo creía el Antiguo Régimen- ni a los individuos que componían la sociedad -como afirmaba Rousseau- sino a la "nación" considerada como un ser distinto de los ciudadanos que la componen, como una persona jurídica. De esta manera los autores de la Declaración se protegían de los peligros: la monarquía absoluta y la democracia pura Cfr. Duverger, M., *Les constitutions de la France*, 11ª ed., Presses Universitaires de France, Paris, 1987, p. 37 y son ejercidos con separación en sus tres órdenes: Ejecutivo, Legislativo y Judicial siguiendo las enseñanzas dejadas por Montesquieu en *El espíritu de las leyes* (1750).

Esta nueva concepción significó, en el aspecto tributario, la supremacía del Poder Legislativo, con la consiguiente limitación para el Ejecutivo como lo señala, entre otros, Sainz de Bujanda. Así, este autor advierte que “en punto a ingresos, la actividad de los gobiernos quedó recortada en tres sentidos:

1. Sólo podían recaudar las contribuciones o impuestos aprobados por las Cortes o parlamentos –*limitación objetiva*;
2. La recaudación sólo podía llevarse a cabo dentro del período de tiempo que el presupuesto abarcase y había de suspenderse, por tanto al expirar el ejercicio financiero, a no ser que un nuevo presupuesto renovara la autorización para el cobro –*limitación temporal*;
3. La recaudación no debía rebasar lo estrictamente indispensable para la cobertura de las necesidades financieras públicas –*limitación cuantitativa*.

De esta manera se lleva a lo que Mayer denomina la “bifurcación del principio de legalidad” para resaltar el hecho de que el Parlamento sólo aprobaba los ingresos sin limitación cuantitativa alguna, incorporándose a leyes ordinarias que tenían una vigencia estable al margen de la anualidad presupuestaria. Es decir, se desvinculó la legalidad del ingreso -ley ordinaria- de la legalidad del gasto -ley de presupuesto- Cfr. Mayer, O., *Derecho administrativo alemán*, Depalma, Buenos Aires, 1950, p. 192, cit. por Martín Delgado, J. M., *Derecho...*, cit., p. 106

Entonces comienza a tomar cuerpo en el derecho tributario la posibilidad de utilizar para fines distintos de los recaudatorios, es decir, para fines no fiscales o extrafiscales. Conforme se ha señalado “el impuesto siempre ha ejercido un influjo económico y otros de índole extrafiscal, pero la doctrina clásica consideraba, en general, tales efectos como perturbadores y procuraba que la herramienta fiscal alterase lo menos posible el orden económico preestablecido (...) siendo las exenciones y los beneficios fiscales una de las herramientas preferidas para el logro de las finalidades fijadas por la política estatal. Ello produce una peculiaridad en el desarrollo del concepto del tributo, por cuanto el abuso de esta política llevó a que se concibiesen a las exenciones o beneficios fiscales como algo “malo” o criticable y, en virtud de ello, debían ser interpretadas de manera restrictiva o, en caso de duda, resolver en sentido contrario a su procedencia. Ésta fue la postura adoptada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en las sentencias dictadas en

autos “Maderas Martini SACIF”, 4/7/1995 ^{Fallos, 307:1083} y en “Unola de Argentina Ltda. v. YPF y Banade s/contrato de obra pública”, 6/10/1998 ^{ED, 181-41} (...).

El principio de legalidad junto con el de igualdad y proporcionalidad constituyen un principio básico en materia de distribución de la carga tributaria. Jarach señala que Neumark, siguiendo los postulados de Adam Smith y las tendencias y doctrinas modernas de las finanzas públicas, divide a los principios en dos grupos. Para dicho autor, el principio de generalidad se encuentra en el primer grupo que denomina “fines político-sociales” (...). En este sentido, se puede remarcar que cada uno de dichos principios resaltan un aspecto parcial del principio fundamental de justicia tributaria al que todos se reconducen ^{Cfr. Seminario de Derecho Financiero, Notas..., cit., p. 189}, o, como señala García Novoa, cada uno de ellos son “básicamente principios de ordenamiento de lo que se entiende como un impuesto justo” ^{Cfr. García Novoa, C., *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p.}

106

Según Casás, la generalidad impositiva en nuestro país debe entenderse como una consecuencia necesaria de la forma republicana adoptada por la C.N. Así, el mencionado autor establece que “en tanto si todo el pueblo participa del gobierno a través de sus representantes, por necesaria implicancia también todos los integrantes del pueblo deben afrontar los tributos conforme a su capacidad contributiva –universalidad en el pago que indiscutiblemente ocurre con los indirectos, pasibles de justificadas críticas cuando gravan consumos esenciales incidiendo, incluso, sobre los más indigentes-, dado que es difícil concebir una democracia donde no existan obligaciones fiscales correlativas a los derechos políticos y sociales, bien que adecuada la carga a la aptitud económica de los sujetos pasivos” ^{Cfr. Casás, J. O., “El principio..., cit., ps. 173 y 174}

Debe tenerse presente que como consecuencia de la reforma constitucional llevada a cabo en nuestro país en 1994, la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre 1948 y la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) han adquirido jerarquía constitucional a través del art. 75, inc. 22 de la Carta y son complementarios de los derechos y garantías reconocidos en la C.N.

El límite de la generalidad está constituido por la exenciones y beneficios tributarios, conforme a los cuales ciertas personas no tributan o tributan menos pese a configurarse (real o aparentemente) el hecho imponible. Estas exenciones y beneficios tienen carácter

excepcional y se fundan en razones económicas, sociales, políticas, pero nunca en razones de privilegios y la facultad de otorgamiento no es omnímoda. Como ya lo señala Giuliani Fonrouge, en la práctica se conceden exenciones con un amplio margen de discrecionalidad, dado que dependen de decisiones de política que la Corte repetidamente ha considerado ajenas a la competencia de los jueces, y concedidas al Poder Legislativo en ejercicio de las atribuciones incluidas en la llamada “cláusula del progreso” o “de la prosperidad” del art. 75, inc. 18, de la Constitución ^{art. 67, inc. 16, del texto constitucional de 1853-1860}. A esa evolución no es ajena la paulatina recepción por la jurisprudencia del rol que cumplen en la economía los denominados “beneficios fiscales”, como herramientas que, utilizadas en función extrafiscal, permiten provocar o desalentar determinados comportamientos de los individuos, habiéndose visto en ellos una naturaleza de “sanción premial o positiva”, mediante la cual el Estado “no ya sólo mediante el ejercicio de la coacción, sino también con ventajas de orden económico podrá desplegar una función no sólo disuasoria sino... también... promotora o promocional” ^{Bobbio, citado por Corti, Derecho financiero, p. 324}.

Existen exenciones a favor de instituciones de beneficencia o de promoción de ciertas actividades culturales, artísticas, deportivas, literarias, actividades que por beneficiar a la comunidad deben ser alentadas con la eximición impositiva. También se otorgan exenciones en beneficio de ciertas actividades industriales o comerciales que se quieren promover con fines de regulación económica. Existen exenciones políticas a favor de bienes y personas extranjeras que se basan en razones diplomáticas y de reciprocidad. Suele eximirse a manifestaciones mínimas de capacidad contributiva por estimarse que ciertas personas no pueden estar obligadas a contribuir por tener ingresos muy inferiores, que apenas alcanzan para su subsistencia.

A lo desarrollado *up supra*, considero importante realizar una delimitación conceptual del término “exenciones”, toda vez, como en su momento dijo Einaudi, “quizá la palabra más equívoca sea la de exención” ^{Cfr. Einaudi, L., *Mitos y paradojas de la justicia tributaria*, Ariel, Barcelona, 1963, p. 155. Unas páginas más delante el mencionado autor agregaba que “la palabra exención tiene los brazos tan largos como la misericordia de Dios”}. En este sentido, en el primer estadio del desarrollo del concepto de exención el enfoque que se le dio a dicha figura -como pone de manifiesto Lozano Serrano- estaba caracterizado por el intento de subsumirla en institutos jurídicos ya elaborados por otras asignaturas ^{Cfr. Lozano Serrano, C., *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos,}

Madrid, 1998, p. 17. En este contexto se enmarcan las posturas de Berliri, quien define a la exención -en una primera etapa de su pensamiento- partiendo de la diferencia entre dicho instituto y la falta de legitimación. No obstante las distintas posturas asumidas por la doctrina a la hora de abordar la definición de las exenciones, coincido con Simón Acosta en que para definir a las exenciones y diferenciarlas de las normas de no sujeción no basta con limitarse a planteamientos meramente formalistas o normalistas, es decir, planteamientos que conciben que la diferencia entre ambos institutos debe buscarse en que las normas de no sujeción son preceptos y no normas con un contenido meramente didáctico, cuya ausencia no afecta a la obligación tributaria, ya que con ellos -como dice el citado autor- no se puede diferenciar la exención de la no sujeción “pues el efecto jurídico de ambas es el no nacimiento de la obligación tributaria, y sus diferencias de estructura se quedan en el ámbito de la pura adquisición intelectual sin manifestaciones externas o prácticas que permitan constatar su realidad o certeza” Cfr. Simon Valdés, E., “Art. 44 IRPF”, en AA.VV.,

Comentarios a la ley del impuesto a la renta de las personas físicas y a la ley del impuesto sobre el patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez, Aranzadi, Pamplona, 1995, p. 723.

. Estamos ante una exención cuando la razón de ser o los principios que motivaron su establecimiento son ajenos a los fundamentos del hecho imponible, o lo que es lo mismo, a la capacidad contributiva del sujeto pasivo entendida como una proyección del principio de igualdad al campo del derecho tributario, modulada por el principio de igualdad.

Del mismo modo se podría definir a los beneficios fiscales -o más correctamente- beneficios tributarios como toda norma que motivada en razones ajenas a los principios jurídicos que fundamentan el establecimiento del impuesto produce una dispensa total o parcial de la obligación tributaria Cfr. Calvo Ortega, R., *La interpretación de las exenciones tributarias*, Hacienda Pública Española, nro. 13, 1971, p. 115. García Luis, T., *Impuesto...*, cit., p.46 (...) constituyen conceptos jurídicamente equivalentes toda vez que en ambas situaciones nos encontramos ante normas cuya finalidad es ajena a los fundamentos en los que se basa el hecho imponible del impuesto.

En nuestro país el fundamento constitucional de las exenciones estaría dado por el art. 75, inc. 18 que, inspirado en su texto primigenio por el pensamiento de Alberdi y conocida como “cláusula de progreso”, establece la posibilidad de otorgar franquicias fiscales (privilegios fiscales según el texto constitucional).

En definitiva, considero que no se puede sostener como regla apriorística que las exenciones suponen una violación al principio de generalidad en materia por cuanto técnicamente no constituyen privilegios o inmunidades fiscales, sino que en cada caso en particular deberá analizarse si la misma responde a principios constitucionales o si se persigue con ella determinada conducta que encuentra apoyo o fundamento en la cláusula de progreso establecida en el art. 75, inc. 18 de la CN.

II.4. PRINCIPIO DE IGUALDAD

El principio de igualdad tributaria es una consecuencia de las características propias del sistema constitucional, en conjunto reforzadas por la reforma de 1994. Respecto de la igualdad en cuanto tal, la C.N. parte de un denso y polémico axioma: “todos los hombres nacen libres e iguales en dignidad y derechos” Tomo en consideración los tratados constitucionalizados, cfr. enumeración art. 75, inc. 22, 2º párr., C.N.. Los antecedentes constitucionales franceses pueden leerse en Martínez Arancon, Ana, *La revolución francesa en sus textos*, Tecnos, Madrid, 1989 y Faure, Christine, *Las declaraciones de los derechos del hombre de 1789*. Fondo de Cultura Económica, México, 1995. Este axioma exige ser desagregado en varias proposiciones, también explicitadas en el propio texto constitucional y en Tratados Internacionales. De acuerdo con el art. 6º, Dudh señala: “Todo ser humano tiene derecho, en todas partes, al reconocimiento de su personalidad jurídica”. Éste es el primer escalón de la idea constitucional de igualdad: todos los seres humanos son personas o, según el léxico de la DADDH, art. XVII, sujetos de derecho. Bobbio “Igualdad”, incluido en *Igualdad y Libertad*, Paidós, Buenos Aires, 1993, ps. 53 y ss designa a este escalón la “igualdad jurídica”, en cuanto “igualdad en ese particular atributo que hace de todo miembro de un grupo social, también del infante, un sujeto de derecho, es decir, un sujeto dotado de capacidad jurídica”.

En nuestro texto constitucional histórico este nivel conceptual de la igualdad ya se hallaba presente, al disponer que “en la Nación Argentina no hay esclavos: los pocos que hoy existen quedan libres desde la jura de esta Constitución (...) y los esclavos que de cualquier modo se introduzcan quedan libres por el sólo hecho de pisar el territorio de la República” art. 15, CN; conc. art. 4º, Dudh.

Todas las personas son igual de dignas. Este enunciado postula que todas las personas tienen la misma importancia. Bobbio, que a este nivel de la igualdad constitucional lo designa “igualdad frente a la ley”, señala: “el blanco principal de la

afirmación de que todos son iguales frente a la ley es el Estado de órdenes o de castas; dispuestas en un orden jerárquico rígido, de ahí que las superiores tengan privilegios que las inferiores no tienen, mientras que éstas tienen cargas de las que aquellas están exentas” Bobbio, Norberto, “Igualdad”, cit., p. 72. Si todas las personas son igual de dignas, entonces a todas se les atribuye iguales derechos constitucionales.

La distribución igual de los derechos se funda en dos distribuciones previas. Primero, en la distribución igual entre los seres humanos de la personalidad jurídica; segundo, en la distribución igual entre las personas ya reconocidas como tales de la dignidad. La raíz constitucional del principio de igualdad en materia tributaria es: “si todo ser humano es una persona y si todas las personas son igual de dignas, entonces a todas las personas se les atribuye iguales derechos”. Es sobre esta base que corresponde interpretar el art. 16, última línea, CN: “La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”. Lejos de cualquier “esencialidad” de la materia tributaria, el sentido del principio de igualdad, con sus dimensiones y matices, tiene aquí su razón de ser.

La distribución igual de derechos fundamentales impone, de forma simultánea, una distribución igual de deberes, que también hay que calificar de fundamentales ^{Una visión crítica de los derechos fundamentales y que destaca la relevancia de los deberes es la de Villey, Michel, *Le droit et les droits de l'homme*, PUF, París, 1983.} De esta manera, el principio de igualdad tributaria juega, desde el punto de vista de las personas, tanto como derecho y deber. Lo primero, en la medida en que cada persona tiene el derecho a ser tratada de manera igual, en ocasión de tomarse una decisión tributaria; lo segundo, pues todas las personas tienen el deber de sostener la actividad estatal, de forma también igual. El principio de igualdad, en cambio, no es una “garantía”, pues ésta es un medio técnico-procesal para proteger los derechos fundamentales ^{En otros términos cfr. Kelsen, segunda edición actualizada de la *Teoría pura*, un derecho garantizado es un derecho subjetivo en sentido técnico, es decir: atribución de un derecho y de una acción. Para un uso laxo del término “garantía” en materia tributaria, ver Luqui, Juan, “Las garantías constitucionales de los derechos de los contribuyentes”, LL, 142-891/920.} Es justamente este deber constitucional de contribuir de manera igual, el que sustenta en términos constitucionales la tributación, no el reiterado, pero insostenible “poder de imperio del Estado”, reliquia que aún hoy perdura en las definiciones al uso del concepto de tributo. Giuliani Fonrouge define el tributo como “prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de *su poder de imperio*”, así como el Modelo de Código Tributario, OEA/BID, art. 13, que también se refiere a “las prestaciones en dinero



que el Estado, en ejercicio de *su poder de imperio*, exige...”; pueden compararse estas visiones con la definición de manual de la doctrina tributaria española, criticable en otros aspectos (el primero, su lenguaje alambicado) pero no en éste ^{Giuliani Fonrouge, Carlos, *Derecho financiero*, Vol. I, Depalma, Buenos Aires, 1997, p. 311; Queralt, Martín; Lozano Serrano, Carmelo; Casado Ollero, Gabriel}. Tejerizo López ^{*Curso de derecho financiero y tributario*, Tecnos, Madrid, 1998, p. 90} dice que “el tributo es un ingreso de derecho público, obtenido por un ente público, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de la ley a un hecho indicativo de capacidad económica, que no constituye la sanción de un ilícito”. A cada derecho le corresponde un deber correlativo de respeto.

Entonces se pueden establecer tres lugares de proveniencia de la idea de igualdad, que resultan relevantes para una imagen mínima de su sentido constitucional y que se sucedieron, en la historia europea, como oleadas fugaces, rápidamente diluidas bajo el furor de las jerarquizaciones. En primer lugar, hay que destacar la *enseñanza evangélica* de San Pablo, quien introduce en un contexto altamente particularista la dimensión de la prédica cristiana. Hay dos pasajes que no se pueden obviar, según el primero –contenido en Gál. 3,28-, “ya no hay judío ni griego / ya no hay esclavo ni libre / ya no hay varón ni mujer / pues todos vosotros sois uno / dentro del ámbito de Cristo Jesús”. En el segundo pasaje, incluido en su segunda epístola a los romanos –2 Rom 2, 10-11-, se dice que “todo el que, en cambio, obra el bien, tanto el judío, en primer lugar, como el gentil, recibirá la vida plena de esplendor y honor. Pues / ¡Dios no hace distinción por las apariencias!” Una versión bilingüe, griego/castellano puede verse en Senen Vidal, *Las cartas originales de Pablo*, Trotta, 1996 que sólo contiene los textos acreditados como de su autoría, sin incluir los apócrifos. Para una interpretación de estos pasajes, ver: Badiou, Alain, *Saint Paul. La foundation de l'universalisme*, Puf, 1997. Un relato ficcional elocuente sobre la vida de Pablo de Tarso es el de Burgess, Anthony, *El reino de los réprobos*, Edhasa, 1985. Estas referencias paulinas revelan: vos y yo somos jurídicamente iguales, con independencia de cualquier rasgo particular que nos caracterice o diferencie.

En segundo lugar, es obvio destacar la *oleada democrática*, para la cual sólo son legítimas las decisiones tomadas libremente por todos los involucrados. La participación de cada cual en la cosa pública no se justifica por el saber, la riqueza o el origen, sino por el simple hecho de ser uno más.

En tercer término hay que considerar la *oleada liberal*, que se afianza en el igual derecho de todos a desarrollar una vida de acuerdo con ideales escogidos sin coacción por terceros ^{Nino, Carlos, *Fundamentos de Derecho Constitucional*, Astrea, Buenos Aires, 1992, ps. 304 y ss., en particular su reconstrucción del "derecho a la privacidad" y su correlativa lectura de la sentencia de la Corte, causa "Bazterrica", registrada en Fallos, 308:1412, ver también las indicaciones de Hierro, Liborio, "Las huellas de la desigualdad en la Constitución", en Reyes Mate, Manuel, *Pensar la igualdad y la diferencia*, Visor, 1995, p. 113}. El liberalismo destaca el vínculo entre igualdad y la diversidad de formas de vida posibles, la riqueza potencial de la existencia cuando se despoja de las imposiciones tutelares. La tradición liberal desemboca, naturalmente, en el pluralismo de las formas de vida ^{Los textos anglosajones sobre esta perspectiva son incontables, un resumen panorámico puede consultarse en Gargarella, Roberto, *Las teorías de la justicia después de la Rawls*, Paidós, Barcelona, 1999. Desde otro ángulo, ver: Laclau, Ernesto, *Emancipación y diferencia*, Ariel, Barcelona 1996 y Mouffe, Chantal, *El retorno de lo político*, Paidós, Barcelona, 1999}. El elogio de la igualdad puede congeniar, así, con el horror a la uniformidad.

Las dimensiones señaladas responden a la cuestión de cómo establecer las distinciones tributarias entre las personas. Exponer el principio de igualdad tributaria equivale a introducirse en el arte de "distinguir distinciones": enunciar los criterios que posibilitan "distinguir las distinciones" tributarias prohibidas, obligatorias y permitidas. Entonces se produce una discriminación si se efectúan las distinciones entre las personas basadas en criterios "arbitrarios". Y son tales aquellos cuya aplicación da lugar a un trato "hostil" o "favorecedor". Si se trata de prohibir las clasificaciones que importen agredir (de forma odiosa) o privilegiar (con favoritismo) a ciertas personas y/o clases de personas. Como el tributo, por definición, es una obligación patrimonial y como, a la vez, los patrimonios, en un sentido amplio, se encuentran desigualmente distribuidos, es la *no* consideración de esa desigualdad la que genera un trato desigual.

A pesar del aura misteriosa de la cuestión, hay dos proposiciones intuitivas que son las que tiene que captar el concepto jurídico:

- a) Para que el trato tributario sea "igual" es preciso tratar a las personas de forma "diferente", de acuerdo con sus recursos disponibles,
- b) El trato "diferente", respetuoso de la igualdad, consiste en que la tributación debe ser mayor si la riqueza disponible es mayor.

La idea de garantizar la igualdad ante la ley se convirtió en uno de los postulados fundamentales impulsado por la Revolución Francesa. Se entiende que la igualdad

constituye un principio incluso anterior a las normas constitucionales que hoy nos rigen, en tanto refleja una aspiración colectiva, y que ya fue incorporada en el art. 75 inc. 22 de nuestra C.N. Para Jarach, en el caso de la C.N., la igualdad no es una mera enunciación de propósitos sino una norma imperativa que obliga en lo tributario a los legisladores a un comportamiento determinado, actuando como límite al poder fiscal y a su ejercicio, con la consecuencia de que si éste lo viola, el Poder Judicial puede invalidar la ley que infrinja este principio.

