

EL ESTADO DE DERECHO Y LAS POTESTADES TRIBUTARIAS

JOSÉ A. DÍAZ ORTIZ

Proemio: Si bien no se trata de un libro, sirva esta introducción para ubicar a los lectores en el centro de la preocupación que me mueve a abordar un tema que, en principio, no debería poseer un interés especial o distinto al que generalmente debe tenerse respecto de la preservación del Estado de Derecho; sin embargo, en materia fiscal la plena vigencia de éste adquiere una dimensión propia cuando los recursos fiscales son escasos y su obtención constituye un objetivo estratégico dentro del modelo económico en curso, que se apoya en el superávit fiscal y la política de ajuste.

Aparece allí la tentación de recaudar a todo trance sin detenerse en cuidar la permanencia del inestable equilibrio que existe entre los poderes del Estado y los derechos de los ciudadanos y habitantes del país; forzando, en muchos casos, la letra y la finalidad de la ley aplicable; en otros, utilizando instrumentos legislativos de dudosa constitucionalidad y métodos de gestión inadecuados; esto provoca un corrimiento de la línea de demarcación en favor del campo estatal.

Además, la recaudación de los tributos, por su propia característica, es una cuestión que posee una universalidad mayor que otros temas respecto de los cuales pudiera plantearse análoga dicotomía la que, a mi juicio, justifica una reflexión especial sobre el problema.

En pro de ello, me parece útil considerar, en primer lugar, la descripción de las relaciones Fisco-contribuyente; los casos más notorios en los que se advierte la aludida desviación

de fines y excesos y finalmente, formular una consideración final que haga compatible la vigencia plena del Estado de Derecho con la inexcusable necesidad del Estado de obtener recursos públicos de naturaleza tributaria.

I. VINCULACIÓN TRIBUTARIA. OBLIGACIÓN Y DEBERES FISCALES

La relación jurídica tributaria no es una relación de poder. Ella emerge de la ley que genera la obligación de pago del impuesto (art. 17, Const. Nac.); materializada la obligación por la realización del hecho imponible o hipótesis de incidencia descrita en la ley, se configura una vinculación acreedor-deudor que no difiere mayormente del régimen de las obligaciones del Derecho privado.

Lo decían autores alemanes de la talla de Nawinsky¹ al calificar de ese modo la relación jurídica tributaria, que: "Examinada con mayor atención la relación general que liga al Estado y al particular en el campo del Derecho tributario, se pone de manifiesto que desde el punto de vista material aquél está configurado con la nota de la supremacía y que según hemos visto se encuentra normalmente dotado de variados derechos potestativos, como raras veces se dan en el campo del Derecho privado. Pero considerando la relación desde la perspectiva formal, a este derecho potestativo no se añade ninguna especialidad que pudiera distinguirlo de los derechos subjetivos del Código Civil. Las pretensiones jurídico-civiles dependen exclusivamente de la ley, y el papel que efectivamente desempeña la voluntad de los particulares se debe en forma exclusiva a que la norma legal así lo quiere. Por lo tanto, el fundamento de las pretensiones privadas y de las financieras es exactamente el mismo no existiendo entre ellas la menor diferencia".

No obstante, como el Fisco funcionalmente debe proteger el interés general, cuenta con ciertas potestades frente a los correlativos deberes de los contribuyentes y otros responsables, necesarios para poner en ejecución la ley del impuesto;

¹ Nawinsky, Hans, *Cuestiones Fundamentales de Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, p. 27.

en este punto, aparece una disparidad en la relación Fisco-contribuyente en favor del primero; empero, esas potestades se encuentran en la periferia del núcleo que es la obligación fiscal y existen a fin de garantizar la continuidad de los recursos en el erario público.

Sea como fuere, tanto en lo relativo a la obligación impositiva cuanto en lo referente al cumplimiento de los deberes a cargo de los contribuyentes y responsables, es la ley la que fija el límite de actuación: el Fisco no puede reclamar el pago de un tributo sin ley previa (art. 17, Const. Nac.), ni exigir una conducta que no se encuentre dentro del ámbito de sus potestades legalmente acordadas (arts. 41 y sigs., ley 11.683); por ello, es imperativo que en el Estado de Derecho deban regir plenamente los principios de legalidad en materia tributaria y el de reserva de ley, que se articulan recíprocamente uno con el otro.

