



### CONTENIDO

Principios y garantías constitucionales tributarios bolivianos.

Dr. Rafael Vergara Sandoval

Potestad tributaria en el Estado de Derecho

Dr. Rodolfo Roque Spisso

La impartición de la justicia tributaria en el Derecho Tributario Argentino.

Dr. Ignacio Josué Buitrago

### MIEMBROS DEL CONSEJO DIRECTIVO

#### **Presidente**

Dr. Ignacio Josué Buitrago  
Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación Argentina.

#### **Consejeros:**

Dr. Lúcio Alberto de Assunção Barbosa.  
Presidente del Supremo Tribunal Administrativo de Portugal.

Mag. Sara Isaac Henríquez Marín.  
Presidente del Tribunal Superior Administrativo de la Suprema Corte de Justicia de República Dominicana.

#### **Secretaria Ejecutiva:**

Mag. Olga Hernández Espíndola

#### **Secretario Adjunto:**

Lic. Juan Manuel Ángel Sánchez

#### **Cualquier correspondencia, dirigirla a:**

SECRETARÍA EJECUTIVA DE LA AIT  
Boletín Informativo  
Insurgentes Sur, No 881, 14 piso, Colonia Nápoles,  
Delegación Benito Juárez, C.P. 03810, México, D.F.

#### **Correo electrónico:**

sriaejecutiva@aitfa.org  
jmangelsanchez@aitfa.org  
auxiliar@aitfa.org

En esta edición, se dan a conocer las Conferencias magistrales impartidas en las III Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, que tuvieron lugar los días 18, 19 y 20 de agosto de 2010 en la ciudad de Sucre, Bolivia, mismas en que se documentan los análisis y reflexiones sobre los principios fundamentales en que se sustenta la impartición de justicia en materia tributaria de esta Nación Sudamericana y en la de Argentina.

La temática giró en torno a los temas siguientes: I. Derecho constitucional tributario y defensa del contribuyente; II. La Descentralización y la autonomía fiscal; III. La prescripción tributaria en Iberoamérica y IV. El principio de la renta mundial en comparación con el principio de fuente.

Así, en primer lugar, presentamos la exposición del Dr. Rafael Vergara Sandoval, Director Ejecutivo de la Autoridad de Impugnación Tributaria de Bolivia, en la cual destaca la importancia de los principios constitucionales de Derecho Tributario como límites al ejercicio del poder impositivo del Estado; los analiza a la luz de la Constitución Boliviana y se refiere al medio de defensa con el que cuentan los particulares frente al establecimiento de tributos ilegales.

Por otra parte, contamos con el trabajo expuesto por el Dr. Rodolfo Roque Spisso, Profesor Titular de Finanzas Públicas y Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, Argentina, en el que sostiene la importancia del principio de igualdad entre las partes de la relación jurídico tributaria y de la interpretación correcta y adecuada de las prerrogativas que establece la legislación nacional vigente a favor de la autoridad fiscal.

---

---

Se incluyen además, las expresiones del Dr. Ignacio Josué Buitrago, Presidente de la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa y del Tribunal Fiscal de la Nación Argentina, en ella además de puntualizar que la seguridad jurídica es un valor fundamental del Estado democrático de derecho y que debe manifestarse por medio de la tutela jurisdiccional, refiere a la amplia gama de medios de impugnación consagrados en el ordenamiento jurídico argentino en contra de los actos dictados por la Administración Fiscal.

Sin duda, serán de interés los temas que la Dra. Sonia Larrea Cordero, Asistente Ejecutiva de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien agradecemos su colaboración, ha seleccionado para esta publicación.

**Atte.**

**Mag. Olga Hernández Espíndola**  
**Secretaría Ejecutiva**

PRINCIPIOS Y GARANTÍAS  
CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS  
BOLIVIANOS.

Dr. Rafael Vergara Sandoval<sup>1</sup>

## INTRODUCCIÓN.

Los principios constitucionales del Derecho Tributario como los criterios generales, plasmados en la Constitución, deben informar la actuación del Estado y de los demás entes públicos en el ámbito jurídico-tributario.