La Corte Suprema, en su primer fallo “criminal c/ Guillermo Olivar por complicidad en el delito de rebelión; sobre fianza de juzgado y sentenciado y desacato”, recogió la idea de que la igualdad no es un concepto preciso, absoluto o matemático que conduzca al igualitarismo, sino que es una noción relativa por la cual los tratamientos legislativos deben ser iguales en igualdad de condiciones y desiguales ante circunstancias desiguales. En materia tributaria, la Corte ha dejado sentado que la igualdad establecida por la C.N. como base del impuesto no impide la formación de categorías sujetas a tarifas diversas, siempre respondiendo sobre bases razonables. El principio de igualdad que establece el art. 16 de la C.N. sólo requiere que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se les concede a otros en idénticas circunstancias. La garantía constitucional de igualdad respecto de las cargas públicas no es óbice a la validez de las leyes especiales de privilegio cuando ellas estén orientadas a la consecución de objetivos y fines establecidos en la misma Constitución. La garantía de igualdad ha sido dada a los particulares contra la autoridad y no a ésta última para la defensa de su potestad impositiva. Ésta no asegura la uniformidad del régimen impositivo en el tiempo.

Más allá de lo sentado por la Corte Suprema, los criterios doctrinales para acreditar el respeto por los tributos del principio de igualdad de la ley son: la capacidad contributiva y la regla de razonabilidad. En nuestro caso, el principio de igualdad está receptado en nuestra Constitución art. 75 inc. 22 y art. 75 inc. 2 en lo referente a la coparticipación tributaria.

La igualdad tributaria se puede decir que tiene dos componentes que son: la igualdad del deber tributario y la igualdad de su exigencia en la recaudación. En la obligación tributaria, como ya dijo Valdés Costa, el estado es el acreedor de la obligación y el contribuyente el deudor, y están igualmente sometidos a la ley y a la jurisdicción. En

el estado constitucional de derecho, el gobierno y la Administración se encuentran sometidos a la ley a una esencial igualdad del Fisco y el contribuyente, lo que lleva a que para dirimir eventuales controversias deban someterse a la decisión de un órgano independiente (Magistratura Judicial).

Este principio ha de reflejarse tanto en el derecho tributario material, el derecho administrativo tributario, procesal tributario como en el penal tributario. El art. 16 de la C.N. establece que todos los habitantes de la Nación son iguales ante la ley, y con referencia concreta a lo tributario, que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas. En el terreno tributario resulta obvio que la existencia misma de normas tributarias implica una discriminación entre el conjunto de hechos posibles que pueden ser tomados como base para la construcción jurídica del hecho imponible.

Nawiasky señala que “el derecho a exigir y la obligación de cumplir son exactamente los mismos tanto en derecho privado como en derecho público. Por tanto, acreedor y deudor se encuentran en la obligación tributaria, formalmente, uno frente al otro, del mismo modo que ocurre en la obligación privada, ambos sujetos, en cuanto a sus derechos y sus obligaciones, están determinados igualitariamente por las normas del ordenamiento jurídico. Este dato básico no se ve afectado en absoluto por el hecho de que el Estado no sólo sea acreedor, sujeto del crédito, sino además legislador, sujeto activo del ordenamiento jurídico. Esto se comprende todavía con mayor facilidad si se piensa en los municipios, los cuales como acreedores tributarios, no pueden exigir aquello que las normas jurídicas estatales no les hayan autorizado”. Posteriormente, Valdés Costa establece que “... ambas partes de la relación jurídico-tributaria están igualmente sometidas a la ley y la jurisdicción, postulado divulgado por los aforismos de que no hay tributo sin ley que lo establezca y que nadie puede ser juez en su propia causa. Parece innecesario aclarar que al mencionar el enunciado a ‘ambas partes’ se está refiriendo a los sujetos activo y pasivo de la obligación, ni al destinatario del producto de la recaudación (...) queda precisado que el principio está circunscrito a la igualdad entre la administración o fisco y el contribuyente (...) la subordinación del contribuyente es con respecto al Estado soberano que crea unilateralmente obligaciones pecuniarias a su favor, y no con respecto al titular del crédito creado por la ley, que sólo tiene los derechos que la ley le asigna”.

El examen de este postulado en la doctrina y la jurisprudencia permite comprobar su proyección sobre diversos campos en forma autónoma algunas veces y, en otras, por medio de su incidencia sobre distintos bienes constitucionales garantizados. A tratar esta diversidad de manifestaciones se dirigen los párrafos siguientes:

a) *Igualdad ante la ley y como base del tributo. Las clasificaciones o categorías. Igualdad y razonabilidad. Progresividad e igualdad. Igualdad y fines extrafiscales.*

El art. 16 de la C.N., en cuanto establece que todos los habitantes de la Nación son iguales ante la ley y, con referencia concreta a lo tributario, que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas. Ya en el terreno tributario, "resulta claro, si no obvio, que la existencia misma de normas tributarias implica una discriminación entre el conjunto de hechos posibles que pueden ser tomados como base para la construcción jurídica del hecho imponible" Corti, Derecho financiero, p.

³³⁸. En este marco, la Corte Suprema de nuestro país ha delimitado el alcance del principio al señalar que la igualdad ante la ley no obliga a la inmutabilidad de los gravámenes en las distintas épocas de su aplicación, por lo que no puede fundarse la impugnación de un impuesto en la circunstancia de que en un período posterior haya afectado en forma más benigna a otro contribuyente de la misma categoría, dado que la uniformidad temporal de los impuestos no es exigencia constitucional y está librada al prudente arbitrio del legislador Fallos, 198:212; 252:73.

Tampoco se ha entendido vulnerado el principio por la creación legal de categorías de contribuyentes, sujeto a tasas diferentes, siempre que ello no fuera arbitrario y las clasificaciones de los bienes y personas afectadas reposaran en bases razonables. Por otra parte, la Corte ha dejado establecido que la garantía de igualdad ha sido dada a los particulares contra la autoridad, y no a ésta para defensa de su potestad impositiva Fallos, 202:230; 247:145; 303:113, entre otros.

b) *El principio de igualdad y la garantía del debido proceso. El brocardo solve et repete.*

En la jurisprudencia de la Corte argentina se registran numerosos casos en los que se sostuvo que el depósito de la deuda emergente de una resolución administrativa exigido como recaudo de admisibilidad de la apelación ante la Cámara no importa restricción a las garantías de igualdad y defensa en juicio. Se admitió, sin embargo, que circunstancias de excepción permitieran obviar ese requisito Fallos, 155:96; 162:363; 235:479, y 238:418. Estas situaciones fueron puntualizadas en

otros pronunciamientos, en los que se entendió que existe lesión al derecho de defensa cuando el monto del depósito, por su desproporcionada magnitud respecto de la concreta capacidad económica del apelante, torna ilusorio su derecho en razón del importante desapoderamiento de bienes que significaría su cumplimiento. Se puntualizó al respecto que la cuestión debe ser materia de prueba para que los jueces de la causa y la misma Corte puedan decidir sobre una alegación formulada en ese sentido ^{Fallos, 247:181; 250:208; 256:38, y 307:1753; CSJN, 21/12/89;}

"Empresa Microómnibus Barrancas de Belgrano", Fallos, 312:2490

. Merece consideración que en esta última sentencia la exigencia del pago previo fuera tratada a la luz de lo prescripto por el art. 8º de la Convención Americana sobre Derechos Humanos -Pacto de San José de Costa Rica- de 1969, aprobada por la ley 23.054, convención que a partir de la reforma constitucional producida en 1994 integra el conjunto de declaraciones, convenciones y pactos internacionales sobre derechos humanos que, en las condiciones de su vigencia, tienen jerarquía constitucional ^{art. 75, inc. 22.}

Sin perjuicio de mantenerse en la jurisprudencia de la Corte Suprema la validez de requisitos como el referido, se agregó un nuevo supuesto de excepción, configurado cuando mediante la exigencia se revelara de modo inmediato e inequívoco un propósito persecutorio a la desviación de poder por parte de los órganos administrativos de aplicación. En fecha más reciente, la Corte descalificó pronunciamientos de las instancias anteriores, que omitieron ponderar si –en virtud de la magnitud de su monto- el depósito exigido por la ley para declarar admisible la apelación ocasionaría un perjuicio irreparable a la recurrente, y destacó el sentido de su propia jurisprudencia sobre la materia, que no exige la demostración de un estado de precariedad o insolvencia económica absoluta para eximir del cumplimiento de ese requisito procesal ^{Fallos, 318:821; 319:359; también, CSJN,}

10/12/97, "Farmacia Scattoni SCS c/Dirección General Impositiva", Fallos, 320-III:2798; id., 16/4/98, "Clínica Privada del Oeste SRL c/Dirección General Impositiva", Fallos, 321-I:854; id., 11/6/98, "Cadesu Cooperativa de Trabajo Limitada c/Dirección General Impositiva", Fallos, 321-II:1742

. Ha aceptado la posibilidad de atenuar el rigorismo del principio *solve et repete* en eventuales supuestos de excepción que involucren situaciones patrimoniales concretas de los obligados, con el propósito de que el pago previo no se traduzca en un real menoscabo de garantías emanadas de la constitución ^{CSJN, 9/3/99, "Asoc. Israelita de Benef. y Socorros Mutuos Ezrah c/Dirección}

General Impositiva s/impugn. de deuda”, RepJA, 2000-808, n° 51; íd., 10/10/00, “López, Iván A. c/ANSES s/impugnación de deuda-DNRP”

- c) *Igualdad en la ley, por la ley y ante la ley.* Existen algunos precedentes en los que el enfoque se centra en la desigualdad surgida con motivo de la aplicación no igualitaria de las normas respecto de supuestos comprendidos en ellas.
- d) *La igualdad ante la ley y el precedente judicial.* Como una derivación del principio sustantivo de igualdad se considera la existencia del llamado “principio de la unidad de doctrina procesal. Si la sentencia impugnada se sustenta en los precedentes análogos decididos por la Corte, tiene que confirmarse el fallo, salvo que se aporten nuevos fundamentos que desvirtúen los que se adujeron en **aquellas causas**” Sagües, Recurso extraordinario, t.i, p. 191 y ss., en especial p. 164, sobre la doctrina del “no sometimiento imperativo” para los tribunales locales, en materia de derecho público local. En el caso “Bagley”, registrado en Fallos, 290:407, como ejemplo, la desigualdad no aparecía manifiesta en la ley –requisito antes exigido para la viabilidad de la impugnación con base constitucional-, sino que se había producido como consecuencia de no haber aplicado el organismo fiscal una interpretación por él mismo formulada para adecuarse a un fallo anterior de la Corte que declaró la exención de ciertos productos elaborados por la actora. Consideró el tribunal que la resolución dictada por el organismo administrativo tenía eficacia obligatoria y sólo susceptible de rectificación para el futuro, agregando que, establecido que existía semejanza sustancial entre las mercaderías a las que el caso se refería y las que motivaron la interpretación plasmada en la resolución general del fisco, correspondía atenerse al criterio allí aceptado para no menoscabar el principio de igualdad frente al impuesto. Si bien no resulta explícitamente del fallo, en la solución dada parece haber tenido decisiva influencia la existencia de precedentes de la propia Corte que resolvían la cuestión en forma opuesta a la adoptada por el organismo fiscal. Así, llegó a la conclusión de que las interpretaciones no sólo eran ilegítimas al desviarse del significado de las leyes en juego, sino también cuando vulneraban el principio de igualdad tratados en forma dispar.

El “principio de equidad” y el “principio de igualdad” tienen un vínculo sistemático -no sólo debe haber coherencia entre proposiciones que desarrollan cada principio, sino entre

los dos grupos de proposiciones-, no puede exhibirse uno de ellos sin hacer remisiones al otro, aunque la reducción a dos de los principios constitucionales tributarios, equidad e igualdad, asegura la parquedad de los desvíos, finalmente sólo aparentes. Una primera aproximación a este principio, que aquí se continúa, es realizada por Corti *Derecho financiero*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1997, ps. 132 y ss. En ambos casos sigo, con infidelidad a su letra pero no, supongo, a sus intenciones, las sendas abiertas por Casás "El principio de igualdad en el Estatuto del Contribuyente (Paralelo entre el pensamiento de Valdés Costa y la doctrina y jurisprudencia de la República Argentina)", en *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, nro. 3, ps. 225/277 y Corti "De los Principios de justicia que gobiernan la tributación (igualdad y equidad)", en García Belsunce (comp.), *Estudios de derecho constitucional tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1994, p. 271.

II.4.1. LA IGUALDAD ENTRE LOS IGUALES: LA GENERALIDAD

Según este razonamiento, deben ser tratados de manera igual las personas que se encuentren en una condición semejante. Pero las iguales situaciones deben definirse de acuerdo con un criterio legítimo, en el caso la capacidad contributiva, pues de lo contrario se estaría distinguiendo sobre la base de un rasgo prohibido, cuyo uso genera una discriminación y una lesión a la "igualdad ante la ley". La construcción de una condición (o categoría) requiere superar un test de legitimidad desde el punto de vista de la "indiferencia de las cualidades", fundamento de la "igualdad ante la ley" o, en síntesis, interdicción de la discriminación.

II.4.2. LA IGUALDAD ENTRE LOS DESIGUALES: LA PROPORCIONALIDAD

De acuerdo con esta modalidad, hay un factor que se mantiene inalterado a pesar de la variación numérica que se produce en el monto que cada cual ingresa: la razón (r) entre la medición cuantitativa de la capacidad contributiva (bi) y el monto del tributo que se ingresa (t), donde $r = bi/t$, y r es constante a cualquier valor del bi/t . Por lo tanto, dos personas que, desde el punto de vista de su capacidad contributiva, se hallan en situaciones diferentes, son tratados entre sí de manera igual si reciben un trato tributario "proporcional", en los términos antes indicados.

II.4.3. LA IGUALDAD POR LA LEY: LA PROGRESIVIDAD

La progresividad capta una intuición de peso: a fin de lograr un trato que “realmente” sea igual es preciso que el tributo, para los tramos superiores de capacidad contributiva, sea más proporcional. Y esto es así por la cuestión empírica ya señalada, que caracteriza a sociedades como la nuestra: no sólo la desigual distribución de la riqueza, sino su enorme dispersión, circunstancia que se verifica al constatarse lo amplio de la distancia entre los niveles inferiores y superiores de medición de la riqueza. En suma, ya supuesto el respeto de la “igualdad frente a la ley” o no discriminación, también debe respetarse el primer nivel de la “igualdad en la ley”, la razonable generalidad entre aquellos que se encuentran en una situación “semejante”, el trato tributario debe ser igual. Asimismo, entre diferentes situaciones el trato no es desigual si, por medio de la progresividad, el tributo captura recursos no vinculados a los derechos fundamentales, esto es: recursos III. Esta última respuesta, por vía de la negación, es la clásicamente aportada por la Corte, aún cuando los fallos sobre el particular no descolleen por su claridad. Puede verse, como ejemplo, lo dicho en la causa “Eugenio Díaz Vélez” Fallos, 151:359.

II.4.4. LAS DISTINCIONES PERMITIDAS

Hay distinciones que en materia tributaria se hallan *prohibidas*: su uso da lugar a un trato desigual o discriminación. También hay al menos una distinción que resulta *obligatoria*: debe distinguirse a las personas de acuerdo con su capacidad contributiva. La distinción obligatoria da lugar a dos dimensiones: generalidad (a semejante capacidad contributiva, el tributo debe ser igual) y proporcionalidad (el tributo debe ser proporcional a la capacidad contributiva), cuyo análisis desemboca en la progresividad, como tercera dimensión de la igualdad: el tributo más que proporcional, o progresivo, no vulnera el trato igual.

II.4.5. LAS EXENCIONES “OBLIGATORIAS”

Hay ciertos tributos que toman como elemento revelador de capacidad contributiva un factor claramente imperfecto. El caso típico es el impuesto al valor agregado. A fin de ajustarlo a los imperativos constitucionales es preciso otorgarle una relativa complejidad y, por ejemplo, distinguir minuciosamente tipos de bienes o, también, acumular exenciones. Estas exenciones, que de acuerdo con cierto sentido común académico “erosionan” la

base imponible y parecen “corromper” una supuesta generalidad del impuesto, no son más que técnicas (si se quiere defectuosas) para corregir un tributo de por sí defectuoso, desde el punto de vista de la igualdad tributaria

Sobre el carácter conflictivo del “sentido común”, ver NUN, José, *La rebelión del coro. Estudios sobre la racionalidad política y el sentido común*, Nueva Visión, 1989

II.4.6. NUEVAS VARIANTES DE DISTINCIONES “OBLIGATORIAS”

En los ejemplos habituales se refieren dos situaciones, la primera, aquí tratada, da lugar a otra distinción permitida aparente; la segunda, punto de partida de una distinción genuina, será vista en el siguiente ítem. Pero en ninguno de los dos casos resulta relevante la clasificación de los fines en fiscales y extrafiscales. El primer caso es aquel donde a ciertas personas se las grava con mayor intensidad por alguna razón “x”. Un caso típico es ser propietario de un inmueble inexplorado de forma racional. Aquí resulta claro que la distinción entre inmuebles tiende a reflejar una distinción entre las aptitudes para contribuir de los propietarios, en tanto se presume que los bienes no explotados configuran recursos del tipo III y los explotados del tipo II, circunstancia que justifica el trato diferente. En definitiva, si por alguna razón “x” se justifica razonablemente que la capacidad contributiva es mayor, el tributo debe ser mayor. Hay un incremento de la tributación que sólo de forma aparente parece no deberse al aumento de la capacidad contributiva.

II.4.7. LA DISTINCIÓN PERMITIDA GENUINA

En este caso se trata de un grupo de personas que por una razón “x” son gravadas con menor intensidad. Este caso es complejo, e interesante, desde dos puntos de vista. Desde las distinciones prohibidas, puede alegarse que se verifica un “privilegio”, que importa una discriminación injustificada a favor de ciertas personas. Desde las distinciones obligatorias, que se quiebra el juego de la generalidad y la proporcionalidad, pues personas con igual capacidad contributiva son tratados de forma diferente y porque, a la vez, a una mayor capacidad contributiva el tributo no es mayor. En tal sentido se efectúa una distinción que no debe usarse y no se realiza aquella que sí debe hacerse; es decir: se transgrede tanto la igualdad en la ley, como las dos dimensiones de la igualdad ante la ley. De acuerdo con ésto, hay una distinción permitida que importa incurrir en una



distinción tributaria prohibida (se privilegia), y quebrar a la vez, la dupla de la generalidad y proporcionalidad para asegurar, por medio de dichas excepciones, la igualdad en el goce de los derechos fundamentales, al fin la clave de la igualdad tributaria. Sí queda claro que estas distinciones permitidas nada tienen que ver con un hipotético fin extrafiscal del tributo, pues se evalúan como un medio técnico para realizar un fin constitucional y ese fin es el mismo que tiene la tributación como parte integrante de la actividad financiera del Estado. La diferencia técnica: en un caso, la finalidad se pretende obtener mediante la promoción de una industria privada, mientras que, en otro, por medio de la acción pública financiada por el tributo, no se altera el carácter de la finalidad constitucional como tal –siempre se trata de asegurar los derechos fundamentales- ni, por ende, importa una alteración relevante de la finalidad del instituto tributario que se analice, siempre de índole constitucional.

II.5. PRINCIPIO DE EQUIDAD

La equidad es una expresión de lo justo natural. Etimológicamente significa igualdad y representa el fundamente filosófico y ontológico de la justicia en el terreno de las cargas públicas. Este principio se ha hecho presente en numerosas constituciones, por ejemplo, en la Constitución chilena en 1980 el art. 19 establece “en ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos”. En nuestra Constitución el art. 4 refiere “... de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso general”. Partiendo de tal precepto la C.S.J.N. ha entendido que los tributos pueden ser descalificados judicialmente por contravenir el principio de equidad. En la doctrina del Alto Tribunal hay dos clases de fallos: los que dicen que equidad no es materia de control y los que expresan que la equidad equivale a prohibición de impuestos confiscatorios, postura que prevalece dentro de la doctrina.

El principio de equidad por sí sólo es ambiguo e insuficiente para valladar la potestad tributaria normativa del estado, salvo que estén comprometidas otras garantías constitucionales. Es por ello que no puede juzgarse a un tributo desde la oportunidad, mérito o conveniencia. Otros autores le otorgan al principio una mayor fuerza, es así que Corti dice que la equidad viene a completar el estatuto del contribuyente, fijándole límites

al poder tributario más allá de los cuales el tributo deviene inequitativo. Ello sucedería en dos situaciones: cuando la imposición excede el marco de la razonabilidad (principio de la razonabilidad, art. 18) y cuando el gravamen despoja el patrimonio o asfixia la capacidad productiva (principio de no confiscatoriedad). En esta línea la equidad es susceptible de control judicial. Para este autor, el principio de equidad constituye una especificación en el ámbito tributario de las garantías constitucionales de razonabilidad y de la propiedad ^{art. 28, 33 y 17 de la C.N.}. Por su parte, Levene dice que la equidad ha pasado a ser un concepto jurídico expreso y nuclear, inserto en el más alto rango del derecho positivo, que junto a la solidaridad, se orientan mancomunadamente a la realización del bien común ^{art. 4, 75 inc. 2 parr. 3º y 75 inc. 19}.

Una primera dificultad es determinar qué indicador debe tomarse para definir la igualdad o desigualdad de situaciones. Para algunos autores la referencia debe ser el *bienestar económico* que cada persona disfruta. Otros son partidarios de usar criterios objetivos y generalmente consideran que los ingresos, el consumo y el patrimonio son conceptos relevantes para establecer la posición económica de los contribuyentes. Se establecen dos tipos:

- a) *Equidad horizontal*: requiere *igual tratamiento para los iguales*. Los individuos en situaciones similares deben ser tratados en forma similar desde el punto de vista de la tributación. Ha sido incorporado por nuestro texto constitucional, cuyo art. 16 dispone: “*La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas*”.
- b) *Equidad vertical*: sostiene que los montos tributarios deben adecuarse a las distintas situaciones económicas en que se encuentran las personas. Si se considera que la renta o el ingreso es el indicador más adecuado de la posición económica, la equidad vertical requiere que dos personas con distintos ingresos deban pagar montos tributarios diferentes. Pero, ¿cuál debe ser la magnitud de la diferencia? La respuesta conduce a la discusión sobre la progresividad, proporcionalidad o regresividad del impuesto en relación con la base imponible que se considere como mejor indicador de posición económica. Hay dos enfoques principales para abordar la cuestión de los impuestos verticalmente justos: el *principio del beneficio*, también llamado “principio de la contraprestación”, que se basa en considerar que entre el Estado y el

contribuyente existe una relación de cambio; el principio de *capacidad contributiva*, que se fundamenta en el derecho del Estado de establecer impuestos, a fin de financiar sus necesidades o cumplir con sus obligaciones.