Desde luego, también el legislador debe atenerse a otros principios ya consagrados constitucionalmente, que conforman en su conjunto el basamento del Estado de Derecho en esta materia tales como la prohibición de retroactividad de la ley, el respeto a la proporcionalidad de la gabela con la capacidad contributiva, el derecho de propiedad materializada en la prohibición de la confiscatoriedad y el de igualdad en la carga del tributo (arts. 16 y 17, Const. Nac.).

Contemporáneamente a ello, en vinculación con lo que se ha dado en llamar el aspecto dinámico de la relación tributaria (actuación de las normas adjetivas de las que es titular el Fisco para la realización de los intereses públicos puestos bajo su administración) que, como se ha dicho, complementa e integra esa relación jurídica sustantiva, queda también sujeta a los mismos principios que rigen para ésta. Debiendo agregarse que, en lo relativo a la gestión de la administración fiscal, es inexcusable su adecuación a otros principios constitucionales tales como el derecho de defensa, la garantía del debido proceso y el de razonabilidad en la realización de actos, elaboración de reglamentos, ordenes e instrucciones (arts. 18 y 33, Const. Nac.).

Como bien dice Rosembuj², la actuación administrativa debe estar sujeta a los principios de mensurabilidad y de pro-

² Rosembuj, Tullio, *Elementos de Derecho Tributario*, PPU, Barcelona, 1988.

porcionalidad según los cuales las potestades administrativas no son indefinidas, ni pueden ejercerse en sentido persecutorio en contra de los administrados o de manera arbitraria.

Cabría agregar además, que la actividad de la Administración no goza de discrecionalidad por cuanto está atada por la ley, aunque sí posee discrecionalidad técnica que supone un espacio de libertad que debe ejercer con imparcialidad y objetividad evitando desvíos de medios o fines.

Se urde así una malla garantista de los derechos a partir del sistema constitucional que condiciona la ley impositiva y el modo de aplicarla por la autoridad. Un sistema fiscal que no se adecue o aproxime significativamente a esos parámetros de actuación de la ley o de la Administración en la ejecución de sus mandatos, o que no cuente con el debido control de constitucionalidad, no sería, aunque formalmente lo pareciera, un sistema jurídico democrático producto del consenso político, sino, por el contrario, una relación coercitiva y dominante³.

II. LA DESVIACIÓN DE FINES Y LA MANIPULACIÓN LEGAL COMO ELEMENTO PERTURBADOR DE LAS GARANTÍAS

Los enunciados efectuados no son novedosos ni discutidos seriamente dentro del ámbito de la doctrina⁴; sin embargo, en el plano de la formulación de las normas y en el de la gestión concreta de los tributos desde su formulación legal, su aplicación por parte de la Administración y, también, desde algunas decisiones judiciales, es donde se advierte la brecha entre esa conciencia jurídica y su realización práctica.

Una recaudación fiscal constante y superior cada día es lo que exige el superávit fiscal en el que se apoya el modelo de convertibilidad en curso; por otra parte, se concreta la paradoja de que esa mayor presión fiscal global e individual se corresponde con la declinación del gasto público por abandono de las funciones que tradicionalmente se asociaban con el llamado *Estado de Bienestar*.

³ Cassiani, Cesare, *Principios de la Ciencia de las Finanzas*, Edt. de Derecho Financiero, Madrid, 1967, pp.4 y sigs.

⁴ Corti, Aristides H., "Aportes para un derecho tributario de base democrática", L. L., 1992-C-1125.

En ese contexto no es extraño, por cierto, que existan tensiones entre los predicados del Estado de Derecho en materia tributaria y la tentación de adoptar atajos para obtener los recursos fiscales que exige la hora. Esta afirmación conlleva la necesidad de mostrar, aunque sea sumariamente, algunos casos en que tal tensión se pone de manifiesto.

a) En los últimos años se acentuó la tendencia a restringir legislativamente el ámbito de defensa de las garantías de los contribuyentes; primero fue el achicamiento de la competencia material del Tribunal Fiscal de la Nación contenida en el artículo 78 de la ley 11.683 por la ley 23.871 (B.O., 31-X-1990) que excluyó el conocimiento relativo a liquidaciones de anticipos, pagos a cuenta, actualizaciones e intereses.