Como la Constitución tiene un valor normativo inmediato y directo, de acuerdo con el artículo 108 numeral 1), según el cual “*Son deberes de las bolivianas y bolivianos: 1. Conocer, cumplir y hacer cumplir la Constitución y las leyes*”, puede decirse que los principios constitucionales de Derecho Tributario constituyen auténticos límites al ejercicio del poder de imposición del Estado.

De este modo, la referencia al carácter informador de la actuación de los poderes públicos que se predica de estos principios, deviene así en un verdadero límite al ejercicio del poder tributario, de forma que quienes lo ostentan han de someterse imperativamente a ellos.

Este papel informador de los principios constitucionales tributarios opera, como se desprende de la Cuarta Parte, referido a la Estructura y Organización Económica del Estado, Título I de la Organización Económica del Estado, Capítulo Tercero, Sección I, de la Política Fiscal, artículo 323 de Constitución de 2009, sobre los órganos de poder del Estado cuando lo ejercen a través de sus manifestaciones más genuinas, esto es: el órgano legislativo al elaborar o dictar las normas jurídico-tributarias; el órgano jurisdiccional al aplicar dichas normas; es decir, al interponerlas y al integrarlas cuando existan lagunas en el ordenamiento

positivo; y el órgano ejecutivo, al desarrollarlo y aplicarlo también en sus dos manifestaciones específicas, esto es, al dictar disposiciones generales, reglamentos, y disposiciones de carácter singular, actos administrativos singulares.

Cualquier vulneración de los principios constitucionales del Derecho Tributario podrá motivar la interposición del Recurso Contra Tributos Ilegales previsto por el artículo 202 numeral 4) de la Constitución ante el Tribunal Constitucional Plurinacional, contra tributos, impuestos, tasas, patentes, derechos o contribuciones creados, modificados o suprimidos en contravención a lo dispuesto en la Constitución.

Por su parte, para las normas jurídicas de rango inferior a la ley supone su inaplicación por jurisdicciones especializadas reguladas por Ley conforme dispone el artículo 179-I de la Constitución de 2009, de donde se desprende la garantía de la jurisdicción especializada tributaria, considerando que conforme dispone el artículo 178 de la misma Constitución expresa que: *La potestad de impartir justicia emana del pueblo boliviano y se sustenta en los principios de independencia, imparcialidad, seguridad jurídica, publicidad, probidad, celeridad, gratuidad, pluralismo jurídico, interculturalidad, equidad, servicio a la sociedad, participación ciudadana, armonía social y respeto a los derechos*

## 1.PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS.

### **1.1. PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA O CONTRIBUTIVA.**

Como todos debemos contribuir, es necesario encontrar un criterio de distribución de los tributos. Tal criterio debe ser coincidente desde la perspectiva de la idea de justicia, en particular de la justicia distributiva y susceptible de aplicación a través de la técnica tributaria. Debe tratarse de una regla justa y efectiva. Hace ya mucho tiempo que la doctrina y los ordenamientos jurídicos consideran que

<sup>1</sup> Director Ejecutivo General de la Autoridad de Impugnación Tributaria.

tales exigencias son satisfactoriamente cumplidas por el principio de capacidad económica o contributiva, según la terminología italiana, cuyo contenido esencial puede expresarse de manera sencilla: cada uno debe pagar conforme a su riqueza, en razón de los medios que dispone.

Al principio de capacidad económica o contributiva debemos considerar como la regla básica en el reparto o distribución de la carga tributaria, así lo consideran los criterios o principios materiales contenido en el artículo 108 numeral 7 de la Constitución boliviana de 2009<sup>2</sup>, donde se encuentra plasmado dicho principio. La redacción del precepto constitucional, configura a la tributación según la capacidad económica como un objetivo al cual sirven de manera instrumental los restantes principios o criterios de justicia del sistema tributario nacional, hasta el punto que podría afirmarse que estos otros criterios o reglas constituyen otras tantas derivaciones del principio fundamental de la contribución según la capacidad económica.

Este principio tiene estrecha relación con el de igualdad, que representa una de las determinaciones o principios constitutivos del Derecho moderno, entendiéndose por tal, al que nace con el constitucionalismo.