- 1) *Principio del beneficio*: concibe al Estado como un contrato social entre las personas que lo forman; las personas resignan parte de su libertad y aceptan ser sometidos a la coerción de pagar los costos del sistema estatal que los beneficia. Esta idea fue adoptada por el pensamiento económico clásico. Adam Smith sostuvo que “los súbditos de todo Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno ... en proporción a sus respectivas posibilidades; ésto es en proporción a las rentas que disfrutan bajo la protección del Estado. En la observancia o inobservancia de este principio consiste lo que se llama igualdad o la desigualdad de la imposición” ^{Adam Smith, La riqueza de las naciones, vol. III, p. 117}. El gasto estatal se asimila al gasto de una propiedad común, lo que implica un intercambio de prestaciones. El gravamen se debe por la protección jurídica que permite disfrutar la renta. Musgrave sostiene que también hay ideas propias del principio de la capacidad de pago cuando Smith se refiere a que los individuos deben contribuir con relación a sus posibilidades ^{Teoría de la hacienda pública, p. 69}. El principio del beneficio pone el énfasis en cuestiones de eficiencia, no de equidad.

- 2) *Principio del Sacrificio*:

II.6. PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD

El principio de no confiscación deriva del reconocimiento y tutela que nuestra C.N. en su art. 17, ha brindado al derecho de propiedad. Cuando el Estado se pone en contacto con el patrimonio de los individuos a través del cobro de tributos, se establece un vínculo jurídico entre la necesidad de recursos del Estado y la propiedad de los individuos. Son recursos genuinos del Estado que exige de modo coactivo y que, en principio, no devuelve. La relación entre propiedad y tributación, en cuanto supone una relación jurídica basada en la igualdad, sin subordinaciones, regida por las normas y en los límites de las regulaciones superiores que garantizan los derechos individuales, aparece definida en el

contexto de los derechos humanos como una relación reciente en la historia de la humanidad.

Los tributos son entonces obligaciones jurídicas de derecho público de concurrir al mantenimiento del Estado. El poder tributario del Estado como facultad de crear, fijar o establecer tributos se expresa primordialmente a través de instituciones jurídicas que suponen una valoración legislativa de la capacidad contributiva del individuo, la existencia de una contraprestación efectiva o potencial de un servicio por parte del Estado o el beneficio que recibe el contribuyente de una obra pública o de un servicio que presta el Estado.

A decir de García Belsunce, este principio es de carácter implícito y el más Alto Tribunal ha entendido que la confiscatoriedad se configura cuando los tributos absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta que ésta produce o que tiene aptitud de generar. Es el resultante de una creación pretoriana de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, más allá de ser un corolario obligado de la garantía de la propiedad privada (art. 14 y 17 de la C.N.), la cual no puede, por vía de exacciones patrimoniales coactivas a título de tributos, ser vaciadas de contenidos. La razonabilidad de la imposición se debe establecer en cada caso concreto, según exigencias de tiempo y lugar y según los fines económicos-sociales de cada impuesto. No es aconsejable que el texto constitucional establezca un límite fijo y es preferible el análisis de las situaciones concretas que se presentan.

La relación entre el Estado y el individuo, en el caso de los impuestos, importa unir la necesidad del Estado y el derecho de propiedad del individuo, pero sin contraprestación como en el caso de los vínculos contractuales sinalagmáticos, sin que se trate de una liberalidad a favor del Estado como en el supuesto de las donaciones, sin contraprestación o beneficio a favor del contribuyente como en los casos de tasas y contribuciones.

En las constituciones modernas se garantiza el derecho de propiedad individual al establecer limitaciones al poder tributario del Estado. El análisis de la tributación y el derecho de propiedad en el ámbito del campo de los derechos humanos no puede dejar de reconocer las profundas diferencias sociales y económicas en el seno de la sociedad

que muchas veces determinan que la posibilidad -del goce de bienes y en otras que sean distintas- las posibilidades reales de concurrir al mantenimiento del Estado.

El empleo de las instituciones impositivas como herramientas de la política económica y social de los estados de ningún modo significa aceptar postulaciones marxistas ni predicar que la propiedad es una función social. En este sentido no puede dejar de recordarse la Doctrina Social de la Iglesia que considera a la *propiedad* como un *derecho natural primario* y afirma que existe un destino común de los bienes para uso de todos los hombres y de todos los pueblos, de modo que los bienes creados deben llegar a todos en forma justa.

Lo expuesto pone en claro que el principio de justicia resulta fundamental en la conciliación de la tributación y el derecho de propiedad del individuo. La idea de justicia es la que sustenta el principio de igualdad de tratamiento tributario, como también sustenta los principios de proporcionalidad, generalidad y no confiscatoriedad.

Entonces, este principio se refiere a la seguridad de los individuos frente a la aplicación por el Estado de las normas impositivas. Desde este punto de vista resulta esencial la existencia de un poder judicial independiente y la previsión legislativa del acceso a los tribunales de justicia para restablecer los derechos conculcados.

Por último, se debe resaltar la importancia que reviste el gasto público. Éste contempla la función redistributiva que se asigna al sistema tributario y las funciones extrafiscales de los tributos. Por lo tanto, para cerrar este esquema de análisis, no se puede dejar de mencionar la “Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano”, aprobado por la Asamblea Nacional Francesa el 26 de agosto de 1789 y sancionada por el Rey el 5 de octubre de ese año, cuando al proclamar los principios de legalidad, igualdad y justicia en el gasto y el control público de las cuentas públicas, estableció que “todos los ciudadanos tienen derecho a comprobar por sí mismos, o por sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de vigilar su empleo y de determinar la cuota, la base, la recaudación y la duración” y que “toda sociedad en la cual la garantía de estos derechos no esté asegurada y la separación de poderes determinada no tiene constitución”.

En síntesis, con respecto a este principio debemos ser casuísticos, remitirnos al caso en concreto, la CSJN ya lo ha dicho en varios de sus fallos, que para cada tributo la

alícuota no puede ser mayor al 33% de la riqueza o manifestación de riqueza gravada. Pero ahora bien, al ser ésta una interpretación judicial no se puede decir que todos los jueces interpreten la misma manifestación de riqueza, y ese porcentaje podría variar en función de lo ético, justo y razonable que se aprecien en el momento, pero sí se puede decir que este principio se basa en una cuestión básica que es que el fisco debe cuidar a sus contribuyentes, la imposición no debe ser demasiado gravosa como para que el contribuyente deje de generar hechos imponibles o conductas tributarias.

II.7. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

El principio de la “progresionalidad” exige que la fijación de contribuciones concretas de los habitantes de la Nación sea “en proporción” a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva, ya que de lo deseado es que el aporte no resulte “desproporcionado” en relación a ella. La justicia de la proporcionalidad determina que el pago de una determinada suma en concepto de tributo debería demandar el mismo sacrificio para los contribuyentes con distinta potencialidad económica. No es lo mismo fijar un impuesto de \$10.000 a quien gana \$1.000.000, que establecer un impuesto de \$1.000.000 a quien gana un millón.

Nuestra C.N. se refiere a este principio en su art. 4, al establecer que “las contribuciones se impondrán proporcionalmente a la población”, y en su art. 75 inc. 2 que determina que “deberán ser proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación”. Para Jarach, el principio de proporcionalidad de los impuestos se vincula con el de capacidad contributiva quedando subsumido en el art. 16 de la C.N. referente a la igualdad.

En nuestro concepto el criterio de progresividad está implícito, aunque a partir de la reforma de 1994 está incorporado en forma explícita en los art. 75 inc. 19 parr. 2º y 3º, 75 inc. 23 parr. 1º, 75 inc. 2 parr. 3º. Inexorablemente debe existir una razonable proporción entre la causa y el efecto, entre la conducta y la valoración de la Administración, entre la violación del derecho y la sanción consecuente, pues es el valor justicia el que quedaría conculcado.

La proporcionalidad constituye entonces una suerte de equidad vertical, es decir, sustenta las reglas a aplicar frente a circunstancias diferentes. Ésto, de ninguna manera,

significa prohibir la progresividad del impuesto, es decir elevar la alícuota a medida que aumenta la cantidad gravada. La Corte Nacional ha admitido la progresividad y ha entendido que no lesiona la C.N. La Corte ha dicho que la proporcionalidad que menciona la C.N. debe entenderse en su real significación, y lo que quiere establecer no es una proporcionalidad rígida, sino una proporcionalidad graduada. Esa graduación de la proporcionalidad se funda en el propósito de lograr la igualdad de sacrificios en los contribuyentes.

A través de los fallos de la Corte Suprema Nacional se llega a la conclusión de que la proporcionalidad que establece la C.N., no quiere decir proporcionalidad con respecto a la alícuota del impuesto sino a la capacidad de tributar de los habitantes. En una Sentencia Fallos; t. 195, p. 270, el Alto Tribunal ha dicho que si el impuesto progresivo ha sido aceptado por nuestra jurisprudencia como legítimo, es que se funda sobre la base de la solidaridad social, en cuanto exige más a quien posee mayor riqueza en relación con quien posee menos, porque supone que el rico puede sufragarlo sin mayor sacrificio de su situación personal.

II.8. PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD

Ésta también es un límite a la facultad de imposición y está vinculada a la equidad, principio éste que se opone a la arbitrariedad y que se entiende cumplido cuando los tributos son justos y razonables.

El principio de razonabilidad esta incorporado implícitamente en nuestro ordenamiento constitucional en los art. 28, 16, 17, 33 y puede observarse cuando se analizan los otros principios constitucionales como "igualdad", "proporcionalidad", "no confiscatoriedad", etc.

Entonces se entiende que todo acto para ser constitucionalmente válido debe ser razonable. Éste puede ser dictado y estar vigente por haberse respetado el procedimiento del dictado de normas jurídicas, pero sólo tendrá fundamento de razonabilidad cuando es justo.

Para García Belsunce, la razonabilidad es una garantía constitucional de la tributación, que funciona independientemente como garantía innominada y como elemento integrante de cada una de las garantías explícitas.

En síntesis, la razonabilidad del tributo no es otra cosa que la exigencia del que el mismo sea formalmente legal e intrínsecamente justo, y se puede decir o definir este principio entendiéndolo como una exigencia referida a la ley, que debe contener una equivalencia entre el hecho antecedente de la norma jurídica creada y el hecho consecuente de la prestación o sanción, teniendo en cuenta las circunstancias sociales que motivaron el acto, los fines perseguidos con él y el medio que como prestación o sanción establece dicho acto.

II.9. PRINCIPIO DE CONTROL JURISDICCIONAL

Según Casás, la Constitución reconoce un conglomerado de normas por estar orientada a la realización de la justicia ^{Goldschmidt, Werner, *Semblanza del trialismo*, ED, t. 113, ps. 733 y siguientes}. “Los derechos y garantías no pueden ser negados ni limitados por la omisión o insuficiencia de su reglamentación y ésta no puede cercenarlos”. Valdés Costa, en el prólogo de su obra más célebre *Instituciones de derecho tributario* ^{Valdés Costa, Ramón, Instituciones de derecho tributario. Depalma, Buenos Aires, 1992}, afirma que es menester dar un tratamiento unitario a los principios fundamentales consagrados en las constituciones de los “estados de derecho”, ya que el Estado asume la triple condición de instituyente de la obligación, de acreedor de ella y de juez encargado de dirimir los conflictos que se presentan.

II.9.1. LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS EN GENERAL Y EL DE DETERMINACIÓN TRIBUTARIA Y SUSTANCIACIÓN DE SUMARIOS EN PARTICULAR

En la ley 11.683 “Ley de Procedimientos Tributarios”, Título I, se recoge un núcleo importante de preceptos. Estos Procedimientos Tributarios se encuentran descritos en el Capítulo III: “Determinación y percepción de impuestos”, que a partir del art. 16 de la ley, se centra a su vez en la “Determinación de oficio”. La misma norma contiene la regulación de otros muchos procedimientos administrativos como los vinculados con el procedimiento penal y contencioso administrativo o el referente al reclamo de repetición

de los importes tributarios abonados de más espontáneamente a la Administración Federal de Ingresos Públicos. Por otro lado, en la norma de referencia se encuentran disposiciones relativas al procedimiento contencioso judicial, al juicio de ejecución fiscal y, en su Título II, todo lo concerniente a la organización y competencia del Tribunal Fiscal de la Nación y la actuación ante ese estrado. Finalmente, en el art. 116 de la Ley Tributaria de rito implícitamente se contempla, dentro de las normas de aplicación supletoria, la legislación que regula los procedimientos administrativos, ésto es, la ley 19.549 y su decreto reglamentario 1759/72 ^{Adla, t. XXXII-B, ps. 2125 y siguientes}.

II.9.2. NATURALEZA ADMINISTRATIVA O JURISDICCIONAL DE LA DETERMINACIÓN DE OFICIO

Respecto de la determinación de oficio, un sector de la doctrina liderado por el Jarach, ha sostenido que “el acto de determinación en su aspecto objetivo no difiere del pronunciamiento del juez y tiene como contenido pronunciar el derecho, es decir, cumplir con una función jurisdiccional” ^{Jarach, Dino. *Curso superior de derecho tributario*. Cima. Buenos Aires, 1969, t. 1, cap. VIII: “Derecho tributario administrativo”. § 4: “determinación tributaria”, ps. 402 y ss., en particular p. 406.}

Pero la posición mayoritaria ha asignado, creo que correctamente, naturaleza administrativa a la determinación de oficio, al entender que se trata siempre de una manifestación unilateral de voluntad pues, aunque un fin de justicia no sea extraño a la Administración Pública o más precisamente se sostenga que la función administrativa es función de justicia, ello no alteraría el distingo entre actividad de justicia y jurisdicción, según lo sostiene, entre otros, Giuliani Fonrouge ^{Giuliani Fonrouge, Carlos M., ob. cit. vol. I, Título Tercer: “Doctrina de la tributación”, cap. IV: “Determinación de la obligación tributaria”, punto 259: “Condiciones del acto de determinación”, ps. 557 y siguientes}.

Por otro lado, es menester tener presente que las obligaciones tributarias nacen de la ley por la sola realización del hecho imponible en todos los aspectos objetivos y subjetivos, temporales y espaciales, y no como un simple derecho potestativo de la Administración ^{Jarach, Dino, ob. cit., t. I, cap. VIII, § 4, p. 403}.

La obligación fiscal y el monto de la prestación patrimonial coactiva, en un Estado de derecho en el cual el principio de “reserva tributaria tenga vigencia plena”, es la resultante de la voluntad de la ley y no de la voluntad discrecional de la Administración, que tiene el

derecho-deber de determinar los gravámenes y proceder a su cobro tal cual, preceptivamente, lo ha establecido el legislador.

La administración tributaria sólo puede obligar al contribuyente “en nombre de la ley”, ya que:

- a) Todo privilegio en favor del Fisco deberá estar respaldado por un fundamento constitucional o legal;
- b) La ley que conceda privilegios al Fisco, a su vez, deberá ajustarse a la Constitución, de lo que deriva en que el acrecentamiento de los derechos no podrá resultar en caso alguno desmesurado o irrazonable;
- c) La actividad determinativa de la Administración deberá estar sometida a la ley y minuciosamente reglada, ya que los funcionarios, tanto en este caso como al decidir los recursos administrativos que se interpongan, deben actuar valiéndose de las mismas técnicas de los jueces, más allá de que sus resoluciones no constituyan sentencias que zanjen definitivamente las controversias;
- d) Las prerrogativas discrecionales que se conceden en materia administrativa para la verificación y fiscalización, si bien fundadas en el “interés general” de la regular percepción de la renta pública, deberán estar acompañadas de las correlativas garantías en favor de los contribuyentes, para no desequilibrar la igualdad de las partes ^{Casás, José O., El principio de igualdad en el 'Estatuto del Contribuyente'}

En las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Montevideo en 1996, luego de tratar el Tema II: “Facultades de la Administración en materia de determinación tributaria”, se consignó que: “el principio de legalidad impone que tanto el procedimiento administrativo como el acto final de determinación se conduzcan dentro de las normas que establezca la ley, es decir, que la actuación de la Administración debe ser absolutamente reglada y no discrecional” ^{»XVIII Jornadas Latinoamericanas, Rev. “Doctrina Tributaria Errepar”, t. XCII, sección “Documentación Técnica”, ps. 1066 y ss., en particular ps. 1069 y 1070}

También es necesario el ordenamiento jurídico, sobre la base del principio innominado de razonabilidad, recogido en los arts. 28 y 33 del ordenamiento constitucional. La ley debe regular en forma detallada y precisa las facultades de la Administración con el propósito de preservar adecuadamente tanto los derechos de los particulares como las necesidades del Estado para la debida recaudación de los tributos” ^{XVIII Jornadas Latinoamericanas, ob. cit., p. 1069}

El derecho constitucional de defensa, en su sentido más lato que consagra el art. 18 de la C.N.; el derecho de propiedad, recogido por los arts. 14 y 17 de la Ley Suprema; el principio de reserva de la ley en materia tributaria que exalta el tercer enunciado del art. 17 del Estatuto Fundamental, en conexión con el principio de legalidad que somete a la Administración al derecho, conforme al art. 19 del mismo ordenamiento, y la supremacía de la verdad jurídica objetiva a que apunta como plexo normativo superior y programa, conducen a que la actuación de la administración en la determinación de oficio de prestaciones patrimoniales coactivas y en la sustanciación de sumarios deba dar satisfacción al “debido proceso adjetivo”. Ello demanda que garantice la posibilidad de:

- 1) Exponer las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión de actos que se refieran a su derecho subjetivo o intereses legítimos, interponer recursos y hacerse patrocinar y representar profesionalmente (derecho a ser oído);
- 2) Ofrecer pruebas y que ellas se produzcan, 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;
- 3) 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 (derecho a una decisión fundada) Ley 19.549 de Procedimientos Administrativos.

Puede advertirse, entonces, que la Ley de Procedimientos Tributarios y la ley de Procedimientos Administrativos se conjugan armónicamente. A este respecto, las VII Jornadas Luso-Hispanoamericanas de Estudios Tributarios, realizadas en Pamplona, España en 1976, al tratar el Tema II: “Impugnación de las decisiones administrativas en materia tributaria en vía administrativa y jurisdiccional”, dejan consignado sobre el acto de determinación y los recursos administrativos, en los considerandos: “Que para lograr la protección de los legítimos intereses de ambas partes y asegurar la justicia del acto administrativo, es aconsejable que en la etapa administrativa se organicen procedimientos que, sin mengua de la eficacia recaudadora, permitan el debido esclarecimiento de los hechos y análisis de las normas a ellos aplicables, evitando así un eventual conflicto de intereses...”, para agregar seguidamente en el punto A, “Sobre el acto de determinación”,

de la parte resolutive: "4. Es recomendable que los sujetos pasivos (contribuyentes y responsables) tengan una adecuada intervención en estos procedimientos, mediante ofrecimiento, producción o desahogo de pruebas tendientes al esclarecimiento de los hechos" Instituto Latinoamericano de Derecho tributario, *Estatutos-Resoluciones de las Jornadas*, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1993, ps. 126 y ss. en particular p. 129

II.9.2.A. SELECCIÓN OBJETIVA DE LOS CONTRIBUYENTES QUE SE SOMETERÁN A FISCALIZACIÓN

En tal sentido, en España, la ley 1/98, de "Derechos y Garantías de los Contribuyentes", por su Capítulo V: "Derechos y garantías en el procedimiento de inspección", art. 26, establece que "La Administración Tributaria hará públicos los criterios que informan cada año el Plan Nacional de Inspección" Información obtenida por Internet: www.gacetafiscal.com. Así, las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, dentro de las recomendaciones del Tema II, consignan: "2. La selección de los administrados a ser fiscalizados debe estar imbuida de objetividad y del principio de igualdad en aras de evitar discriminaciones injustas y el uso distorsionado de las facultades fiscalizadoras con móviles ajenos a la recaudación y control, ésto es, con desviación de poder" XVIII Jornadas Latinoamericanas, ob. cit., p. 1069. Valga concluir, en este punto, que dar satisfacción al requerimiento señalado importará, asimismo, dar pleno cumplimiento al mandato constitucional recogido en el art. 16, en cuanto allí se dispone: "La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas".

II.9.2.B. FIJACIÓN DE PLAZOS MÁXIMOS DE DURACIÓN DE LA VERIFICACIÓN AL CONTRIBUYENTE Y DE TÉRMINOS, UNA VEZ CONCLUIDA, PARA EL DICTADO DEL ACTO DETERMINATIVO O LA APLICACIÓN DE LA SANCIÓN

En todo ordenamiento tributario es menester, a fin de afianzar la "seguridad jurídica", fijar términos estrictos para el desarrollo de la actividad de verificación del contribuyente e igualmente precisar los plazos máximos hasta donde puede dilatarse el dictado del acto determinativo. Una vez más corresponde referir las recomendaciones de las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario de Montevideo, Tema II, puntos 3, *in fine*, y 4. Allí se concluyó: "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". XVIII Jornadas Latinoamericanas, ob. cit., p. 1069. A su vez, *in re*, "Autolatina Argentina S.A. (T.F. 12.463-1) c/Dirección General Impositiva" Fallos, 319:3208 sentencia del 27/12/1996, en el voto de la mayoría, considerando 20, en lo que aquí interesa, puede leerse: "Que tampoco resultan atendibles los agravios fundados en las pautas interpretativas consagradas en los arts. 11 y 12 de la ley 11.683. Ello es así pues, sin desconocer la significativa importancia que tiene en esta materia el principio de la "realidad económica", su aplicación no puede conducir a desvirtuar lo establecido específicamente por las normas legales que regulan concretamente la relación tributaria. Una conclusión contraria afectaría el principio de reserva o legalidad -al que ya se ha hecho referencia-, ya que supondría paralelamente un serio menoscabo de la seguridad jurídica, valor al que este Tribunal ha reconocido asimismo jerarquía constitucional" cfr. Fallos, 220:5; 243:465; 251:78; 253:47; 254:62; 316:3231; 317:218, e importaría prescindir de la "necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria" Fallos, 253:332; 315:820; 316:1115.