Igualmente ocurrió respecto de las defensas que, por vía de excepciones, los contribuyentes podían desplegar en los juicios de ejecución fiscal que contenía el artículo 92 de la Ley de Procedimientos Fiscales, especialmente la de inhabilidad de título que quedó reducida a las formas extrínsecas de la boleta de deuda, y la eliminación de la doble instancia (cfr. ley 23.871).

También se advierte la profundización de la tendencia legislativa consistente en otorgarle a los recursos que se articulen contra actos de la Administración efectos devolutivos; tendencia tanto más preocupante cuando se trata de la aplicación de sanciones. Ejemplo de ello es el artículo agregado por la ley 23.314 a continuación del artículo 78 de la ley 11.683. Más tarde, esta norma fue reformada por el artículo 19, punto 5 de la ley 23.905 que le dio efecto devolutivo a la apelación contra los actos de la Dirección General Impositiva que aplicaban la pena de clausura por violación a los deberes formales vinculados con la facturación y registración de operaciones.

El establecimiento legal de la llamada clausura "automática" —procedente en ciertas hipótesis de conductas descriptas en el artículo 44 de la ley 11.683 a través del artículo 29, punto 4º de la ley 24.073 (por la cual el personal de fiscalización de la Dirección General Impositiva previa acta de verificación podría clausurar un establecimiento) hace que el cumplimiento de la sanción sea anterior a su juzgamiento.

La poca claridad de la ley 23.771, llamada Penal Tributaria, en establecer el linde entre el campo delictual del

infraaccional contenido en la ley 11.663, genera recurrentes problemas de aplicación por la superposición de figuras típicas e interpretación del *non bis in idem* y los efectos de la cosa juzgada.

Esta misma ley, pese a su naturaleza penal, contiene presunciones *iuris et de iure* tendientes a la condena del procesado (art. 8º, 2do. párr.) que contradicen toda la teoría del delito del Derecho penal liberal.

Finalmente, en el plano más general de la Hacienda Pública, no puede dejar de recordarse el sorpresivo contenido de la ley 24.447, la cual dio sanción al Presupuesto Nacional para el año 1995, que en sus artículos 25 a 27 contiene un sistema de caducidades y prescripciones de las actuaciones y acciones administrativas tendientes al reconocimiento de créditos contra el Estado nacional anteriores al mes de abril de 1991, que significan un fuerte recorte a la garantía del debido proceso adjetivo.

Algo semejante ocurrió con la ley 24.073 (art. 30 a 33) que decretó con fecha 13-IV-1992, la conversión de quebrantos en el impuesto a las ganancias anteriores a la fecha de consolidación de deudas de Estado (1º-IV-1991), en créditos fiscales cancelables en Bocones equivalentes al 20% de sus importes respectivos, y la ley 24.463, vigente a partir del 30-VI-1995, que sujetó ese reconocimiento a la condición de la existencia de ganancias sujetas a impuesto y hasta el importe imputable en cada ejercicio fiscal. El derecho reconocido en la primera ley, sin condicionamiento o limitación, quedó cercenado por la segunda, afectando derechos adquiridos.

b) En materia reglamentaria, es visible la inclinación de la Administración fiscal al dictado de resoluciones generales, circulares e instrucciones que introducen dificultades a la interpretación jurídica de las normas sustanciales y convallidan actuaciones *contra legem*. Esto no es difícil de concebir a poco que se tenga en cuenta que la Dirección General impositiva dicta más de una Resolución General por día lo que hace sumamente difícil su control jurisdiccional ulterior. Ejemplo de lo dicho fue la Resolución General 3156, que pretendió instituir un régimen de retención en la fuente en el impuesto al valor agregado aunque estableciendo el momento de la retención al emitirse la factura por parte del vendedor sin advertir que al no mediar pago, no podía el comprador proceder materialmente a efectuarla.

Este deseo de adelantar la recaudación por parte del Fisco incrementó la litigiosidad del tema por la aplicación de intereses y multas y aun denuncias penales por indebida retención que concluyeron con el cambio de la mentada Resolución General a través de otra norma similar, la 3625, que corrió el momento de la retención al pago de la factura.

En general, todas las normas de percepción en la fuente del I.V.A. a través del establecimiento de pagos a cuenta, retenciones y percepciones, han tenido por resultado desvirtuar la ténica neutralidad de ese impuesto, generando costes financieros a la producción de difícil solución por la anticipación que contienen entre el momento de recaudación y el de realización del hecho imponible posterior (RR.GG. 3125, 3167, 3185, 3213, 3234, 3257, 3274, 3298, etc.). La inadecuación de las reglas con la realidad explica, en parte, la necesidad de recurrentes moratorias y regímenes de facilidades de pago que el Fisco otorga para obtener los recursos fiscales que no obtiene por otras vías. Parece ocioso recordar que así ha ocurrido en muchas ocasiones en los últimos años sin contar las tres moratorias en lo que va del año 1995.

c) Las normas jurídicas proveen a la Administración de notables potestades pesquisidoras (art. 41, ley 11.683) y además, contienen un régimen sancionador severo para el supuesto de desobediencias a las órdenes generales o individuales que emite el Fisco, denominadas infracciones formales (art. 43 y 44 de la misma ley), que consisten en penas económicas de multas e inhabilitación para ejercer el comercio materializadas en la clausura del establecimiento.

La aplicación de estas sanciones, exige la sustanciación de un sumario con vías de revisión ante el Poder Judicial (artículos agregados a continuación del art. 44 y art. 77 de la ley 11.683 por la ley 23.314); los tiempos que ellas demandan no parecieron ajustarse a las urgencias fiscales y por ello se desempolvó la mutilada Ley de Abastecimiento 20.680, reglamentada a través de la Resolución 933 de la Secretaría de Comercio, para fundar sobre ella clausuras administrativas cautelares de comercios (art. 12, ley cit.) a los que se les atribuya *prima facie* incumplimientos a las normas de facturación dictadas por la D.G.I. (RR.GG. 3118 y 3419).

En mi opinión, existe allí una clara desviación de la finalidad de la norma de control de abastecimiento cuya vinculación con la materia fiscal no es inmediata; además porque

legítima la confusión entre una medida cautelar que contiene la ley de abastecimiento consistente en la clausura preventiva para evitar la continuación de la irregularidad con la sanción de clausura de la ley 11.683 cuyo propósito es sancionador (cfr. entre otros "López, Claudio Alberto s/ acción de amparo" CPE, Sala B, 16-VIII-1995).

Todo esto pese a que, como se ha dicho, la Dirección General Impositiva cuenta con la llamada clausura "automática" que en los hechos no aplica.

Cuando se dictó la ley 14.499, publicada en el Boletín Oficial del 17-X-1958, modificatoria del régimen de jubilaciones entonces vigente, no era posible imaginar el uso que la Administración fiscal habría de darle treinta y ocho años después a su artículo 12, que autoriza la inhibición del crédito bancario a los deudores de aportes y contribuciones de la seguridad social.

Hoy día, la Dirección General Impositiva circulariza la inhibición no sólo en los casos en que existe deuda firme, tal como surge del texto de la ley, sino también en supuestos en que dicha deuda se encuentra impugnada y aun cuando se trate de multas en discusión; hipótesis éstas no previstas en el mentado artículo. Esto genera un conflicto interminable, toda vez que el Poder Judicial a través de la Cámara Federal de la Seguridad Social, reiteradamente hace lugar a amparos y medidas cautelares autónomas, ordenando el levantamiento de tales inhibiciones, sin que el organismo de recaudación parezca sensible a tales mandatos judiciales por cuanto insiste una y otra vez con la orden de inhibición al sistema bancario en condiciones prohibidas por los numerosos fallos que existen sobre este punto (cfr. Edenor S.A. c/ D.G.I. s/medida cautelar" del 27-1-1994 y todos los fallos que le siguieron), anteponiendo el cumplimiento de órdenes internas (Inst. Gral. 13/93) por sobre la doctrina judicial interpretativa.