II.9.2.C. EL DERECHO CONSTITUCIONAL DE PETICIONAR, LA CONSULTA TRIBUTARIA Y LA AUTOVINCULACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

Como un claro ejemplo del subdesarrollo jurídico del derecho positivo argentino, el *decr. 1397/79* Adla, t. XXXIX-C, ps. 2501 y siguientes, reglamentario de la Ley de Procedimientos Tributarios, ha consagrado por su art. 12: "Las opiniones de los funcionarios en respuesta a las consultas que los contribuyentes, responsables o terceros formulen no serán recurribles y no producirán efectos jurídicos, ni para la Dirección General ni para los consultantes". La norma, además de resultar perjudicial para la seguridad jurídica, trasluce marcados errores de concepto. Ello así, ya que aunque se le desconozca carácter vinculante a la consulta, de todos modos es apta para producir efectos jurídicos y, cuanto menos, para descartar de plano, por parte del contribuyente que consulta al organismo fiscal y adecua a tal respuesta su conducta, un obrar culposo (con negligencia, imprudencia o impericia). Es el caso advertir que distintas normativas de la Administración

Federal de Ingresos Públicos han instituido un régimen de consulta con efecto vinculante. Dentro de ellas cabe citar las siguientes resoluciones generales: 49, de fecha 12/11/1997 Adla, t. LVII-E, ps. 6018 y siguientes, 182, de fecha 4/8/1998 Rev. "Impuestos", t. LVI-B, ps. 1771 y siguientes, y 858, de fecha 8/6/2000 Adla. t. LX-C, ps. 3130 y siguientes.

Por su parte, las VII Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, al tratar del Tema II, en el punto B, "Sobre la Consulta", parte resolutive, se expresan en los siguientes términos: "6. Es de interés para ambas partes de la relación jurídico-tributaria la existencia de un sistema de información que obligue a la Administración a pronunciarse sobre las cuestiones que le planteen quienes tengan un interés legítimo. 7. Cuando la consulta verse sobre una cuestión real y debidamente concretada por el interesado directo, la respuesta tendrá carácter vinculante, deberá ser evacuada dentro de plazos perentorios y la resolución podrá ser recurrida por el régimen ordinario de los recursos"

Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Estatutos-Resoluciones de las Jornadas, cit. en nota 23, ps. 126 y ss., en particular p.

130

Valga añadir que el derecho a la institución de la consulta vinculante se encuentra inescindiblemente ligado al derecho constitucional de peticionar a las autoridades que refiere el art. 14 de la Ley Fundamental; a la seguridad jurídica, como pilar del Estado de derecho; a la previsibilidad del obrar estatal y lealtad informativa de las autoridades como medio de interdicción de posibles arbitrariedades, notas, todas ellas, consustanciales de la forma republicana de gobierno que han adoptado la Nación y las provincias, conforme a los arts. 1º y 5º del Estatuto Supremo.

II.9.2.D. DERECHO A LA INTIMIDAD Y SECRETO FISCAL

Es evidente que el Estado debe recolectar información de las operaciones económicas relevantes a fin de fiscalizar y verificar el comportamiento tributario de los contribuyentes, pero es menester reconocer que este derecho del Fisco encuentra limitaciones en el ordenamiento constitucional que preserva el derecho a la privacidad. Así, el art. 18 de la Ley Fundamental establece la inviolabilidad de la correspondencia epistolar y de los papeles privados, y el art. 19 determina 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;

agregándose, seguidamente, que ningún habitante de la Nación estará obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella prohíbe.

A partir de las referencias precedentes extraídas del texto constitucional debe concluirse que la información que se solicite debe ser razonablemente necesaria por su aptitud para relevar hechos de la naturaleza económica con proyección tributaria, lo que, importará siempre reconocer un límite que impide penetrar en el ámbito de conductas privadas o de carácter íntimo, donde cesa el deber de colaboración de los obligados tributarios e, incluso, de brindar información de terceros y sustentar la interdicción de las intromisiones arbitrarias excesivas, como los requerimientos concebidos en términos generales o abarcativos de colectivos de contribuyentes, que permiten inferir que se traspasan los límites de lo lógico y razonable.

El derecho a la intimidad, por lo demás, tiene expreso reconocimiento constitucional a partir de lo dispuesto en diversos Tratados Internacionales sobre Derechos Humanos, elevados a tal rango a partir de la Reforma de 1994, según lo dispone el art. 75, inc. 22, del Ordenamiento Supremo ^{Compulsar la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, arts. 5º y 10; Declaración Universal de Derechos Humanos, art. 12; Convención Americana sobre Derechos Humanos, art. 11, inc. 2; Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, art. 17, inc. 1, y Convención sobre los derechos del Niño, art. 16, inc. 1}.

Desde otro ángulo, una relación fisco-contribuyente que privilegie la confianza de los obligados tributarios deberá, como ocurre en nuestra ley tributaria de rito (art. 101), garantizar el secreto fiscal.

II.9.3. EL PROCESO TRIBUTARIO Y EL MARCO CONSTITUCIONAL

Es dable comprobar que, pese a la previsión contenida en el art. 109 de la Constitución por el cual, en forma imperativa, se dispuso que “en ningún caso el Presidente de la Nación puede ejercer funciones judiciales, arrogarse el conocimiento de causas pendientes o restablecer las fenecidas”, la senda transitada por los fallos de la Corte Suprema de Justicia fue abriendo el camino para reconocer facultades jurisdiccionales en cabeza de órganos o tribunales administrativos, fenómeno que, en nuestra rama del derecho, cobraría especial significado al constituirse el Tribunal Fiscal de la Nación, órgano de relevante y fecundo desempeño, encargado de revisar, en instancia de apelación con efecto suspensivo y jurisdicción plena, la gestión tributaria del



Estado central, en su faz impositiva (comprendiendo el conjunto de los gravámenes que conforman el sistema tributario nacional, excluidos los aportes y contribuciones de la seguridad social), como en la aduanera (a partir de la ampliación de su competencia, por el decr. ley 6.692/63) ^{Adla, t. XXIII-B, ps. 1011 y siguientes}.

Nuestro tribunal cimero, consolidando distintas líneas jurisprudenciales desplegadas previamente, dejó consagrado, *in re* “Elena Fernández Arias y otros c/José Poggio-sucesión” ^{Fallos. 247:646, sentencia del 19/9/1960}, que el reconocimiento de facultades jurisdiccionales a órganos administrativos era uno de los aspectos que, en mayor grado, atribuían fisonomía relativamente nueva al principio de la división de poderes, agregando que esa típica modalidad del derecho público, a la fecha del pronunciamiento, constituía uno de los modos universales de responder al apremiante reclamo de los hechos que conformaban la realidad de aquel momento, mucho más vasta y compleja que la que pudieron imaginar los constituyentes de 1853 y que se asentaba en la idea de una administración ágil, eficaz y dotada de la competencia amplia como instrumento apto para resguardar, en determinados aspectos, fundamentales intereses colectivos de contenido económico y social, los que de otra manera, sólo podrían ser tardía o insuficientemente satisfechos.

En tales condiciones, la “actividad jurisdiccional” desarrollada por tribunales administrativos al margen de la Administración activa, o por tribunales judiciales, por expreso mandato constitucional requerirá independencia, eliminación de impedimentos irrazonables para el acceso a la instancia, idoneidad -entendida en lo posible, como especialización en esta rama jurídica-, derecho a la audiencia y a asistencia profesional, amplio derecho de las partes a ofrecer y producir pruebas y atribuciones del Tribunal para desentrañar de oficio la verdad jurídica objetiva, dotación adecuada de recursos materiales y humanos, posibilidad de ejercicio de potestades cautelares tanto en favor del fisco como del contribuyente, plena jurisdicción, derecho a una resolución fundada en que se haga expresa consideración de los argumentos y cuestiones propuestas y, en el caso de tribunales administrativos, el derecho a control judicial suficiente.

II.9.3.A. REVISIÓN JURISDICCIONAL DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS

Como lo señala Valdés Costa, la transformación del Estado de derecho ha importado “la extensión e intensificación del control jurisdiccional de las leyes y de los actos

administrativos y la aparición de un control internacional". Por lo tanto, adhiero plenamente a los conceptos de Spisso, quien con referencia específica a la determinación tributaria o a la simple liquidación de deuda por Fisco *inaudita altera pars* que pretenda ejecutarse sin tutela alguna, amparándose en el principio de ejecutoriedad del acto administrativo, previene que "en un régimen republicano, en que las personas no son súbditos, resulta inadmisibile que los contribuyentes se vean constreñidos al pago de la deuda fiscal (...) sin que exista la posibilidad de que un tribunal de justicia evalúe siquiera la procedencia de la suspensión de la intimación formulada por el organismo"

Spisso, Rodolfo R., *Tutela judicial efectiva en materia tributaria. Protección del contribuyente ante el traslado de sitio fiscal*, Depalma, Buenos Aires, 1996, "Prólogo", p. IX

II.9.3.B. TUTELA JUDICIAL EFECTIVA EN SENTIDO ESTRICTO EN MATERIA TRIBUTARIA

Al decir de Barnés Vázquez: "La idea dominante que surca el constitucionalismo occidental no es otra que la de fortalecer la tutela judicial de los derechos y libertades, habida cuenta de la inmediata historia precedente: procesos penales que no pasaban de ser simples simulacros y zonas de actividad administrativa inmunes o exentas del control jurisdiccional"; para agregar: "las nuevas constituciones pretendieron frenar los embates del poder público en los dos frentes más amenazados: en materia penal y contencioso-administrativa"

Barnés Vázquez, Javier, "La tutela judicial efectiva en la Constitución alemana", ensayo publicado en *La protección jurídica del ciudadano (procedimiento administrativo y garantía jurisdiccional). Estudios en homenaje al profesor Jesús González Pérez*, Civitas, Madrid, 1993, t. I, cap. I: "Las raíces del art. 24.1 CE", ps. 429 y ss., en particular p. 430

Téngase también en cuenta que la apertura del proceso, o acceso a la jurisdicción, ante la acción lesiva del poder público en materia tributaria, se ha visto históricamente restringida o dificultada por diversos obstáculos que hoy deben ser removidos.

Admitir la "tutela judicial en sentido estricto" importa otorgar un plus de protección judicial para que ésta se torne "real y efectiva", ya que de lo que se trata es de intensificar la densidad del control sobre la acción administrativa y proteger al ciudadano de posibles desviaciones en el ejercicio de prerrogativas exorbitantes. A tal efecto, es necesario admitir la demandabilidad del Estado y la revisión de los actos de determinación tributaria sin que sea menester, a tales fines, dar satisfacción a recaudos irrazonables. Ello así,

puesto que el derecho de acceder al proceso no debe ser sólo teórico, sino efectivo y materializable en los hechos.

A su vez, la tutela efectiva significa, sobre todo, una “justicia a tiempo”, lo que demanda una duración razonable de los procesos. A tal respecto, es oportuno recordar las palabras de Gordillo, quien, con un dejo de ironía, advierte: “cuando en un juicio ordinario nos enteramos una década después del derecho judicialmente aplicable e nuestro caso, no hemos tenido acceso a la justicia sino a la historia” ^{Gordillo, Agustín, “Los amparos de los arts. 43 y 75, inc.22, de la Constitución Nacional”, en *La aplicación de los tratados internacionales sobre derechos humanos por los tribunales locales*, publicación especial por el 50º aniversario de la Declaración Universal de Derechos Humanos, 2º ed., Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo-CELS, Buenos Aires, 1998, cap. X: “Un día en la justicia”, ps. 227 y ss., en especial p. 228}

II.9.3.C. LA TUTELA CAUTELAR A FAVOR DEL FISCO Y DEL CONTRIBUYENTE

Durante la gestión de recaudación tributaria, comprensiva del *iter* que abarca los actos de verificación desplegados por la Administración previos a la formulación de los cargos, determinación de oficios de las obligaciones, procedimiento contencioso administrativo y proceso contencioso judicial, es necesario brindar, en términos de saludable equilibrio, tutela cautelar a ambas partes de la relación jurídico-tributaria como medio de hacer realidad la protección jurídica a que debe aspirarse en todo *Estado constitucional de derecho*: 1) al Fisco acreedor, garantizando la posibilidad real de cobro de su crédito, accesorios legales y costas, y 2) a los obligados tributarios –ubicados en el polo pasivo del vínculo fiscal-, asegurando que la resolución final recaiga sobre sus planteos impugnatorios contra el acto determinativo no sea inocua.

II.9.3.D. LA HABILITACIÓN DE LA INSTANCIA JUDICIAL EN MATERIA TRIBUTARIA

La revisión judicial de la acción administrativa en materia tributaria, según cuál sea el acto cuestionado por el contribuyente o responsable, suele ser subordinada a la reclamación administrativa previa -respecto de la intimación de pago de tributos no mediando determinación de oficio, rechazo de compensaciones, decaimiento de beneficios promocionales, etc.-; o a la satisfacción de la regla del “*solve et repete*” -frente a la intimación de pago de tributos determinados por el Fisco-, para dar, sólo a partir de

allí, en unos u otros casos, posibilidad de andamio formal a los planteos articulados ante los estrados tribunalicios.

La reclamación administrativa previa y el agotamiento de los recursos en tal instancia tienen como finalidad práctica posibilitar a la Administración revisar sus actos, entre ellos la de determinación tributaria, y llegado el caso, modificarlos, conjurando, de tal modo, el consiguiente proceso judicial. Al mismo tiempo, dichos recaudos coadyudan a reducir, sensiblemente, la cantidad de causas que finalmente se radican en sede jurisdiccional. La ley de Procedimientos Tributarios ^{Decr. 1397/79, y sus modificaciones} contempla, por su art. 74 la regla "*Solve et Repete*": Con carácter introductorio, cabe referir que la regla *solve et repete*, en su formulación más rígida, significa, en palabras de Garrido Falla, que "la impugnación de cualquier acto administrativo que implique liquidación de un crédito a favor del Estado sólo es posible si el particular se aviene previamente a realizar el pago que se discute" ^{Garrido Falla, Fernando, *Tratado de derecho administrativo*, 3º ed., Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1964, vol. I, "Parte general", cap. IV: "Efectos jurídicos de los actos administrativos", § 3: "La ejecutividad del acto administrativo y la acción de oficio", subpárrafo C: "El principio 'solve et repete'", ps. 523 y ss., en particular p. 523}

A partir de la consolidación del Estado de derecho resulta hoy inimaginable que frente a dos partes en pugna, una jurídicamente fuerte y poderosa, el Estado, y otra a menudo más débil, económica y jurídicamente, el contribuyente, pueda negarse el acceso a los estrados judiciales con la excusa de la falta de pago previo del tributo. Además, los órganos encargados de la gestión tributaria, como todas las ramas de la Administración, no pueden encontrarse inmunes al contralor judicial llamado a decidir si sus actos y procedimientos se han conformado legítimamente a derecho. Téngase presente que la posibilidad de revisión judicial del acto de determinación tributaria sin exigirse el pago previo de la prestación no subvierte la presunción de legitimidad del acto administrativo ni inhibe su fuerza ejecutoria, ya que no es óbice al progreso del cobro compulsivo de la deuda mediante ejecución fiscal, salvo que en el proceso se solicite y obtenga tutela cautelar, lo cual con seguridad, conducirá a que se reclame el afianzamiento de la eventual obligación tributaria, garantizando el pertinente pago que, de resultar legítima la pretensión del Estado, deba hacerse efectivo en su hora.

Debemos destacar que los fundamentos extraídos por la Corte Constitucional italiana, de su Ley Fundamental de 1947 ^{Álvarez Vélez, María I., y Alcón Yustas, María F., *Las constituciones de*}

los quince Estados de la Unión Europea (textos y comentarios), Dykinson, Madrid, 1996, ps. 407 y ss., en particular ps. 415, 418 y 431, para pronunciarse descalificando ante tachas de tal naturaleza la regla *solve et repete* han sido el principio de igualdad y la obligación asumida por la República de remover los obstáculos de orden económico y social que limiten el derecho a la libertad y a la referida igualdad de los ciudadanos para el pleno desarrollo de la personalidad y la efectiva participación de todos (art. 3º); la garantía "para todos" de acceder a la justicia para la tutela de sus propios derechos e intereses legítimos (art. 24); y el reconocimiento que contra los actos de la Administración Pública esté "siempre" admitida la tutela jurisdiccional de los derechos e intereses legítimos, sin que la misma pueda ser excluida o limitada a medios particulares de impugnación o para determinada categoría de actos (art. 113).

II.9.3.E. IDONEIDAD E INDEPENDENCIA DE LOS ÓRGANOS JURISDICCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA

En lo que respecta al Tribunal Fiscal de la Nación, si bien se localiza en la órbita del Poder Administrador, debe destacarse que el mismo es totalmente independiente de la Administración activa y, conforme al art. 154 de la Ley de Procedimientos Tributarios: "actuará como entidad autárquica en el orden administrativo y financiero, en lo que se refiere a su organización y funcionamiento, según las normas del presente Capítulo".

II.9.3.F. SUSPENSIÓN DE LA FUERZA EJECUTORA DE LA INTIMACIÓN ADMINISTRATIVA DE PAGO MIENTRAS EL ACTO EN QUE SE FUNDA NO HA DEVENIDO FIRME

En la República Argentina, si bien el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, por su art. 230, medida cautelar la prohibición de innovar, siendo sus requisitos: 1) el *firmus boni iuris* (verosimilitud del derecho); 2) el *periculum in mora* (peligro en la demora), y 3) que la cautela no pudiera obtenerse por otra medida precautoria, la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación es particularmente restrictiva cuando de lo que se trata es de suspender la fuerza ejecutora de un acto administrativo que sirve de fundamento para el reclamo de una obligación tributaria. Conformando una familia de fallos en tal sentido se destacan los pronunciamientos del Alto Tribunal en las causas "Treas S.A." Fallos, 312:1010 sentencia del 22/6/1989"; "Firestone de I Argentina S.A.I.C." Fallos,

^{313:1420}, sentencia del 11/12/1990: “Daniel Ernesto Grinbank –incidente- c/Fisco Nacional (Dirección General Impositiva)” ^{Fallos, 318:24310}, sentencia del 23/11/1995; “Yacimientos Petrolíferos Fiscales S.A. c/Provincia de Tierra del Fuego” ^{Fallos, 322:2275}, sentencia del 30/9/1999, y “Esso SAPA c/Provincia del Chubut” ^{Fallos, 322:3571}, sentencia del 28/12/1999. En estas sentencias la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha requerido de los magistrados judiciales la mayor prudencia y estrictez en la apreciación de los recaudos que hacen a la admisión de las medidas cautelares, ya que, en su particular enfoque, sólo así se podría eliminar o aminorar el gravísimo perjuicio social causado por la ilegítima afectación del régimen de ingresos públicos que proviene de la evasión, o bien de la dilatada demora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Como reacción frente a uno de los antedichos pronunciamientos, desde la doctrina se ha indicado: “Cuando un acto administrativo -esté o no fundado en una norma reglamentaria- se presenta, a criterio de un tribunal de justicia, como manifiestamente arbitrario o ilegítimo, y la no suspensión de sus efectos pudiese ocasionar graves perjuicios al destinatario del acto, el sistema jurídico debe acudir en su auxilio y, para eso, el régimen procesal ha configurado todo un sistema de medidas precautorias. Siguiendo a Calamandrei, se puede decir que, entre hacer las cosas pronto –otorgar justicia-, pero eventualmente mal, o hacerlas bien, pero tarde, las medidas cautelares piensan en hacerlas pronto, dejando de lado el problema del bien y del mal a las reposadas formas del proceso ordinario” ^{Díaz Sieiro, Horacio D. ¿Un nuevo criterio de la Corte Suprema sobre las medidas cautelares que suspenden sus efectos de actos administrativos?, “Periódico Económico Tributario”, año IV, nº 104, ps. 1 y ss., en particular p. 4}.

La situación antedicha se ha agravado a partir de la ley 25.453 ^{Adla, t. LXI-D, ps. 4057 y siguientes}, denominada de “déficit cero”, por la cual se introducen diversas modificaciones a variados preceptos de nuestro ordenamiento jurídico, por cuyo Título VII: “Códigos Procesales”, el art. 14 ha dispuesto la sustitución del art. 195 del Código de Procedimientos Civil y Comercial de la Nación, dejando incorporado un tercer párrafo que dispone: “Los jueces no podrán decretar ninguna medida cautelar que afecte, obstaculice, comprometa, distraiga de su destino o de cualquier forma perturbe los recursos propios del Estado, ni imponer a los funcionarios cargas personales pecuniarias”.

A ello cabe agregar que por el decreto 1387/01 ^{Adla, t. LXI-E, ps. 5605 y siguientes}, dictado con fundamento en la ley 25.414 ^{Adla, t. LXI-B, ps. 1516 y siguientes} (“Ley de Superpoderes”, o de

delegación de atribuciones legislativas al Poder Ejecutivo Nacional) y los incs. 1, 2 y 3 del art. 99 de la Constitución Nacional, en su Título VII: "Intervención de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en las Medidas Cautelares dictadas entre entidades estatales" (art. 50) se ha resuelto incorporar al Código Procesal Civil y Comercial de la Nación un artículo en el cual se consigna:

"Artículo 195 bis.- Cuando se dicten medidas cautelares que en forma directa o indirecta afecten, obstaculicen, comprometan o perturben el desenvolvimiento de las actividades esenciales de entidades estatales, éstas podrán ocurrir directamente ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación pidiendo su intervención".