El propio sistema sancionador e impugnativo de determinaciones de deudas previsionales y de sus presuntas infracciones, se encuentra en un estadio jurídico primario compuesto por el segmentado rompecabezas de las leyes 17.250, 18.820 y el reglamento dictado a través de la Resolución 877/92 y Resolución General 3756, esta última de la Dirección General Impositiva. Ese sistema recursivo deja de lado las garantías mínimas del debido proceso adjetivo, que contrasta fuertemente con el sesgo garantista que hoy más que

nunca posee nuestra Constitución Nacional al incorporar a los Tratados, en especial, el llamado Pacto de San José de Costa Rica, como normas superiores a las leyes (arts. 31 y 75, inc. 22, Const. Nac.). Esto se advierte en la extensión del principio *solve et repete* al caso de las multas.

El criterio que adoptan los funcionarios de la Administración en sus actuaciones en las causas penal-tributarias al confeccionar los informes técnicos (art.16, 3er. párr., ley 23.771) apoyados muchas veces en meras presunciones sin base en hechos concretos y, consecuentemente, en la formulación de pretensiones fiscales muchas veces lejanas a la realidad, constituyen desvíos graves por cuanto sus conclusiones no ayudan al juez y dificultan la caución que exige tendiente a la excarcelación y el sobreseimiento por satisfacción de la pretensión fiscal como lo prescriben los artículos 17 y 14 de la ley 23.771 (cfr. "Matadero y Frigorífico Merlo S.A." de fecha 9-III-1995, Cámara Federal de San Martín, rev. Impuestos, junio 1995, p.1399).

Las denuncias penales por presunta retención de impuestos y aportes previsionales en casos en que es evidente que se trata de mora simple en el pago como lo revelaría su ingreso en breve plazo contado desde el vencimiento general, provoca un problema a la jurisdicción y a los contribuyentes que deben sustanciar y afrontar procesos penales por hechos que con toda evidencia no constituyen delitos.

d) El ahorro obligatorio que establecieron las leyes 23.256 y 23.549, nació como una operación de crédito público forzosa con promesa de restitución íntegra. Los contribuyentes no tuvieron posibilidad de rehusar la suscripción del empréstito, precisamente, por su carácter coercitivo. Si el Estado debe honrar sus promesas cuando se trata de empréstitos corrientes en los que el factor riesgo y especulación por parte del suscriptor juega un papel relevante, mucho más cuando el empréstito era indefectible.

Los recientes fallos recaídos en las causas "Horvath, Pablo" e "Indo S.A." ambos de fecha 4-V-1995, dictados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, conforme con los cuales esos empréstitos forzosos eran impuestos (sin especificar cuál era el hecho imponible) sujetos sólo a la devolución del importe histórico de la imposición, constituyen un retroceso de la historia jurídica constitucional en materia fiscal que registra fallos paradigmáticos relativos a la prohibición

de confiscatoriedad. Se consagró una confiscación al patrimonio de los contribuyentes y un desvío al régimen de coparticipación federal de impuestos que privó a las provincias de los fondos recaudados, precisamente, por tratarse de una operación de crédito público en su origen.

La misma Corte, anteriormente, había convalidado la conversión de los plazos fijos existentes en el sistema bancario en títulos de la deuda pública (Boerxx), establecido a través del decreto de "necesidad y urgencia" 36/90, en la causa "Peralta", fallo de fecha 27-XII-1990; invocando la emergencia económica como justificante de ese acto unilateral del poder público.

No puede dejar de recordarse el fallo recaído en la causa "Arenera del Libertador S.R.L." de fecha 18-VI-1991, en el que el Alto Tribunal justificó la existencia del peaje como tributo de la especie "contribución especial", aun cuando no existieran vías alternativas de tránsito, ni obras anteriores por parte del concesionario de la obra pública.

La sumaria descripción de normas, actos y sentencias sólo puede entenderse en su gravedad, dentro del contexto de la crisis de credibilidad en el sistema legislativo y judicial que es público en estos tiempos y de la que da cuenta el padecimiento de los litigantes y los medios de comunicación social. Ello sumado a la reorientación del gasto público hacia fines que la población en general y los contribuyentes en particular no visualizan en su beneficio concreto; no es raro que desemboque en la exacerbación a la natural resistencia al pago del impuesto por la pérdida de las ilusiones financieras³.

III. HACIA UNA GESTIÓN DEMOCRÁTICA DEL IMPUESTO

Se ha dicho con razón que el Estado de Derecho no es solamente la subordinación a la ley sino, además, el sometimiento ordinario del Estado a la jurisdicción imparcial⁴.

³ Pont Mestre, Magín, *El Problema de la Resistencia Fiscal*, Bosch, Barcelona, ps. 11 y sigs.

⁴ Ataliba, Gerardo, "Igualdad de partes en la relación jurídica tributaria", en *Libro Homenaje al 50º Aniversario del Hecho Imponible*, de Dino Joracá, Ed. Interaccénicas, AAEF, p. 27.

La validez y legitimidad de medios para la obtención de fines económicos o financieros es, a mi juicio, una condición necesaria para obtener el consenso democrático alrededor de las políticas del Estado. Nuestro país vive todavía los resabios de los desvíos autoritarios de la década '70-'80 que muestra con claridad que no pueden construirse políticas sin el concurso de la legitimidad de las instituciones de la democracia. En este sentido, la cuestión fiscal constituye un verdadero test del adecuado funcionamiento institucional, por cuanto si éste no opera adecuadamente en dicha materia es difícil que se realice en otras.

Por ello me parece importante reflexionar, de manera breve, sobre los extremos mínimos que exige la vigencia plena del Estado de Derecho en materia tributaria.

Inexcusable es el apego al principio de legalidad. La reforma constitucional de 1994, al introducir la prohibición expresa de legislar sobre impuestos por medio de decretos de necesidad y urgencia (art. 99, inc. 3º, Const. Nac.) dio un paso importante en esa dirección. Idéntico juicio merece la prohibición de delegación legislativa que contiene el artículo 75 de la Constitución Nacional por cuanto ello no sólo opera hacia un sistema normativo más transparente y previsible sino que obligará a revisar en el futuro las normas delegativas y las dictadas por delegación (cfr. cláusula constitucional transitoria octava) de las que hay muchas en nuestro régimen legal impositivo.

Desde luego que la ley fiscal debe regir para el futuro y contener todos los elementos esenciales que definan el tributo. Si bien este último principio era aceptado por toda la doctrina, recién ahora, como se ha dicho, la Constitución Nacional contiene la prohibición expresa de delegación legislativa. Esto debería evitar excesos reglamentarios que alteraren, extandieren o modificaren el texto de la ley fiscal y revertir el camino de la llamada crisis del principio de legalidad producido por el suge de los reglamentos autónomos y delegados dictados por el Poder Ejecutivo y la Administración fiscal.

Otro paso importante en igual sentido sería lograr la codificación o unificación en un cuerpo legislativo armónico de todos los institutos esenciales de la tributación que le daría permanencia a ciertos principios que se encuentran en el fundamento de todo sistema jurídico tributario con base constitucional⁷.

⁷ Uckmar, Victor, "Los postulados y valores del Estado de Derecho en

Adicionalmente, la remanida y nunca alcanzada simplificación o transparencia tributaria debería ser otro de los basamentos del sistema fiscal en un Estado de Derecho, a fin de que los contribuyentes y responsables pudieren conocer, sin exagerada intermediación técnica, la extensión de sus deberes y obligaciones impositivas.

No menos importante es, a mi juicio, para alcanzar plenamente la vigencia del Estado de Derecho con base democrática, modificar la fase represiva de la política recaudatoria seguida en los últimos años acentuada por la legislación que incluyó sanciones administrativas y corporales muy severas, por otra fase preventiva que exigiera alta eficiencia de la Administración fiscal de modo que el riesgo subjetivo por el incumplimiento o la evasión provenga de su rápida detección y acción fiscal reparadora. Esto último ha sido objeto de extensos estudios por parte del Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET) a los cuales cabe remitirse por razones de brevedad (cfr., entre otros, Roque García Mullán, "La regulación jurídica del control tributario", CIET, Dec. 935).

Para concluir, aunque lo dicho no agote el tema, la creación de vías recursivas y procesales adecuadas para asegurar la revisión plena por jurisdicción imparcial de los actos de la Administración, es sustancial, a mi juicio, para la calificación del Estado de Derecho por cuanto constituye la garantía última que soporta todo el sistema contra excesos del legislador y el administrador.

la problemática tributaria", en *Libro Homenaje al 50º Aniversario del Hecho Imponible de Divo Jorrocá*, AAEF., Ed. Intercestrías, 1995, p. 236.