"Con el pedido deberá acompañarse copia simple suscripta por el letrado de la representación estatal del escrito que dio lugar a la resolución y de los correspondientes a la sustanciación, si ésta hubiese tenido lugar y de la medida cautela recurrida".

"La Corte Suprema de Justicia de la Nación podrá desestimar el pedido sin más trámite o requerir la remisión del expediente".

"La recepción de las actuaciones implicará el llamamiento de autos. La Corte Suprema de Justicia de la Nación dictará sentencia confirmando o revocando la medida cautelar".

Frente a la dudosa constitucionalidad de las disposiciones antedichas, la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en los autos: "Frigorífico Morrone S.A. y otros c/AFIP-DGI res. 292/00 a 308/00 s/medida cautelar (autónoma)" ^{"Periódico Económico Tributario", año X, n° 237, ejemplar del 26 de septiembre de 2001, p. 10}, sentencia del 19 de septiembre de 2001, entendió que en atención a las particulares circunstancias de la causa -interposición de recurso de apelación previsto por el art. 74 del decreto reglamentario de la Ley de Procedimientos Tributarios, en que el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Región había dispuesto medidas para mejor proveer- decretar una medida cautelar no se encontraba impedido por lo prescripto en el art. 14 de la ley 25.453, modificatorio del art. 195 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, en tanto, en armonía con los principios de separación de poderes, igualdad procesal de las partes y tutela judicial efectiva, la restricción normativa dirigida a los jueces allí impuesta no podía interpretarse como una restricción absoluta.

II.9.3.G. LAS LIMITACIONES PROBATORIAS O LA OBLIGATORIA BÚSQUEDA DE LA VERDAD JURÍDICA OBJETIVA EN LA DETERMINACIÓN Y EN EL CONTENCIOSO TRIBUTARIO

Como consecuencia de la sanción de la ley 25.239 ^{Adla. t. XL-A, ps. 120 y siguientes}, por su Capítulo XV: “Ley de Procedimientos Fiscales” (art. 18), se modificaron distintos preceptos de la Ley Tributaria de rito, sustituyéndose el 2º párrafo del art. 166 por un dispositivo concebido en los siguientes términos: *“En el recurso el apelante deberá expresar todos sus agravios, oponer excepciones, ofrecer la prueba y acompañar la instrumental que haga a su derecho. Salvo en materia de sanciones y sin perjuicio de las facultades establecidas en los arts. 164 y 177, no se podrá ofrecer la prueba que no hubiera sido ofrecida en el correspondiente procedimiento ante la Dirección General Impositiva, con excepción de la prueba sobre hechos nuevos o la necesaria para reputar el resultado de medidas para mejor proveer dispuestas en sede administrativa”*.

II.9.3.H. EL COBRO COMPULSIVO DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS, LA GARANTÍA JURISDICCIONAL Y LA REFORMA AL RÉGIMEN DE EJECUCIONES FISCALES

Ahorrando la lectura del nuevo precepto, el magistrado judicial pierde hoy el dominio de los hechos que, naturalmente, le incumbe en cualquier proceso tramitado ante sus estrados, puesto que, las más de las veces, solamente se lo notifica *a posteriori* de las diligencias y actuaciones ya practicadas por el agente fiscal habilitado para disponer y tramitar todo tipo de medidas precautorias y embargos, practicar liquidaciones y realizar los bienes del deudor mediante subasta o por concurso público. En definitiva, se “desjudicializa” el cobro coactivo de los tributos, manteniendo la intervención del juez sólo en el caso de oponerse excepciones, impugnarse la liquidación, o para requerir el desapoderamiento físico de bienes o el allanamiento de domicilios. Obviamente se “viola el art. 17 de la Constitución”.

En lo que a mí respecta, debo aclarar que, en este caso, coincido sólo parcialmente con las conclusiones de Giuliani Fonrouge, ya que ratifico que la “tutela judicial” es un valor irrenunciable en todo Estado de derecho pero, a pesar de ello, no suscribo la generalizada caracterización con que describe a los funcionarios encargados de la recaudación tributaria, la que se desmiente con la actuación y trayectoria de muchos administradores fiscales probos y rectos.

Este tópico también ha sido abordado por Folco, quien, a los argumentos que se han vertido, añade que “es clara la letra del artículo 109 de nuestra Carta Magna, en cuanto enfatiza que: “En ningún caso el Presidente de la Nación puede ejercer funciones judiciales, arrogarse el conocimiento de causas pendientes o reestablecer las fenecidas (...)”; para sostener seguidamente: “va de suyo que todas las etapas del proceso deben estar dirigidas por un tercero independiente e imparcial (juez), estándole expresamente vedado al Ejecutivo ejercer funciones judiciales, máxime cuando se reuniría la inaceptable condición de juez y parte, al ser un organismo administrativo (AFIP, en el caso) una de las partes contrapuestas” Folco, Carlos M., Procedimiento tributario.- Naturaleza y estructura, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 200, cap. XVI: “Proceso contencioso judicial”, § 2: “Ejecución de la obligación tributaria”, ps. 450 y siguientes

Como conclusión se puede decir que tanto los procedimientos administrativos como el proceso tributario están claramente predefinidos y condicionados por diversas regulaciones constitucionales, entre otras, las contenidas en los arts. 1 y 5, que afirman la “forma republicana de gobierno”; arts. 14 y 17, que reconocen y garantizan el “derecho de usar y disponer de la propiedad”; art. 14, que consagra el “derecho de trabajar y ejercer toda industria lícita”, como el de “peticionar a las autoridades”; art. 16, que además de la “igualdad” ante la ley, enfatiza que la misma es la “base del impuesto y de las cargas públicas”; art. 17, que defiere “sólo al Congreso la atribución para imponer contribuciones” o “principio de legalidad formal”; art. 18, que exalta, con una amplitud desconocida en su época, la “inviolabilidad de la defensa en juicio de la persona y de sus derechos”; art. 19, que da sustento al “principio de legalidad material”, que se proyecta también como sometimiento de la Administración a la ley; arts. 28 y 33, que brindan andamio a la “garantía innominada de razonabilidad”; art. 43, que enfatiza, a través de distinto tipo de procesos –amparo, hábeas data y hábeas corpus-, la “tutela judicial efectiva”; sumando a todo ello las disposiciones de diez Tratados Internacionales de Derechos Humanos, a los cuales se les ha asignado jerarquía constitucional, si bien no derogan artículo alguno de la Primera Parte de tal Estatuto, debiendo entenderse como complementarios de los derechos y garantías por él reconocidos (art. 75, inc. 22).

Los procedimientos administrativos o procesos jurisdiccionales que se desentienden de las disposiciones antes aludidas podrían conducir, en línea con las ideas de Alberdi, a que se forme el Tesoro público, pero al alto costo de saquear el país, desconocer la propiedad privada y hollar la seguridad personal, ya que no hay garantía de la

Constitución, ni uno solo de sus propósitos de progreso que no pueda ser atacado por la contribución mal recaudada ^{Alberdi, Juan B., *Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853*, Tercera Parte: "Disposiciones de la constitución que se refieren al fenómeno de los consumos públicos, o sea la formación, administración y empleo del Tesoro Nacional", capítulo III: "De la sensatez con que la Constitución ha declarado nacionales los recursos que los son por su naturaleza y por la tradición política argentina...", en cualquiera de sus ediciones}. Ello así, debe ser un compromiso ineludible de los hombres de derecho impedir que ello ocurra, aún cuando se pretende invocar como "razón de Estado" la emergencia económica, más allá de que su profundidad y persistencia sean inéditas en los anales históricos de la República.

Por su parte, Spisso dice que el control constitucional comprende dos aspectos: a) uno "negativo", cuando descalifica normas o actos contrarios a la Constitución; b) otro "positivo", cuando realiza interpretación de normas constitucionales o infraconstitucionales. También expresa que, en principio, el control constitucional no admite limitaciones de carácter procesal que pretendan excluirlo en cierto tipo de procesos. Todo tribunal debe ejercer la revisión judicial de constitucionalidad del modo que resulte pertinente y necesario para resolver las pretensiones articuladas. Dice con particular énfasis Bidart Campos "el control constitucional no se puede ver opacado por exigencias de carácter procesal".

II.9.4. LA JURISDICCIÓN CONSTITUCIONAL Y LA ADMINISTRACIÓN ACTIVA

Respecto de la Administración la respuesta ha de ser necesariamente negativa, en lo que se refiere a la posibilidad de declarar la inconstitucionalidad de las leyes. Al poder administrador y a sus organismos administrativos no les corresponde juzgar sobre la validez de las leyes, sino aplicarlas. Y es que no se puede hablar propiamente del proceso contencioso administrativo, que supone enjuiciamiento de la Administración, si dicho enjuiciamiento no se formaliza ante un tribunal que, aunque emplazado en la órbita del Poder Ejecutivo, goce de cierto grado de independencia, consecuencia de la inamovilidad de sus jueces.

Sin perjuicio de lo dicho, en la tarea de ejecutar una ley, en casos de manifiesta inconstitucionalidad, o cuando ésta haya sido declarada en alguna causa por la Corte Suprema, la Administración puede abstenerse de aplicarla ^{Este es el criterio de la}

Procuración del Tesoro: Dicitámenes, 84:102 y 159:83, entre otros, en la medida que no afecte a derechos de terceros. De ahí que no resulte admisible que la Administración, por sí ante sí, alegue la inconstitucionalidad de una ley, en su favor y en perjuicio de los derechos de los administrados.

II.9.5. LA JURISDICCIÓN CONSTITUCIONAL Y LOS TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS

En efecto, si se reconoce la legitimidad del ejercicio jurisdiccional por parte de tribunales administrativos que, según la Corte, implica el ejercicio de verdaderas funciones judiciales, forzosamente habrá que admitir el ejercicio del control de constitucionalidad por parte de ellos. Además, se encuentran en juego los derechos de los administrados que no pueden ser cercenados o menoscabados por el hecho de que determinadas cuestiones se sustraigan, en una primera instancia, al conocimiento del Poder Judicial, invocándose razones vinculadas con la especialización, necesaria ante la complejidad creciente de los casos de competencia de los tribunales administrativos. El administrado tiene derecho a que al someter una controversia a la decisión de un tribunal, sea éste administrativo o judicial, aquella se resuelva con sujeción a las prescripciones constitucionales.

Esencialmente, por lo demás, se debe tener en cuenta que el principio de la supremacía de la Constitución es de orden público ^{Bidart Campos, Germán J., *Tratado elemental...*, ob. cit., t. II, p. 358}, por lo que más allá de las intenciones del legislador, la creación de los tribunales administrativos no puede constituirse en un subterfugio para desconocer dicho principio fundamental para la vigencia de un régimen republicano constitucionalmente organizado. No se puede argüir que con el control de constitucionalidad por parte de los tribunales administrativos se vulnera el principio de división de los poderes del gobierno, ya que, en su caso, el desequilibrio es consecuencia de la asunción de funciones judiciales por parte de la Administración, no obstante la clara disposición del art. 109 de la Constitución Nacional. Si la constitucionalidad de tales tribunales ha sido admitida -en el parecer de la Corte- va de suyo que el ejercicio de la jurisdicción constitucional por parte de ellos surge como una consecuencia ineludible. Resulta manifiesto que todo tribunal, ya sea judicial o enmarcado en la órbita del poder administrador, debe ajustar sus sentencias a lo que la Constitución dispone. Tocqueville ^{Tocqueville, Alexis de, *La democracia en América*, Alianza, Madrid, 1980, primera}

parte, cap. VI, p. 95 señala que en los Estados Unidos -y lo mismo podemos decir de nuestro país- la Constitución está por encima tanto de los legisladores como de los simples ciudadanos. Es pues, la primera de las leyes, por lo que ninguna ley puede modificarla. Por lo tanto, es justo que los tribunales obedezcan a la Constitución con preferencia a las leyes. La esencia misma del Poder Judicial consiste en escoger entre las disposiciones legales aquellas que las desarrollan más estrechamente, lo que constituye en cierto modo el derecho natural del magistrado. Y dicha premisa vale tanto para los jueces que integran el Poder Judicial como para aquellos que se desempeñan en los tribunales administrativos.

II.9.6. EL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Los artículos 185 y 186 de la LPT prescriben que el Tribunal Fiscal de la Nación no podrá ejercer el control de constitucionalidad en su faz negativa respecto de las leyes tributarias y sus reglamentaciones, a no ser que la Corte Suprema de la Nación haya declarado la inconstitucionalidad de la norma de que se trate, en cuyo caso podrá invalidarla, siguiendo la jurisprudencia de nuestro más Alto Tribunal.

Giuliani Fonrouge se muestra, en un principio, conforme con la prohibición del ejercicio de la jurisdicción constitucional por parte del Tribunal Fiscal de la Nación, más luego cambia de opinión y así lo declara al redactar un proyecto de Código Tributario Nacional ^{Giuliani Fonrouge, Carlos M., y Navarrine, Susana C., Procedimiento tributario, 3ª ed., Depalma, Buenos Aires, comentario al art. 167 de la ley 11.683}. Al desarrollar y fundamentar su posición, sostiene que los tribunales administrativos que ejercen funciones jurisdiccionales “no pueden estar impedidos de declarar la inconstitucionalidad, antes bien están obligados a ello” ^{Giuliani Fonrouge, Carlos M., Derecho Financiero, 4ª ed., Depalma, Buenos Aires, ps. 833 y 834}.

A mi juicio, partiendo de la validez constitucional de los tribunales administrativos, según el criterio de la Corte -del cual discrepo- el art. 185 de la LPT es notoriamente inconstitucional, ya que el principio de la supremacía constitucional no puede desconocerse mediante el simple procedimiento de transferir funciones propias del Poder Judicial a tribunales administrativos, enmarcados en la órbita del Poder Ejecutivo.

En razón de lo expuesto, el principio de la supremacía constitucional (art. 31, C.N.) le plantea al Tribunal Fiscal de la Nación el desafío imperativo de desplazar la prohibición

del art. 185 de la LPT, por ser contraria a nuestra Ley Fundamental. Ello contribuirá a repensar sobre las motivaciones que impusieron la inserción de dicho organismo en la órbita del Poder Ejecutivo, y abre la perspectiva de dar por concluida una etapa de transición en la vida del tribunal, emplazándolo, definitivamente, como un fuero especializado dentro del Poder Judicial, como lo concibiera Giuliani Fonrouge ^{Ídem, t. II, p. 803}.

II.9.7. LEGITIMACIÓN PARA PLANTEAR LA INCONSTITUCIONALIDAD POR LA ADMINISTRACIÓN

La posición negativa ha sido expuesta por la Corte Suprema, ya que sostiene que un ente estatal no puede peticionar la inconstitucionalidad de una norma que traduce la voluntad coincidente del Congreso y del Poder Ejecutivo ^{CSJN, Fallos, 122:73; 132:101; 134:37; 184:218; 296:723; 303:1039; 307:630; 311:1237}, al sostener que no se puede aceptar, sin desmedro de la necesaria unidad de la actividad estatal, que un organismo oficial desconozca una ley del Estado debidamente promulgada por el Poder Ejecutivo ^{CSJN, 9/3/1999, "Pirelli Cables c/ Empresa Nacional de Telecomunicaciones", Fallos, 322:298}.

A este respecto adhiero a la tesis afirmativa, ya que si una sociedad política se estructura sobre la base de la división de los poderes del gobierno, necesariamente tendrá que asumir los riesgos que tal distribución de competencias acarrea ^{En ese sentido, Sagüés, Néstor P., Sobre el planteamiento de inconstitucionalidad de las normas por parte de los órganos del Estado, ED, t. 66, p. 514}.

Así, al Poder Judicial le corresponderá juzgar en última instancia sobre la constitucionalidad de una ley y el veto del Presidente es definitivo si el Congreso no insiste con la mayoría del art. 83 de la Constitución Nacional, entre otros casos.

II.9.8. CONTROL DIFUSO O CONCENTRADO, ABSTRACTO Y CONCRETO

En nuestra organización institucional, en el orden federal, es inexistente un control abstracto o genérico. La jurisprudencia de la Corte Suprema, en tal sentido, es uniforme y reiterada respecto de que en nuestro sistema constitucional federal no caben pronunciamientos judiciales que juzguen sobre la constitucionalidad de las leyes con carácter general o de un modo abstracto, o a raíz de una especulación académica o consultiva, ya que tales declaraciones sólo preceden en las "causas" en que se persigue, en concreto, la determinación de un derecho debatido entre partes adversas.

II.9.9. DECLARACIÓN OFICIOSA DE INCONSTITUCIONALIDAD

La doctrina judicial de la Corte Suprema de la Nación afirma que los jueces no se hallan habilitados para declarar de oficio la inconstitucionalidad de las leyes nacionales Fallos, 190:142; 234:335; 251:279; 267:150; 289:177; 291:499; 301:849; 306:303; 310:1090; 311:1843 y 2088; sentencia del 30/6/99, "Sixto García" CSJN, 30/6/1999, "García, Sixto", LL, diario del 27/9/99, no publicado en Fallos, entre muchos otros

En tiempos recientes el clamor de la doctrina fue escuchado y la Corte Suprema de la Nación por mayoría admitió el control de constitucionalidad de oficio, afirmando que ello no atenta contra el principio de división de poderes, pues siendo legítimo el control de constitucionalidad en sí mismo, carece de sentido sostener que no se produce un avance indebido del Poder Judicial cuando media petición de parte y sí cuando no la hay, precisándose en el voto de López y Bossert que no se lesiona con ello el derecho de defensa en juicio si los litigantes tuvieron oportunidad de ser oídos sobre el punto (consid. 17 bis) CSJN, 27/9/01, "Mill de Pereyra Rita A. y otros c/ Provincia de Corrientes", Fallos, 324:3219

II.9.10. EFICACIA "ERGA OMNES" DE LAS SENTENCIAS ANULATORIAS DE REGLAMENTOS

La Corte Suprema de la Nación, en trascendente decisión recaída en la causa "Monges" CSJN, 26/12/96, "Monges c/ Universidad de Buenos Aires", ED, t. 173, p. 272, declaró el efecto *erga omnes* de la sentencia que anula un reglamento ^{Doctrina prontamente recogida por la Sala I de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, en los casos "Blas, Humberto Agustín c/ UBA" y "Barsani, Agustina c/ UBA", de fechas 27/11/97 y 20/11/97 (ED, t. 177, ps 795 y 809, respectivamente). En otro precedente, la Sala II de la misma Cámara confirmó un pronunciamiento de primera instancia que anuló una resolución del Ministerio de Economía de naturaleza reglamentaria, dejándola sin efecto (sent. del 18/6/98, "Gambier, Beltrán c/ Ministerio de Economía)". De todo ello se colige que la consagración del efecto *erga omnes* de sentencias anulatorias de reglamentos, en sistemas judicialistas, como en España y Alemania, resulta compatible con el principio de separación de poderes.}

II.9.11. EFECTOS "ERGA OMNES" DE LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY

La Corte Suprema, en sentencia del 7 de septiembre de 1993 recaída en la causa "Sociedad Anónima El Bagual c/ Provincia de Entre Ríos" CSJN, Fallos, 316:1962, al declarar la

inconstitucionalidad de la tasa exigida por la Provincia de Entre Ríos por la expedición de guías para el traslado de hacienda, por afectar el comercio interjurisdiccional y la libre circulación territorial (arts. 9 a 11 y 67, inc. 12 - hoy 75, inc. 13, C.N.), hizo lugar a la repetición del tributo y a la acción declarativa promovida conjuntamente, ordenándole a la jurisdicción local “abstenerse de aplicar la tasa impugnada en casos semejantes al presente”. Ello importó, sin duda, darle efectos *erga omnes* a la declaración de inconstitucionalidad.

Por otro lado, la reforma constitucional de 1994 ha dado un decisivo impulso sobre el particular en la medida que ha reconocido legitimidad al Defensor del Pueblo y a las asociaciones de defensa de intereses colectivos en orden a accionar contra cualquier acto u omisión lesiva de tales derechos. Cuando, verbigracia, el Colegio Público de Abogados o el Defensor del Pueblo plantearon la inconstitucionalidad de la ley 24.977 que instituyó el denominado “régimen de monotributo”, lo hicieron en defensa de aquellos profesionales perjudicados en sus derechos por una discriminación violatoria del derecho de igualdad Causa 31271/98, “Colegio Público de Abogados de la Capital Federal c/Estado nacional s/amparo”, en trámite ante el Juzgado en lo Contencioso Administrativo Federal n° 4. Por ende, la sentencia recaída en dicha acción necesariamente tiene eficacia *erga omnes*. Ello violentaría el más elemental sentido común e impediría el acceso a una tutela judicial efectiva y razonablemente pronta^{Gordillo,} Agustín, Jurisprudencia de 1997. Elogio a la Justicia, LL, suplemento de Derecho Administrativo del 16/12/97.

El efecto *erga omnes* de la declaración de inconstitucionalidad está establecido en algunas constituciones provinciales y en la de la Ciudad de Buenos Aires. Por su parte Linares Luque dice al respecto que los pilares sobre los que se asienta la revisión judicial de la actividad que realiza la Administración tributaria, cuando ésta ejercita las diversas potestades administrativas conferidas por el legislador a su favor con la finalidad de asegurar el cumplimiento de las normas de contenido tributario. Corresponde remarcar que el contenido u objeto de las normas tributarias tiene como eje central el establecimiento de ciertas condiciones o presupuestos de hecho, cuya realización va a provocar el nacimiento de la obligación tributaria. Para Linares Luque, respecto de los *principios que rigen el control jurisdiccional*, se deben destacar el principio de división de poderes, el principio de jerarquía normativa y el derecho de defensa consagrado a favor de los particulares. A su vez, se puede de ese modo notar que mientras los procedimientos sirven de cauce formal para el ejercicio de las potestades administrativas,

y dado que no se puede sostener válidamente que la Administración goce de derechos subjetivos, que sólo resultan atribuibles a los particulares^{Véase al respecto Romano, Santi, *Fragmentos de un diccionario jurídico*, trad. de S. Sentís Melendo y M. Ayerra Rendín, Ejea, Buenos Aires, 1964, ps. 297 y ss., en particular ps. 322 y siguientes}, los procedimientos constituyen el medio a través del cual los ciudadanos pueden obtener el reconocimiento y efectividad de sus derechos fundamentales^{Aunque la cuestión excede los límites y el propósito del presente trabajo, considero que la cuestión de la convivencia entre intereses públicos y privados debe ser analizada abandonando la visión conflictivista tradicional. Cianciardo, Juan, *El conflictivismo en los derechos fundamentales*, Eunsa, Pamplona, 2000, pássim; asimismo Serna, Pedro, y Toller, Fernando, *La interpretación constitucional de los derechos fundamentales. Una alternativa a los conflictos de derechos*, La Ley, Buenos Aires, 2000, pássim}.

El principio constitucional de la división de los poderes del Estado se encuentra en la base de la idea, desarrollada y difundida por la práctica judicial norteamericana y aceptada desde su instalación por la jurisprudencia de nuestra Corte Suprema, de que toda la actividad del Estado es susceptible de control judicial, tarea que realizan los jueces mediante su confrontación con la Constitución federal. El control judicial se refiere tanto a la actividad de creación como de aplicación de normas tributarias.

En cuanto al control judicial de las actividades de la Administración tributaria que no se traducen en el dictado de normas generales, sino que se formalizan a través de actos de aplicación individual, tal vez conforme el grupo más nutrido de casos sometidos al conocimiento de tribunales. Una de las proyecciones más importantes que tienen el principio de división de poderes y el derecho de defensa de los particulares se presenta en la denominada "garantía de acceso a la jurisdicción". Como consecuencia de ello, los jueces tienen el deber de facilitar dicho acceso, admitiendo el conocimiento de los asuntos que proponen por las vías procesales pertinentes los particulares.

El principio de jerarquía constitucional también desempeña un papel gravitante en el control judicial de la Administración tributaria, no solamente por la supremacía del texto constitucional y el poder de vinculación que presenta respecto de la Administración de los propios jueces llamados a controlarlos, sino también por la jerarquía de las distintas fuentes normativas del derecho tributario. De este modo, el principio que ordena la vinculación de la Administración con la ley aplicable, incluso jerárquicamente, también rige para la decisión judicial, cualquiera sea el tipo de proceso en el que se debata una cuestión de índole tributaria. Sin duda alguna, de la efectiva vigencia de este principio

depende en gran medida la consagración de la garantía constitucional de la seguridad jurídica ^{Ver al respecto García Novoa, César, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pássim, en particular ps. 104 y siguientes}

Por último, pero no por ello menos importante, la garantía del debido proceso adjetivo consagrada en el artículo 18 de nuestra Constitución desempeña también una función decisiva en la suerte del control judicial sobre todas las actividades que realiza la Administración tributaria. Todas las manifestaciones del derecho de defensa que han sido reconocidas a lo largo de la historia de la Corte Suprema, como el derecho a ofrecer y producir pruebas, a una decisión fundada, la consagración de la verdad jurídica objetiva como norte de toda la actividad judicial, la ya mencionada garantía de acceso a la jurisdicción y, en fin, todas las matizaciones del postulado constitucional de “afianzar la justicia”, resultan ser los pilares sobre los que han de estructurarse todos los procesos tributarios, y que en su defecto deben consagrar los jueces, en los casos sometidos a su decisión.

Pero todo lo hasta aquí reseñado no deja de resaltar algunas paradojas en ordenamiento argentino creando así grandes desafíos para los juristas. La primera de estas paradojas tiene el siguiente enunciado: el papel gravitante que tiene el régimen jurídico de la obligación tributaria tiene su justificación en la circunstancia de que las normas jurídicas que regulan los respectivos tributos constituyen el medio a través del cual se reciben concretamente los principios jurídicos que rigen la tributación. Las numerosas normas contenidas en la LPT dirigidas a configurar las potestades cognoscitivas y de determinación de la Administración tributaria también conciernen de modo preferente a las obligaciones tributarias, y ello tiene su reflejo en el sistema de acciones y recursos establecido en la misma ley. Ahora bien, mientras el contenido fundamental de las leyes y adjetivas se refiere predominantemente a las obligaciones tributarias, el Poder Ejecutivo y la Administración tributaria ejecutan su potestad reglamentaria organizando un sistema de percepción de la renta pública que tiende a restar importancia o directamente prescindir de los ingresos periódicos declarados por los contribuyentes del modo previsto por el legislador, estableciendo cada vez más numerosos y complicados regímenes de pagos a cuenta y de retención, percepción o liquidación a cargo de terceros. En lo que aquí interesa, el resultado se traduce en la pérdida de juridicidad de la actuación de la Administración tributaria y en la inutilidad de la

actividad de determinación, la que pierde importancia en la misma medida en que la renta pública se recauda mediante mecanismos que no precisan del complejo (pero constitucionalmente adecuado) sistema de la declaración periódica, y que carecen de vías recursivas idóneas para la tutela judicial como las previstas contra la determinación administrativa. De este modo, las escuetas normas contenidas en la LPT que delegan en la Administración la facultad de establecimiento de pagos a cuenta y percepción en la fuente terminan por disminuir sensiblemente la posibilidad y la trascendencia constitucional que tiene el sistema de control judicial de la actividad de la Administración en materia tributaria, en la forma querida por el legislador.

La segunda paradoja tiene una mecánica más sencilla. No se puede poner en duda la importancia que tiene el Tribunal Fiscal de la Nación como fuero habilitado para resolver variados conflictos tributarios. Entre las virtudes de su organización, se encuentra la posibilidad de discutir la existencia y medida de las obligaciones tributarias sin pago previo, lo que tiende a consolidar el derecho de defensa de los ciudadanos. Ahora bien, habiendo adoptado nuestra República el sistema federal de gobierno, y siendo que la actividad de determinación de los tributos creados por el Congreso nacional es ejercida por un organismo federal, habilitado para actuar en todo el territorio argentino, la circunstancia de que el Tribunal Fiscal tenga sede exclusivamente en la Ciudad de Buenos Aires termina conspirando contra la efectividad de la garantía de igualdad y el derecho de defensa de los ciudadanos, que es precisamente el valor que se quiso proteger mediante su instalación.

Existe en mi opinión una paradoja adicional en nuestro sistema jurídico, cuya premisa ha sido reiterada con cierta insistencia por parte de la Corte Suprema en los últimos años. Según las palabras de la Corte, los jueces deben ser extremadamente estrictos en el otorgamiento de medidas cautelares que dificulten la normal recaudación de los tributos, siendo ésta una expresión que traduce una toma de partido a favor de la preeminencia del interés público a la recaudación por sobre el interés de los ciudadanos a obtener la revisión judicial de los actos de la Administración. Más allá de las críticas que pueden formularse a la visión conflictivista que sostiene el pensamiento de la Corte, resulta difícil conciliarlo con la posibilidad que confiere el ordenamiento de recurrir ante el Tribunal Fiscal los actos administrativos que contienen determinaciones de obligaciones tributarias, no solamente sin pagar el monto determinado sino, además, sin necesidad de

otorgar garantía alguna a favor de la Administración. De esta manera, mientras resulta obvio que la apelación ante el Tribunal Fiscal de las determinaciones de oficio provoca demoras en la recaudación de los tributos, con el añadido de que no se exigen garantías para utilizar dicho recurso, la doctrina restrictiva de la Corte termina siendo utilizable únicamente en los supuestos en que se pretende obtener la revisión judicial de otros actos de la Administración tributaria, diversos de la determinación de oficio. Siendo que la ley de procedimientos dedica una parte numéricamente importante de sus preceptos a consagrar un sistema de efectiva tutela contra los actos de determinación de obligaciones tributarias (que a la sazón son los actos revestidos de mayor cantidad de formalidades por parte de la ley), y que además dichas normas de procedimiento respetan en términos generales los principios constitucionales arriba analizados, se termina por concluir que justamente en los demás casos, en los que la actuación de la Administración se encuentra menos determinada jurídicamente, y que por lo tanto debería ser sometida a un control más estricto por parte de los jueces, se termina postulando precisamente la solución inversa.

Entonces, a la luz de estas paradojas de nuestro sistema tributario, entre muchos otros corolarios que podrían ser analizados, los juristas deben enfrentar un desafío de importantes dimensiones, sobre todo en un momento histórico como el que nos toca vivir. El reto consiste en elaborar propuestas que permitan conciliar el interés general de asegurar el ingreso de los recursos tributarios en la forma querida por el legislador y aceptada por la Constitución, con otro interés, que también es general (aunque se reconduzca en intereses individuales), a garantizar una efectiva división de poderes del Estado como medio para obtener la eficacia del control judicial de los actos de la Administración tributaria, y de ese modo lograr la finalidad de asegurar la preeminencia de los principios constitucionales que rigen la tributación y los principios rectores del procedimiento tributario. El modesto aporte de estas líneas consiste en postular una ampliación de la juridicidad de la actividad de la Administración y una más amplia e igualitaria regulación de la potestad jurisdiccional de revisión de dicha actividad, lo que se podría lograr ampliando la competencia del Tribunal Fiscal con vías procesales idóneas o, por otro lado, instalando sedes permanentes del Tribunal Fiscal en cada localidad donde tenga asiento una Cámara Federal, con similar competencia territorial. Aunque se considera que se trata de algo obvio, estas ideas se asientan sobre la base de la creencia

de que dotar de recursos a la Administración de justicia no conspira contra la rápida recaudación, sino que ocurriría precisamente el fenómeno inverso, porque permitiría la más rápida dilucidación de las controversias tributarias.

II.10. PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA

La primera aproximación al principio de seguridad jurídica en materia tributaria se efectúa mediante la exigencia de certeza. Ya Adam Smith estableció cuatro cánones impositivos, ellos son: igualdad, certidumbre, comodidad de pago y economía de recaudación. El impuesto debe ser cierto y no arbitrario, el tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente como para cualquier otra persona. La certeza de lo que cada individuo tiene obligación de pagar es cuestión de tanta importancia que aún una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea un mal tan grande como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar. Por su parte, Sainz de Bujanda hace una doble manifestación respecto de la seguridad, haciendo la distinción de certidumbre del derecho y eliminación de la arbitrariedad. Para Gordillo, la seguridad jurídica demanda que la Administración respete la ley y que el legislador respete la Constitución.

En la Argentina, si bien en la Constitución Nacional no existe una mención explícita de este principio, puede inferírselo como contenido implícito de otros preceptos, más aún, a partir de 1994, con la constitucionalización de distintos tratados internacionales de derechos humanos. En nuestra jurisprudencia, ya hay un fallo temprano del año 1871 *in re* "Don Manuel Ocampo c/ administración de rentas del Rosario s/ mercaderías embargadas", donde se puede hallar una referencia implícita a la protección de la confianza legítima en materia tributaria. La gestión de la recaudación tributaria debe encontrar al Fisco sometido a la ley y a la jurisdicción como corresponde a un estado de derecho. Sólo en tales condiciones, el ejercicio de la potestad tributaria contribuiría al afianzamiento de la seguridad jurídica.

La seguridad jurídica, en un marco aplicativo, requiere dar satisfacción a los siguientes extremos: sometimiento de la actividad administrativa a la ley, interdicción a la Administración para crear tributos por vía analógica, exclusión del criterio de interpretar la ley *in dubio pro fisco*, debido proceso adjetivo, derecho a la tutela jurisdiccional efectiva,

entre otros. Más allá del valor de seguridad jurídica como principio estructural de nuestro estado de derecho no se debe desconocer que en determinadas circunstancias puede verse postergado por requerimiento de la comunidad en vista de imperativos de bien común.

Ahora bien para dar una visión más acabada sobre seguridad jurídica es útil incorporar algunas observaciones sobre su contravalor: la inseguridad jurídica. A título de ejemplo la división de poderes no es respetada, los legisladores sancionan leyes contrarias a disposiciones constitucionales, los jueces revocan precedentes, los funcionarios del estado ignoran los precedentes judiciales, se atribuyen efectos retroactivos a las regulaciones legislativas y administrativas.

II.10.1. TUTELA JUDICIAL: "SOLVE ET REPETE"

Spisso 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 la posibilidad de que un tribunal de justicia evalúe siquiera la procedencia de la suspensión de la intimación formulada por el órgano administrativo.

En nuestro ordenamiento jurídico, los art. 17 y 18 de la C.N. establecen la necesaria intervención de un magistrado judicial en un proceso para hacer efectivo el cobro compulsivo de las pretensiones patrimoniales coactivas que pueden demandarse a título de tributos. Desde el punto de vista constitucional el derecho de defensa en juicio es un derecho fundamental auténtico porque es anterior y superior al estado, como son la vida y la libertad del individuo.

Conforme a la más destacada doctrina judicial de la República, bien puede sostenerse que la inviolabilidad de la defensa en juicio de la persona y sus derechos reclama que no se prive a nadie arbitrariamente de la posibilidad de ser oído, de contar con patrocinio técnico, de ofrecer y producir pruebas para el esclarecimiento de los hechos como así también de una sentencia fundada, entre otras medidas conducentes a la solución del caso. Ésto se trata de hacer frente al poder público en amplias zonas de la actividad de la Administración que hasta épocas cercanas se encontraban inmunes o exentas de revisión judicial, lo que ha dado en denominarse "Derecho a la tutela judicial en sentido estricto", lo que importa eliminar las limitaciones a la habilitación de la instancia

dado de lo que se trata es intensificar el control sobre la acción administrativa y proteger al ciudadano de las posibles desviaciones de ésta. A tal efecto es necesario admitir la demandabilidad del estado y la revisión de los actos de determinación tributaria sin que sea menester dar satisfacción a recaudos irrazonables como los que impone el tránsito ritual de vías administrativas inconducentes o el pago previo del gravamen (la regla del *solve et repete*). Ésto implica que el derecho de acceder al proceso no debe ser teórico, sino efectivo y materializarse en los hechos.

A su vez la tutela judicial efectiva significa sobre todo una justicia a tiempo, lo que demanda una duración razonable de los procesos. Aquí es oportuno recordar las palabras de Gordillo, cuando advierte que "cuando en un juicio ordinario nos enteramos una década después del derecho judicialmente aplicable a nuestro caso, no hemos tenido acceso a la justicia sino a la historia".

Ya en nuestro país, el derecho a la tutela judicial efectiva se ha incorporado sin vacilaciones al ordenamiento constitucional por distintas vías y particularmente a partir de la reforma de 1994. A tenor de ella, en la primera parte del capítulo 2 "Nuevos derechos y garantías", art. 43, los institutos de la acción de amparo, el hábeas data y hábeas corpus, y por otra parte la constitucionalización de diversos tratados internacionales sobre derechos humanos que conducen a igual resultado.

Durante el proceso de la gestión de recaudación tributaria, que abarca los actos de verificación desplegados por la Administración previo a la formulación de los cargos, es necesario brindar un equilibrio a ambas partes de la relación jurídico-tributaria, como medio de hacer realidad la protección a la que debe aspirar todo estado democrático de derecho, o sea al Fisco como acreedor y a los obligados tributarios como deudores, asegurando que la resolución final contra el acto determinativo no sea inocua.

En el plano doctrinal el modelo de código tributario del CIAT faculta a la administración tributaria a practicar embargos precautorios de los bienes del contribuyente; facultad que parece exorbitante, primero, porque habilita directamente a la Administración a hacer embargos o inhibiciones generales de bienes sin la pertinente intervención policial y segundo, que cuando la medida, finalmente, se muestra impertinente no contempla el resarcimiento del contribuyente o responsable.

Por su parte, Spisso dice que tanto la Administración como el juez deben suspender la ejecutoriedad del acto administrativo si aprecian que se dan cualquiera de las causales enunciadas en el art. 12 de la ley 19.549, que tiende a asegurar el derecho de tutela judicial efectiva.

La autoridad nacional se ha pronunciado cada vez más coincidente en contra del mantenimiento del *solve et repete* e incluso ha sostenido que tal regla ha sido expulsada del ordenamiento jurídico como consecuencia de la adhesión y ratificación por la Argentina al pacto de San José de Costa Rica, aprobado por la ley 23.054 y en la actualidad elevada a rango constitucional por la reforma de 1994 (art. 75 inc. 22). Uno de los expositores más críticos a la regla es Giuliani Fontrouge. Por otra parte, la publicista Navarrine se ha ocupado de destacar como la acción declarativa de certeza prevista en el art. 322 del C.P.C.C.N. se ha convertido en el medio idóneo para prevenir el daño tributario y sortear la regla *solve et repete*. Por su parte, la C.S.J.N. en la causa "Microómnibus Barranca de Belgrano S.A.", 1998, entendió que el art. 8 inc. 1º de la Convención Americana sobre Derechos Humanos era operativo y no requería una reglamentación ulterior para ser aplicado.

Se puede decir que en el orden federal de la República Argentina, la regla *solve et repete* en su sentido estricto sólo rige en materia de aportes y contribuciones al sistema integrado de jubilaciones y pensiones conforme lo establece el art. 26 inc. b de la ley 24.463, pero no en materia impositiva.

En cuanto a la irretroactividad y anterioridad de las leyes tributarias respecto de los hechos imponible a los cuales debe aplicarse, constituye una garantía implícita que resulta de los arts. 1º, 14º, 17, 28 y 33 de la C.N. Como expresa García Belsunce: "Las leyes, entendidas como normas jurídicas que regulan relaciones de la vida humana y social, tiene una vigencia temporal; es decir, un tiempo a partir del cual se aplican y un tiempo en el cual expiran o dejan de aplicarse. Asimismo, y principalmente las leyes, tienen una temporalidad o vigencia en el tiempo que determina a cuales hechos de la vida real han de aplicarse en cuanto éstos puedan ser simultáneos, anteriores o posteriores a la fecha elegida por el legislador como vigencia de la norma". En consonancia con ello, nuestro Código Civil establece en su art. 3 que las leyes rigen para el futuro y son obligatorias luego de su publicación y de manera excepcional las leyes pueden tener

efectos retroactivos si el legislador en forma expresa o bien razonablemente implícita ha pretendido dárselos, siempre respetándose los principios constitucionales de justicia. Así se puede señalar que una disposición deja de tener vigor si ocurre alguno de los siguientes supuestos: en primer lugar, si ha transcurrido el tiempo de vigencia fijado en la misma norma o si ha ocurrido el supuesto de hecho en ella previsto y en el cual agota su virtualidad; en segundo lugar, cuando ocurre su derogación (total o parcial) siempre en forma "expresa"; y en tercer lugar, por derogación implícita (total o parcial) también mediante el nacimiento posterior de otra norma.

La Corte ya sostuvo en la causa "Insúa" el postulado de la proscripción de la retroactividad de la ley tributaria que dice ya no sólo se alimenta del derecho de propiedad, sino que la afirmación de este principio es el resultado de la conjunción de varios de los principios tratados hasta aquí (legalidad, certeza, seguridad, razonabilidad, equidad, etc.) todos confluyendo en valladar todo intento de retroactividad fiscal.

II.10.1.A. LA GARANTÍA DERIVADA DEL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA

La seguridad jurídica es sinónimo de respeto de la libertad individual al eliminar la posibilidad de que ella sea objeto de las restricciones, caprichos o ataques del poder público; permite a los ciudadanos prever el tratamiento que sus acciones habrán de recibir, así como las garantías de orden constitucional de que gozarán tales actos. Es la base para la confianza, requisito de la inversión y del desarrollo. Señala Ataliba^{Ataliba,} Geraldo, "Derechos humanos y tributación", trabajo presentado en las Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos, organizadas por la Asociación Internacional de Tributación y Derechos Humanos en Lima (1990), que la previsibilidad de la actuación estatal, consecuencia del esquema de constitución rígida, y la representatividad del órgano legislativo aseguran a los ciudadanos en mayor medida los derechos inscriptos en la Constitución, la paz y el clima de confianza que instauran las condiciones psicológicas necesarias para el trabajo, el desarrollo, la afirmación y la expresión de la personalidad. Enseña García Novoa^{García Novoa, César, ob. cit., 75 a 77.} "Estas son las exigencias mínimas de seguridad de un ordenamiento jurídico. Ello impone que la norma jurídica no pueda ser opaca, tanto en lo relativo a la descripción del presupuesto de hecho como a las consecuencias jurídicas de las normas, de tal manera que la misma ofrezca una estructura racional, de tal suerte que el empleo del método lógico-jurídico permita descubrir su sentido y sus conexiones" que lo correcto sería referirnos a un presupuesto mínimo de la seguridad, la que

comprenderá cuanto menos: a) existencia de la norma jurídica, es decir, que adquiere relevancia la positividad del ordenamiento; b) que tales normas positivas regulan, en razón de que ésto es lo mínimo que puede esperarse en torno a la previsibilidad de las normas; c) que los destinatarios de la norma conozcan esa existencia, y d) que la existencia previa y pública de la norma sea también una existencia regular, lo que significa que la norma tenga pretensiones de "definitividad", de manera que se expulsen las normas provisionales.

La inseguridad jurídica se manifiesta en datos tales como: 1) la excesiva carga tributaria que supere las exigencias reales del bien común junto a las posibilidades económicas del país; 2) la desproporción e inobservancia de la capacidad contributiva de los sujetos; 3) la arbitrariedad manifiesta en el comportamiento del fisco; 4) la notoria falta de equidad en la distribución de los fondos recaudados, y 5) el despilfarro administrativo de los fondos, entre otros. Existe una primera obligación del contribuyente de respeto del orden jurídico en general y de las obligaciones tributarias en particular, siendo un deber inexorable el cumplimiento de los deberes fiscales. Pero el Estado, observando adecuadamente el orden normativo, deberá ocuparse de crear las bases necesarias para lograr un razonable clima de paz o seguridad jurídica que permita el normal cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes despejándose dudas e incertidumbres. De esta forma los sujetos saben a qué atenerse y que en situaciones conflictivas sus demandas serán adecuadamente oídas en tribunales imparciales para protegerse de eventuales comportamientos arbitrarios

Altamirano, Alejandro C., "Consideraciones sobre el principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del derecho tributario", ponencia ante las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Lima, 1993.

También puede confrontarse Altamirano, Alejandro C., Legalidad, reserva de ley y seguridad jurídica en materia tributaria, publicado en la revista "Campus", 1998

La doctrina de la Corte Suprema recoge el concepto de bien común señalado que "del Preámbulo se desprende el concepto de que la constitución se propone el bienestar común, el bien común de la filosofía jurídica clásica" CSJN, "Quinteros, Leónidas S. c/Cía. de Tranvías Anglo Argentino", Fallos, 179:116 (1937) y específicamente aplicó el concepto de seguridad jurídica CSJN, "Rodríguez, Juan Ramón c/Compañía Embotelladora Argentina S.A. s/recurso de hecho", del 15/4/93, afianzándolo en diversos sectores, inclusive el tributario CSJN, "Autolatina Argentina S.A.", Fallos, 319:3208. La Corte textualmente sentenció en el consid. 20 que "... tampoco resultan atendibles los agravios fundados en las pautas interpretativas consagradas en los arts. 11 y 12 de la ley 11.683. Sin desconocer la significativa importancia que tiene el principio de realidad económica, su aplicación no

puede conducir a desvirtuar lo establecido específicamente por las normas legales que regulan la relación tributaria. Una conclusión contraria afectaría el principio de reserva o legalidad (Fallos, 220:5; 243:465; 251:78;253:47; 254:62) (Fallos, 253:332; 315:820 y causa 'Multicambio S.A. s/recurso de apelación', fallada el 1 de julio de 1993). Análoga aplicación puede hallarse en otras sentencias tales como "Scania Argentina S.A." y "Sevel Argentina S.A.", ambas del 21/12/96, publicadas en Rev. "Derecho tributario", t. XIV, ps. 58 y ss. También cfr. "Bernasconi Sociedad Anónima Inmobiliaria c/Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires", del 12/11/98, ED, t. 182, p. 539 y "Guerrero de Louge, Susana Ernestina Teresa y otros c/Municipalidad de Buenos Aires", del 12/11/98, ED, t. 182, p. 542.

García Novoa expresa que no se pueden ofrecer soluciones abstractas. El ordenamiento jurídico debería moverse en el sentido de limitar el otorgar seguridad, pero sin que ello implique la fosilización del derecho, lo que se produciría si el ordenamiento es inmóvil García Novoa, César, ob. cit., p. 89: "La frontera de la seguridad estaría, pues, en la profundización en la idea de capacidad económica, basada en la igualdad y generalidad, y ninguna reforma destinada a ahondar en estos valores puede entenderse contraria al principio de seguridad jurídica, si se dan con meridiana claridad los presupuestos de hecho que la justifiquen".

II.10.1.B. DETERMINACIÓN Y PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA

Tradicionalmente la doctrina ha considerado el principio de seguridad jurídica en una doble variante. Por un lado, el mandato del legislador introduce certeza en cuanto fija el conjunto de normas vigentes en virtud de las cuales se producirán exacciones tributarias de modo que los contribuyentes sepan a qué atenerse. Negativamente, el principio de seguridad tiene como objetivo la cancelación de la arbitrariedad en la fase de aplicación de los tributos. Habrá seguridad jurídica cuando el acto de determinación sea "regular", es decir, ajustado a la norma aplicable. Por el contrario, se introducirá la arbitrariedad en la medida en que el acto sea "irregular", es decir, cuando confronta con el derecho vigente. En la determinación el fisco está obligado a "declarar" el derecho vigente aplicable a la situación concreta del contribuyente y, por otro lado, un apartamiento conduce inexorablemente al acto arbitrario.

II.10.2. SEGURIDAD JURÍDICA Y TRIBUTACIÓN

II.10.2.A. APROXIMACIÓN HISTÓRICA AL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA

La primera aproximación al principio de seguridad jurídica en materia tributaria, si bien el abordaje se efectúa a través de la exigencia de certeza, se encuentra en una clásica obra del pensamiento económico. Adam Smith, en el año 1776, recogió en el libro quinto de su *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, cuatro cánones impositivos que habrían de invocarse desde entonces en incontables ocasiones. Ellos son: igualdad, certidumbre, comodidad del pago y economía en la recaudación.

Por la segunda de las reglas se consigna: "El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. Donde ocurra lo contrario resultará que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir estará más o menos sujeta a la férula del recaudador, quien puede muy bien agravar la situación contributiva en caso de malquerencia, o bien lograr ciertas dádivas, mediante amenazas. La incertidumbre de la contribución da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aún cuando no incurran en corrupción y abuso. La certeza de lo que cada individuo tiene obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, que aún una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea un mal tan grande -según la experiencia de muchas naciones- como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar" Smith, Adam, *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*.

Seguendo a Sáinz de Bujanda puede sostenerse que "La seguridad, en su doble manifestación -certidumbre del Derecho y eliminación de la arbitrariedad- ha de considerarse ineludiblemente en función de la legalidad y de la justicia. Ésta última y la seguridad son valores que se fundamentan mutuamente y que, a su vez, necesitan de la legalidad para articularse de modo eficaz" Sáinz De Bujanda, Fernando, "Reflexiones sobre un Sistema de Derecho Tributario Español. En torno a la revisión de un Programa", trabajo destinado a la *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid, en Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero*, t. III, ps. 145 y ss., parágrafo D): "El principio fundamental de la seguridad jurídica", subparágrafo a): "Premisas teóricas y constitucionales", punto b'): "La seguridad jurídica en el marco de las leyes fundamentales del Estado español", subpunto c'"): "Estímulos para el mantenimiento y vigorización del principio", Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, ps. 329 y ss., en particular p. 330

Por otra parte, según Ataliba, el Derecho es por excelencia instrumento de seguridad jurídica. Es él quien asegura a gobernantes y gobernados sus recíprocos derechos y

deberes, haciendo viable la vida social. Este autor recoge también los conceptos de Gordillo, para quien la seguridad jurídica demanda: 1º) que la Administración respete la ley; y 2º) que el legislador respete la Constitución ^{Gordillo, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo*, T.I, Capítulo III, "Bases políticas constitucionales y sociales del derecho administrativo", Macchi, Buenos Aires, 1974, p. 21}, puesto que ya no basta con que la Administración esté sometida a la ley, sino que es también necesario que la ley esté sometida a la Constitución; es decir, que haya un orden jurídico superior al mismo legislador, perfeccionando el dogma de la soberanía por el de la soberanía del pueblo en la Constitución. Asimismo, Ataliba señala que los principios que expresan, delimitan y dan sentido a la aparición de la seguridad jurídica en el marco constitucional -ideario de fines del siglo XVIII, al impulso de las revoluciones francesa y norteamericana-, son:

- La supresión de la incertidumbre y de la sorpresa en el obrar estatal,
- La certeza del Derecho,
- El consentimiento en la formación de la ley,
- La representatividad de los gobernantes,
- La lealtad del Estado que se expresa en el estándar anglosajón del *debido proceso legal*,
- La previsibilidad del Derecho y de las consecuencias jurídicas que se derivan del obrar de los particulares,
- La protección de la confianza (Paulick, H. Kruse, Hensel),
- La interdicción de la arbitrariedad.

Valdés Costa señala que si bien los principios jurídicos fundamentales de la Constitución se proyectan sobre todas las ramas del ordenamiento, adquieren particular significado en el Derecho Tributario porque en él, "el Estado asume la triple función de creador de la obligación, acreedor de ella y juez de los conflictos que se presenten" ^{Valdés}

Costa, Ramón: *Instituciones de Derecho Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1992, p. IX

En las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Buenos Aires, Argentina en 1989, al tratar el Tema I: "Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente", se hace alusión

al principio de seguridad jurídica en los considerandos al referir que la presión fiscal conjunta afecta derechos y garantías consagrados en los Ordenamientos Fundamentales, agregando: "Que entre dichas garantías se han enunciado como eventualmente comprometidas -individual o conjuntamente consideradas- las del derecho de propiedad (no confiscación); del respeto de la capacidad contributiva o económica; del derecho a trabajar, comerciar o ejercer industrias lícitas; de la igualdad; de la equidad; del progreso individual, social o colectivo; de la razonabilidad, de la interdicción de la arbitrariedad; y de la seguridad jurídica, entre otras varias".

II.10.2.B. LA SEGURIDAD JURÍDICA COMO VALOR, PRINCIPIO Y DERECHO HUMANO FUNDAMENTAL

Bocchiardo, en el resumen conclusivo de su Informe por la Argentina, destaca en el Tema I: "El principio de la seguridad jurídica en la creación y ampliación del tributo"^{XVI} Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, reproducción del Informe por la Argentina, distribuido durante la realización del congreso, y sobre el concepto y las condiciones para la realización de la seguridad jurídica lo siguiente:

- a) "Además de un valor jurídico, es un derecho fundamental del hombre, inalienable, imprescriptible, universalmente válido, anterior y superior al Estado y al ordenamiento normativo;
- b) Es aconsejable su reconocimiento explícito en los textos constitucionales;
- c) Su consagración explícita o implícita en los textos constitucionales implica reconocer al hombre como sujeto activo de un "derecho público subjetivo", que le permite gozar de un *status* o situación jurídica, que el Estado, como sujeto pasivo, está obligado a respetar, asegurar y promover, no sólo normativamente, sino mediante conductas que pueden consistir en prestaciones positivas o en abstenerse de realizar algún acto que lo pueda afectar;
- d) En el supuesto de que exista una colisión entre el derecho invocado por el Estado para ejercer su potestad tributaria con algún "derecho público subjetivo" del hombre, éste debe prevalecer sobre aquel por ser ontológicamente anterior".

La seguridad constituye un principio de derecho recibido, conforma un valor de elevado rango en todo ordenamiento jurídico ^{Parejo Alfonso, Luciano, *Constitución y Valores del Ordenamiento*, Capítulo V: "Los valores y el orden de valores en y del ordenamiento jurídico del Estado", Centro de Estudio Ramón Areces, Madrid, 1990, ps. 117 y ss} y la Constitución de la República Argentina sustenta un derecho público subjetivo merecedor de tutela y garantía.

En el derecho judicial argentino hay un temprano precedente en el cual se puede hallar una referencia implícita a la protección de la confianza legítima en materia tributaria, manifestación nuclear en vinculación con el concepto de seguridad jurídica. Ello ocurrió hace 130 años, *in re* "Don Manuel Ocampo con la Administración de Rentas del Rosario, sobre mercaderías *embargadas*" ^{Fallos, 10:203, sent. del 27/06/1871}, donde, a raíz de una interdicción trabada por la Administración Fiscal sobre productos integrados por un despachante dejó expuesto. A su vez, *in re* "Autolatina Argentina S.S. (TF 12.463-I) v. Dirección General Impositiva" ^{Fallos, 319:3208, sent. del 27/12/1996}, en el voto de la mayoría, considerando 20, en lo aquí interesa, puede leerse: "Que tampoco resultan atendibles los agravios fundados en las pautas interpretativas consagradas en los arts. 11 y 12 de la ley 11.683. Ello es así pues, *sin desconocer la significativa importancia que tiene en esta materia el principio de la "realidad económica", su aplicación no puede conducir a desvirtuar lo establecido específicamente por las normas legales que regulan concretamente la relación tributaria. Una conclusión contraria afectaría el principio de reserva o legalidad -al que ya se ha hecho referencia-, supondría paralelamente un serio menoscabo de la seguridad jurídica, valor al que este Tribunal ha reconocido a sí mismo jerarquía constitucional* ^{cfr. Fallos, 220:5; 243:465; 251:78; 253: 47; 254: 62; 316: 3231; 317:218}, *e importaría prescindir de "la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria"* ^{Fallos, 253:332; 315:820; 316:1115}.

II.10.2.C. SEGURIDAD JURIDICA Y POTESTAD TRIBUTARIA NORMATIVA

No cabe duda de que el principio de seguridad jurídica adquiere plenitud en tanto se lo vincule en el ejercicio de la potestad tributaria normativa, con el cumplimiento estricto de determinados recaudos, tales como: vigencia institucional plena, realización concreta de los principios, derechos y garantías constitucionales, reserva de la ley en materia

tributaria, mínima flexibilización de la apuntada reserva, irretroactividad de las normas tributarias, sometimiento a la regla de jerarquía normativa, continuidad y estabilidad de las normas tributarias y transparencia, precisión y simplicidad en los preceptos, supresión de los conceptos jurídicos indeterminados, limitado uso de presunciones legales determinativas y codificación sistemática del derecho tributario.

II.10.2.D. VIGENCIA INSTITUCIONAL PLENA

Altamirano sostiene que: "La primera condición de sustento de la seguridad jurídica es la estabilidad institucional, reconociendo a la Constitución Nacional como la base del ordenamiento jurídico positivo de la Nación. Sin continuidad institucional no puede haber seguridad jurídica" Altamirano, Alejandro C., *Consideraciones sobre el principio de seguridad jurídica en la creación y ampliación del derecho tributario*, parágrafo 4: "Las condiciones básicas de la seguridad jurídica: necesaria concurrencia de la estabilidad institucional, económica y jurídica", punto 4.1: "La estabilidad institucional. El fortalecimiento del sistema democrático", reproducción del trabajo distribuido durante el congreso. XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Lima, Perú, en 1996

En la Argentina, si bien en la Constitución Nacional no existe una mención explícita al principio de seguridad jurídica, puede inferirse como contenido implícito de otros preceptos, más aún a partir de 1994, con la constitucionalización de Tratados Internacionales sobre Derechos Humanos, mientras que en el orden provincial y en el plano estrictamente tributario se lo ha plasmado mediante la regla de la certeza. Ejemplo de éstas constituciones provinciales son: Constitución de la Provincia de Córdoba en su artículo 71; Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur en su artículo 68; Constitución de la Provincia del Chaco en su artículo 59; y Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en el art. 51.

CAPÍTULO III. OTRAS LIMITACIONES INDIRECTAS

Como ya se analizó en el capítulo anterior, las facultades del Fisco, indefectiblemente, no son ilimitadas y deben ser ejercidas dentro de los límites que surgen de la Constitución Nacional y la legislación vigente. Por ejemplo, el derecho a la intimidad, la inviolabilidad del domicilio y el secreto de correspondencia y comunicaciones. Dentro de los límites legales a las potestades de la AFIP-DGI se puede mencionar el secreto bancario, el secreto fiscal y el secreto profesional.

III.1. DERECHO A LA INTIMIDAD

El derecho a la intimidad se encuentra reconocido en el art. 19 de nuestra Constitución. También se encuentra reconocido en el art. 11 de la Convención Americana de Derechos Humanos y en el art. 17 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y presupone, como ha señalado Bidart Campos, "la tutela jurídica de la vida privada, por lo menos, dos campos afines: a) el de las actividades o abstenciones del sujeto que no perjudican a terceros y cuyos efectos solamente en la propia persona; b) el de la moral personal o autorreferente, que no se proyecta simultáneamente a la moral impersonal, o intersubjetiva, o social" ⁵⁶ Cfr. Bidart Campos, G., Tratado elemental ..., ps. 253 y 254.

En relación con dicho derecho, nuestra Corte Suprema de Justicia, en una sentencia ampliamente conocida "Ponzetti de Balbín", de fecha 11/12/1983, sentencia con claridad que "en relación directa con la libertad individual protege (el derecho a la privacidad e intimidad) un ámbito de autonomía individual constituida por sentimientos, hábitos y costumbres, las relaciones familiares, la situación económica, las creencias religiosas, la salud mental y física y, en suma, las acciones, hechos o datos que, teniendo en cuenta las formas de vida aceptadas por la comunidad están reservadas al propio individuo y cuyo conocimiento y divulgación por los extraños significa un peligro real o potencial para la intimidad.

En el ámbito tributario, nuestro más Alto Tribunal tuvo oportunidad de referirse a la posible afectación de este derecho constitucional ante el pedido de informes solicitado por la AFIP-DGI al Colegio Público de Abogados de la Capital Federal. En dicha solicitud el organismo fiscal solicita al mencionado Colegio un informe sobre el número de documento

y fecha de nacimiento, así como fecha de colegiación de los abogados matriculados en dicha Institución. Ante dicho pedido, y por considerarse que se violaba el derecho a la intimidad o privacidad de los colegiados, el Colegio Público de Abogados inicia una acción judicial a fin de que fuera dejada sin efecto la solicitud del fisco nacional. En dicha causa la Corte Suprema de Justicia reitera la doctrina mencionada en el fallo antes citado, agregando que “debe también recordarse que el requerimiento de la Dirección General Impositiva, relacionado con lo establecido por el art. 22 de la ley 24.447, tiene por objeto reunir los datos atinentes al control de los aportes previsionales que deban efectuar los profesionales universitarios que actúan en forma autónoma”. A renglón seguido se señala que “si se tiene en cuenta el organismo que solicitó la medida, la atinencia que guarda con fines perseguidos -facilitar la determinación y percepción de recursos que el ordenamiento jurídico ha encomendado al aludido organismo- y la vía elegida a tal efecto, resulta claramente inconsistente colegir que los datos requeridos afectan “ese ámbito de autonomía individual” que constituye el contenido del derecho que se dice cercenado, de suerte que no parece que la “divulgación” de ellos -con el alcance aquí indicado- pueda significar un peligro real o potencial para la intimidad, en el caso, de los matriculados de la abogacía”. Cfr. CSJN, 13/2/98, “Estado Nacional -DGI- c/Colegio Público de Abogados de la Capital Federal”, Rev. “Impuestos”, t. LIV-A, ps. 726 a 729. La lectura del mencionado fallo permite concluir que no habría afectación al derecho a la intimidad cuando la información solicitada por el fisco nacional no afecte el ámbito de autonomía individual del sujeto, y en opinión del Alto Tribunal la solicitud de la fecha de nacimiento, número de documento y fecha de matriculación en el Colegio público no afecta ni perjudica dicho ámbito de privacidad.

En definitiva, y como bien lo dice nuestra Corte Suprema de Justicia en otro considerando de la sentencia mencionada, se podrá alegar la violación al derecho a la intimidad cuando la injerencia o intromisión del fisco nacional sea arbitraria o abusiva en la vida de los contribuyentes. Es abusiva cuando: 1) no existe sustento legal que habilite al funcionario u organismo a solicitar información al contribuyente o terceros, y 2) los datos o la información solicitada al contribuyente o terceros carecen de trascendencia tributaria Carranza Torres señala que “El mecanismo de valoración de situaciones de injerencia de las autoridades fiscales en los datos de las personas estará dado a nuestro entender, por la adecuación de la misma a los principios de legalidad y razonabilidad. Es decir, que como primer punto deberá observarse si la actividad desarrollada se halla sustentada en una norma legal que lo autorice. Superado dicho primer requisito, deberá analizarse si lo solicitado resulta relevante para el organismo fiscal a los efectos de posibilitar

el cumplimiento de sus funciones de contralor (relevancia tributaria). Sólo en caso de resultar afirmativas ambas conclusiones, podrá concluirse que se está ante una solicitud legítima” (cfr. Carranza Torres, L.R., El derecho de intimidad en materia fiscal, ED, diario del 15/11/01, p. 8). A ello habría que agregar que la solicitud tenga una finalidad específica y ajustada a derecho

III.2. SECRETO DE CORRESPONDENCIA Y COMUNICACIÓN

Íntimamente relacionado con el derecho a la intimidad se encuentra el secreto de correspondencia y comunicación reconocido en el art. 18 de la Constitución Nacional, y cuya protección hace que sólo mediante orden de juez competente puedan un funcionario público u organismo de control o de seguridad intervenir la correspondencia o las comunicaciones de los ciudadanos⁶². el artículo 234 del Código Procesal Penal establece: “Siempre que lo considere útil para la comprobación del delito el juez podrá ordenar, mediante auto fundado, la interceptación y el secuestro de la correspondencia postal o telegráfica o de todo efecto remitido por el imputado o destinatario a éste, aunque sea bajo nombre supuesto”. Se entiende que no sería necesario requerir orden de allanamiento para aquellos documentos que la ley expresamente exige llevar a los contribuyentes, como es el caso de los recibos, facturas, libros contables u otra documentación requerida por la AFIP-DGI en los términos del art.7º del decreto 618/97, como hemos visto anteriormente.

III.3. DERECHO A NO AUTOINCLUPARSE

El planteo es sencillo: ¿Puede el contribuyente ante un requerimiento del fisco nacional negarse a exhibir sus libros o papeles amparado en el derecho de no autoincluirse recogido en el art. 18 de nuestra Constitución?. El contribuyente debe saber que toda la información o documentación que brinde al fisco nacional será utilizada en su contra al fijarse la sanción por omisión o defraudación de impuestos y, más aún, que la repartición u oficina encargada de determinar el impuesto será la misma que aplique la multa o sanción. Por lo tanto, ¿puede el contribuyente negarse desde un principio a brindar la información o documentación requerida por el fisco nacional de conformidad con el art. 35 de la LPT antes analizado?. Claro está que si la respuesta es afirmativa se podría sostener que ello conduciría a la “quiebra” del sistema sobre el cual se asienta la recaudación de tributos, por cuanto ningún contribuyente prestaría documentación al fisco y ello haría imposible a dicho organismo determinar los ingresos de los contribuyentes o terceros , por ende, los tributos a ingresar^{Spisso entiende que “en materia}

tributaria el principio de inmunidad de declaración no puede ser opuesto al deber de colaboración de los contribuyentes y terceros en la tarea de fiscalización a cargo de los organismos recaudadores, ya que ello produciría efectos paralizadores de la actividad administrativa de comprobación del cumplimiento que de las obligaciones fiscales hagan los contribuyentes, privando a la Administración fiscal de una pieza esencial, sin la cual frustrarían en gran medida la consecución de los objetivos a su cargo" (cfr. Spisso, R. *La imposibilidad...*, p. 14). La opción contraria es que el contribuyente, bajo amenaza de sanción (arts. 38 y 39 de la LPT, principalmente), entregue la documentación requerida y se someta al poder sancionador del Estado basado en su propia documentación que "voluntariamente" entregó al fisco nacional Fallos, 192:229; 195:56; 200:495; 205:173; 270:29; 271:338, entre otros

Antes de dar mi opinión sobre el tema, debo realizar una pregunta previa y ella es si la garantía de no inculpabilidad es aplicable a la materia tributaria o sólo se aplica al proceso estrictamente penal. La respuesta no puede ser otra que aplicar al proceso sancionatorio tributario las mismas garantías que las aplicables en el proceso penal por cuanto nuestra Corte Suprema tiene dicho que las sanciones tributarias presentan naturaleza penal Fallos, 192:229; 195:56; 200:495; 205:173; 270:29; 271:338, entre otros y les son aplicables, por ende, los mismos principios o garantías que al proceso penal (personalidad de la pena, *non bis in idem*, retroactividad de la ley penal más benigna, bagatela). De esta manera, entendemos que la garantía contemplada en el art. 18 de la Constitución Nacional resulta aplicable al ámbito tributario sancionador. Sentado lo anterior, corresponde entonces analizar la posibilidad de que el contribuyente se niegue a prestar documentación al fisco amparándose en la garantía de "no declarar contra sí mismo". Así, el Alto Tribunal norteamericano sostiene:

1. La Quinta enmienda "no person (...) shall be compelled in any criminal case to be a witness against himself"
2. La Quinta Enmienda no prohíbe la obligación de aportar evidencias que pueden ser inculpativas (libros de contabilidad), sino que es aplicable cuando se obliga al acusado a declarar contra sí mismo En este sentido es sumamente interesante el voto en disidencia del *Justice Stevens* en el fallo "Doe v. United States", 478 U.S. 201 (1998)
3. El privilegio de la Quinta Enmienda no es aplicable a las personas jurídicas cfr. Lisicki, F., ob. cit., p. 430

4. El privilegio tampoco se aplica respecto de los papeles de trabajo utilizados por el contador para la elaboración de la declaración jurada del contribuyente ^{En "Fisher v. United States" (425 U.S. 391-1976-)}

En nuestro país no existe una doctrina jurisprudencial pacífica sobre el tema. Así, se sostuvo que la garantía en cuestión es aplicable a las personas físicas y no puede invocarse cuando se requiere presentar documentos que pertenecen a una asociación, aún cuando de esos documentos pudieran derivar riesgos de incriminación para el agente de la persona jurídica que los tiene en su poder ^{CNPen. Econ., Sala A, 15/11/94, "Alfa Compañía de Seguros s/Ley Penal tributaria". En igual sentido, de la misma Sala, "Estruct Horm S.A. s/ley 23.771" (cfr. Lisicki, F., ob. cit., ps. 439 y 440)}

En lo que se refiere a la opinión de la doctrina, Lisicki afirma: "toda vez que se exija del imputado una activa cooperación en el aporte de pruebas autoincriminatorias, y esa exigencia se concrete a través de medios coactivos estaremos en presencia de una violación a la garantía contra la autoincriminación". Álvarez Echagüe sostiene que "si la fiscalización sólo tuviera como objeto el establecer si el accionar del contribuyente se ajusta a la normativa tributaria y, en caso de detectarse que ello no es así, determinar la cuota tributaria y cuantificar el monto dejado de ingresar al fisco, no podría el sujeto alegar que se ha violado su derecho a no declarar contra sí mismo, pues en el caso prevalecen los deberes de colaboración que tiene el contribuyente para con el Estado. Por el contrario, cuando los procedimientos de control de la Administración Tributaria no tienen como objeto sólo verificar y fiscalizar, sino también el llevar adelante procesos sancionadores en caso de detectar posibles infracciones o delitos, es necesario que el fisco despliegue su actividad inspectora de acuerdo con los principios constitucionales y legales, ya que estarán en juego otros intereses, en su caso, hasta la libertad del sujeto, por lo cual las exigencias en cuanto al respecto de esos derechos individuales son mucho mayores" ^{Cfr. Álvarez Echagüe, J. M., *El derecho a no declarar contra sí mismo...*, p. 1131}

Coincido plenamente con la opinión de los autores mencionados y, por tanto, soy de la idea que la prueba colectada durante el proceso verificador no podría ser utilizada por el fisco para imponer sanciones al contribuyente. Ahora bien, la realidad de nuestro sistema tributario hace que dicha prueba no sólo sea colectada en el proceso verificador, sino además se lo hace bajo amenaza de una sanción pecuniaria (arts. 38 y 39). Si se aplicase lo sostenido anteriormente, dicha prueba de ninguna manera podría servir de

base para imponer al contribuyente una sanción por omisión o defraudación de impuestos. Lamentablemente, la realidad indica lo contrario. Entiendo que una posible solución podría venir de la separación de la etapa de verificación y la etapa sancionatoria. En este sentido, el principio de inocencia es un baluarte de la libertad individual para poner freno a los atropellos de que pudiere ser objeto. Otro principio es la protección del domicilio y los papeles privados, que se corresponde con la preservación del derecho a la intimidad.

III.4. SECRETO FISCAL Y BANCARIO

Sin perjuicio de ello, puede verse en relación con el secreto fiscal, entre otros, Corti, A. H., e Iujvidiv, J. H., *La derogación el secreto fiscal y la creación de una pena tributaria por vía reglamentaria*, "Periódico Económico Tributario", n° 185, 27/7/99; Navarrine, S. C., *Secreto fiscal. la publicidad en otro avance sobre los derechos personales*, "Periódico Económico Tributario", n° 184, 13/7/99; Wolfsohn, A., y Schuster, C., *Secreto fiscal: un derecho a la intimidad. Panorama internacional y nacional*, "Periódico Económico Tributario", n° 103, 1996. Asimismo, la siguiente jurisprudencia: CNCiv., Sala B, 3/6/77, "Monforte, Wladimiro Jesús c/Domenech, Marcelo y otros", ED, t. 74, ps. 179 a 184; CSJN, 15/9/43, "Municipalidad de Rosario c/Valenti de García, Francisca", Fallos, 196:581; id., 1/4/59, "Francisco Racca c/José Cara y otros", Fallos, 243:221.

III.5. SECRETO PROFESIONAL

Otro de los límites en su tarea de verificación y fiscalización tributaria es el secreto profesional de quien haya adquirido información como consecuencia o en ejercicio de una profesión. De esta manera, quien se encuentra en dicha situación podrá negarse a prestar información a quien lo solicite (sea el fisco nacional o cualquier otro organismo) cuando la aportación de la misma suponga revelar el secreto otorgado por un cliente. El fundamento no es otro que el resguardo del derecho a la intimidad.

En el ámbito tributario, no resultaría extraño que existiera una colisión entre el secreto profesional y las facultades con que cuenta el fisco nacional para obtener informaciones de terceros. En dicho caso, no tenemos duda de que el bien jurídico que se

tutela al garantizar el secreto profesional debe ser privilegiado y el abogado o contador debe rechazar, amparado en el secreto profesional, cualquier requerimiento que suponga violar o desconocer los conocimientos o información que hubiesen sido obtenidos en ejercicio o consecuencia de la profesión. Interesante es la situación que se presenta con lo establecido en la Resol. Gral. N° 1375, que fija un régimen de información de toda operación económica, cualquiera sea su naturaleza, aún a título gratuito, concertada entre residentes en el país y quienes actúen en carácter de representantes de sujetos o entes del exterior. Entre quienes deben informar, se menciona a quienes intervengan en calidad de prestadores de servicios (escribanos, bancos, etc.). En dicha operación la pregunta que surge es si el abogado que interviene en una operación de las mencionadas en la Resol. Gral. N° 1375 debe prestar información a la AFIP-DGI. Soy de la opinión de que dicha información en ningún caso puede violar el secreto profesional y, por ende, el profesional podría excusarse de dar toda información que viole dicho secreto.

CAPÍTULO IV. CONCLUSIONES

En este trabajo se pretende demostrar que tanto legislativa como jurisprudencialmente existen numerosas limitaciones a la potestad tributaria del Estado, como así también la necesidad de respetar estos límites constitucionales para proteger los derechos de los ciudadanos. Debido a la amplitud del tema desarrollado, no debe considerarse el presente como una investigación concluida, ya que mi intención es la de sentar bases para continuar con la búsqueda de mayores conocimientos.

Entiendo que se justifica ir avanzando hacia ciertas limitaciones que deba tener en cuenta el Órgano Fiscalizador (AFIP-DGI), al momento de ejercer sus funciones, en especial la de Verificación y Fiscalización, en aras de no afectar los principios básicos otorgados por nuestra Constitución Nacional. Así el derecho a la propiedad, la prohibición de declarar contra sí mismo, el derecho de comerciar, a trabajar, etc., deben oponerse ante aquella pretensión fiscal que, en su tarea, afecte estos principios básicos.

Los derechos y garantías, contenidos en la Carga Magna, pueden y deben ser ejercidos en defensa del contribuyente ante abusos de la Administración, ya que ésta incurre, muchas veces, en una discrecionalidad que desconoce derechos allí consignados.

Es por ello que se ve con gran auspicio la necesidad de implementar un ordenamiento (código, carta, etc.) con todas las garantías y derechos del contribuyente establecidos ya en la C.N., conjuntamente con algunos aspectos de tiempo y forma en el proceso de Verificación y Fiscalización que brinde remedios efectivos e inmediatos, cuando se desconozcan los derechos constitucionales al contribuyente; permitiendo así una mejor relación fisco-contribuyente; objetivo que ya ha sido cumplido en la legislación internacional como la "Carta de Derechos del Contribuyente" de Estados Unidos o el "Estatuto del Contribuyente" de España. Es así que deberíamos recoger la experiencia de los estatutos aprobados bajo otras legislaciones para aplicarlas en la Argentina, respetándose desde ya los principios generales básicos emanados de nuestra Constitución Nacional, así como los incorporados por la reforma constitucional del año 1994 y el recurso de *habeas data*, acción de amparo y el reconocimiento de los derechos que emanan de las Convenciones Internacionales a las que el país se ha adherido. Al mismo tiempo entiendo que ese reglamento debería contener aspectos operativos de la

relación fisco-contribuyente tratando de lograr la relación menos traumática posible entre ambos.

En definitiva, si bien el texto constitucional como la jurisprudencia de nuestro país le da al contribuyente distintas defensas que puede esgrimir ante el abuso de la administración tributaria, es indispensable a esta altura de los acontecimientos el reagrupamiento o codificación de los derechos y garantías que limitan la potestad o accionar de la Administración Tributaria, todo ello en una norma jurídica que permita una mejor actuación de la administración y que pondere todos los factores que perturban la relación fisco-contribuyente.



BIBLIOGRAFIA

- ALTAMIRANO, A., 2003, "El procedimiento Tributario", Ed. Abau de Rodolfo Depalma (Buenos Aires, Argentina).
- ÁLVAREZ VÉLEZ, M.I., ALCÓN YUSTAS, M.F. 1996. *Las constituciones de los quince Estados de la Unión Europea (textos y comentarios)*. Ed. Dykinson (Madrid, España). pp. 407 y ss., en particular ps. 415, 418 y 431.
- ASOREY, ATCHABALTIAN, BAISTROCCHI, CASÁS, NAVARRINE, GARCÍA BELSUNCE, H. Y OTROS; 2003, "Tratado de Tributación", Tomo 1 y 2, Ed. Astrea (Buenos Aires, Argentina).
- ATALIBA, G. 1990. "Derechos humanos y tributación". Presentado en las Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos, organizadas por la Asociación Internacional de Tributación y Derechos Humanos en Lima, Perú.
- BARNÉS VÁZQUEZ, J. 1993. "La tutela judicial efectiva en la Constitución alemana". En *La protección jurídica del ciudadano (procedimiento administrativo y garantía jurisdiccional)*. Estudios en homenaje al profesor Jesús González Pérez. Ed. Civitas (Madrid, España).
- BERTAZZA, H.J. y J.A. DÍAZ ORTIZ. 2003. *La relación Fisco-contribuyente*. Buenos Aires (Errepar S.A.). 176 pp.
- BIDART CAMPOS, 1996, "Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino", Tomo I y II, Ed. SA Editora Comercial, Industrial y Financiera (Buenos Aires, Argentina).
- BOBBIO, N. 1993. "Igualdad". En *Igualdad y Libertad*. Ed. Paidós (Buenos Aires, Argentina).
- BUITRAGO, I., GUZMÁN, L., SÁNCHEZ SUCCAR, M.A., 2001, "Procedimiento Fiscal", Ed. Errepar (Buenos Aires, Argentina).
- CALVO ORTEGA, R. 1971. *La interpretación de las exenciones tributarias*. Hacienda Pública Española 13: 115.
- CARRANZA TORRES, L.R. 2001. *El derecho de intimidad en materia fiscal*. ED, diario del 15/11/01. p. 8.

- CASÁS, . . "El principio de igualdad en el Estatuto del Contribuyente (Paralelo entre el pensamiento de Valdés Costa y la doctrina y jurisprudencia de la República Argentina)". *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario* 3:225-277.
- CELDEIRO, E.C., 2005, "Procedimiento Fiscal", Ed. Errepar (Buenos Aires, Argentina).
- CIANCIARDO, J. 2000. *El conflictivismo en los derechos fundamentales*. Ed. Eunsa (Pamplona, España).
- CÓDIGO PROCESAL CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACIÓN Y LEYES COMPLEMENTARIAS, Ed. AZ, (Buenos Aires , Argentina).
- CONSTITUCIÓN NACIONAL, 1996, Ed. AZ Editora (Buenos Aires , Argentina).
- CORTI, . 1997. *Derecho financiero*. Ed. Abeledo-Perrot (Buenos Aires, Argentina). ps. 132 y ss.
- DAYENOFF, D.E., 2003, "Código Procesal Penal de la Nación", Ed. Garcia Alonso (Buenos Aires, Argentina).
- DÍAZ SIEIRO, H.D. . *¿Un nuevo criterio de la Corte Suprema sobre las medidas cautelares que suspenden sus efectos de actos administrativos?*. *Periódico Económico Tributario* IV, nº 104:pp. 1 y ss., en particular p. 4.
- DUVERGER, M. 1987. *Les constitutions de la France*, 11ª ed. Presses Universitaires de France (Paris, Francia). p. 37.
- EINAUDI, L. 1963. *Mitos y paradojas de la justicia tributaria*. Ed. Ariel (Barcelona, España). p. 155.
- FAGAN, . "Teorías de la imposición progresiva". *Ensayos de economía impositiva* en Musgrave-Shoup (eds.). p. 53.
- FAURE, C. 1995. *Las declaraciones de los derechos del hombre de 1789*. Fondo de Cultura Económica, México.
- FOLCO, C.M. 2000. *Procedimiento Tributario. Naturaleza y estructura*. Buenos Aires (Rubinzal Asociados S.A.). 544 pp.
- GARCÍA BELSUNCE, H.A. 1994. *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires (Ed. Depalma). 377 pp.

- GARCÍA NOVOA, C. 2000. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Ed. Marcial Pons (Madrid, España). p. 106.
- GARCÍA VIZCAÍNO, C. 1996. *Derecho Tributario. Tomo I: Parte general*. Buenos Aires (Ed. Depalma). 396 pp.
- GARCÍA VIZCAÍNO, C. 2000. *Derecho Tributario. Tomo II: Parte general (continuación)*. 2º ed. Buenos Aires (Ed. Depalma). 502 pp.
- GARGARELA, R. 1999. *Las teorías de la justicia después de la Rawls*. Ed. Paidós (Barcelona, España).
- GARRIDO FALLA, F. 1964. *Tratado de derecho administrativo*, 3º ed. Instituto de Estudios Políticos (Madrid, España).
- GIULIANI FONROUGE, C., NAVARRINE, S., 2000, "Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social", Ed. Depalma (Buenos Aires, Argentina).
- GIULIANI FONROUGE, C.M. *Derecho Financiero*, 4ª ed.. Ed. Depalma (Buenos Aires, Argentina). pp. 833-834.
- GOLDSCHMIDT, W. *Semblanza del trialismo*. ED, t. 113. ps. 733 y ss.
- GÓMEZ, T., FOLCO, C.M., 1998, "Cuadernos de Procedimientos Tributarios", Ed. Nueva Técnica S.R.L. Errepar (Buenos Aires, Argentina).
- GORDILLO, A. "*La aplicación de los tratados internacionales sobre derechos humanos por los tribunales locales*. Publicación especial por el 50º aniversario de la Declaración Universal de Derechos Humanos, 2º ed., Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo-CELS, Buenos Aires, 1998, cap. X: "Un día en la justicia", ps. 227 y ss., en especial. p. 228.
- IUVIVIDIV, J. H. 1999. *La derogación el secreto fiscal y la creación de una pena tributaria por vía reglamentaria*. Periódico Económico Tributario 185, 27/7/99.
- JARACH, D., 1996, "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", Ed. Abeledo Perrot (Buenos Aires, Argentina).
- LACLAU, E. 1996. *Emancipación y diferencia*. Ed. Ariel (Barcelona, España).
- LEY 11683 PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO, 2005, Régimen Penal Tributario, Ley Antievasión, Ed. La Ley (Buenos Aires, Argentina).

- LOBERA, E.R., 2005 y 2003, "Procedimiento Tributario ante la AFIP", Ed. Errepar (Buenos Aires, Argentina).
- LOZANO SERRANO, C. 1998. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Ed. Tecnos (Madrid, España). p. 17.
- LUQUI, J.C. 1993. *Derecho Constitucional Tributario*. Ed. Depalma (Buenos Aires). 473 pp.
- MANUAL DEL INSPECTOR -DGI-, 1974. ¿???
- MARTÍNEZ ARANCON, A. 1989. *La revolución francesa en sus textos*. Ed. Tecnos (Madrid, España).
- MAYER, O. 1950. *Derecho administrativo alemán*. Ed. Depalma (Buenos Aires, Argentina). p. 192.
- MOUFFE, C. 1999. *El retorno de lo político*. Ed. Paidós (Barcelona, España).
- NAVARRINE, S.C. 1999. *Secreto fiscal. la publicidad en otro avance sobre los derechos personales*. Periódico Económico Tributario 184, 13/7/99.
- NINO, C. 1992. *Fundamentos de Derecho Constitucional*. Ed. Astrea (Buenos Aires, Argentina). ps. 304 y ss.
- NUN, J. 1989. *La rebelión del coro. Estudios sobre la racionalidad política y el sentido común*. Ed. Nueva Visión.
- PAREJO ALFONSO, L. 1990. *Constitución y Valores del Ordenamiento*, Capítulo V: "Los valores y el orden de valores en y del ordenamiento jurídico del Estado". Centro de Estudio Ramón Areces (Madrid, España). pp. 117 y ss.
- REYES MATE, M. 1995. *Pensar la igualdad y la diferencia*. Ed. Visor. p. 113.
- ROMANO, SANTI, 1964. *Fragmentos de un diccionario jurídico*, trad. de S. SENTÍS MELENDO y M. AYERRA RENDÍN. Ed. Ejea (Buenos Aires, Argentina). ps. 297 y ss., en particular ps. 322 y ss.
- SAGÜÉS, N.P. *Sobre el planteamiento de inconstitucionalidad de las normas por parte de los órganos del Estado*, ED, t. 66. p. 514.

- SÁINZ DE BUJANDA, F. "Reflexiones sobre un Sistema de Derecho Tributario Español. *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid, en Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero* III:145 y ss.
- SÁNCHEZ, P.P.; COLL, H. & A. M. CORRALES. 2004. *Teoría y práctica de Procedimiento Tributario. Verificación, fiscalización y determinación de oficio*. La Ley S.A.E. el. (Buenos Aires, Argentina). 138 pp.
- SERNA, P., TOLLER, F. 2000. *La interpretación constitucional de los derechos fundamentales. Una alternativa a los conflictos de derechos*. Ed. La Ley (Buenos Aires, Argentina).
- SIMON VALDÉS, E. 1995. "Art. 44 IRPF", en AA.VV. *Comentarios a la ley del impuesto a la renta de las personas físicas y a la ley del impuesto sobre el patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez, Aranzadi* (Pamplona, España). p. 723.
- SMITH, A. *La riqueza de las naciones*, vol. III. p. 117.
- SOLER, O.H., 2004a, "Derecho del Contribuyente", Ed. La Ley (Buenos Aires, Argentina).
- SOLER, O.H., 2004b, "Abuso del Estado en el ejercicio de la Potestad Tributaria", Ed. La Ley (Buenos Aires, Argentina).
- SPISSO, R.R. 2000. *Derecho Constitucional Tributario. Principios constitucionales del gasto público. Doctrina judicial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*. 2º ed. Ed. Depalma (Buenos Aires, Argentina). 685 pp.
- STERNBERG, A. 2001. "Derechos y Procedimiento Tributario". *Esquemas, Lecciones, Cuestionarios*. Ed. Errepar (Buenos Aires, Argentina).
- TEJERIZO LÓPEZ, . 1998. *Curso de derecho financiero y tributario*. Ed. Tecnos (Madrid, España). p. 90.
- TOCQUEVILLE, A. DE. 1980. *La democracia en América*, 1º parte, cap. VI. Ed. Alianza (Madrid, España). p. 95.
- TROTABAS, L. 1929. *Précis de science et législation financières*. Librairie Dalloz (Paris, Francia). p. 140.
- VALDÉS COSTA, R. 1992. *Instituciones de derecho tributario*. Ed. Depalma (Buenos Aires, Argentina).

- VALLETA, M.L., 2001, "Diccionario Jurídico", Ed. Vareta Ediciones (Buenos Aires, Argentina).
- VANONI, E. 1973. *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*. Instituto de Estudios Fiscales (Madrid, España). pp. 78 y 79.
- VILLEGAS, H.B., 1997, "Curso de Finanzas, Derechos Financiero y Tributario", Ed. Depalma (Buenos Aires, Argentina).
- VILLEY, M. 1983. *Le droit et les droits de l'homme*. Ed. Puf (París, Francia).
- WOLFSOHN, A., SCHUSTER, C. 1996. *Secreto fiscal: un derecho a la intimidad. Panorama internacional y nacional*. Periódico Económico Tributario 103.

U.N.R.C
Biblioteca Central



49523

60523