El sistema tributario es un modo de reparto de la carga del sostenimiento de los gastos públicos, es lógico, desde el punto de vista de la igualdad, que el metro de este reparto sea la capacidad económica, al mismo tiempo que es la capacidad física en relación con el deber de defensa de la Patria mediante el servicio militar. No debe sorprender que en ordenamientos jurídicos como el de la República Federal de Alemania, donde la constitución no recoge expresamente el principio, la doctrina y el Tribunal Constitucional hayan identificado la fórmula de la capacidad económica (*Leistungsfähigkeit*) a partir del

principio fundamental de igualdad.

En los sistemas constitucionales basados en el principio del Estado Social de Derecho, la contribución según la capacidad económica debe ser vista en conexión con la concepción del principio de igualdad adecuada al sistema de valores propio de dicho Estado; es decir, no simplemente como respecto de la igualdad formal; sino también, como instrumento al servicio de la igualdad material.

Por lo precedentemente expresado, podemos decir que el principio de capacidad económica en el ordenamiento constitucional tributario cumple tres funciones esenciales<sup>3</sup>: de fundamento de la imposición o de la tributación, de límite para el legislador en el desarrollo de su poder tributario y de programa u orientación para el mismo legislador en cuanto al uso de ese poder.

Sobre la primera función, se debe subrayar que el artículo 108 numeral 7 de la Constitución de 2009, es la norma que sirve de fundamento al deber de contribuir, situación que en la doctrina francesa se conoce como el principio de la necesidad del tributo. Este deber de contribuir, establecido de manera precisa en la Constitución, es lo que sirve de fundamento a la imposición, según lo entiende la doctrina moderna, que ha superado concepciones propias de épocas pasadas que buscaban este fundamento en la supremacía misma del Estado. Siguiendo lo expresado por el profesor Fernando Pérez Royo y la línea jurisprudencial del Tribunal Constitucional de España, se establece la conexión entre este fundamento y el principio de capacidad económica, entendiéndose como “exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza donde la riqueza se encuentra”.

La segunda función, establece que el principio de capacidad económica funciona en una determinación negativa, como

<sup>2</sup> Bolivia, Constitución de 2009, Art. 108: Son deberes de las bolivianas y los bolivianos:...7. Tributar en proporción a su capacidad económica, conforme con la ley.

<sup>3</sup> Fernando, PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario*, 10 ma. Ed. Civitas, Madrid, 2000.

límite para el legislador en la configuración de los tributos. El legislador no puede establecer tributos, sino es tomando como presupuestos circunstancias que serán reveladoras de capacidad económica y modulando la carga tributaria de cada contribuyente en función de la intensidad con que el mismo se ponga de manifiesto el mencionado índice de capacidad económica. Un tributo que se aplicara sobre una circunstancia que no fuera reveladora de capacidad económica sería inconstitucional. Como tales índices pueden citarse la obtención de renta o ingresos monetarios, la posesión de patrimonio, el consumo, la adquisición de bienes, etc. Dichos índices pueden ser directos o indirectos, pueden medir la capacidad económica con diferentes grados de perfección; pero, en cualquier caso, esta capacidad debe existir. Según ha precisado la doctrina y la propia Jurisprudencia del Tribunal Constitucional de España, debe existir de manera concreta o actual en el momento de entrada en vigor de la norma. Nos referimos a este aspecto de la cuestión de tratar el problema de la retroactividad.

Se ha planteado el problema de su compatibilidad con las finalidades extrafiscales de los tributos, con ejemplos como los que ya hemos citado anteriormente, de figuras tributarias cuya finalidad (incluso principal) es de carácter extraño al fenómeno contributivo. O en el empleo de determinados instrumentos, como son los beneficios fiscales, establecidos con finalidad de fomento de determinadas actividades (ahorro, inversión) extrañas a la diferenciación de los sujetos en función de su capacidad económica.

Acerca de esta cuestión podemos resumir las conclusiones de la doctrina en la manera siguiente: en primer lugar, el presupuesto del tributo, la circunstancia que determina la existencia de la obligación, debe incorporar siempre un índice de capacidad económica, una aptitud para contribuir aunque el tributo sirva, además, a otras finalidades; en segundo lugar, los fines extrafiscales del tributo o de la medida tributaria en cuestión deben ser compatibles con la

finalidad contributiva y responder a una exigencia o criterio razonable y amparado por el sistema de valores propio de la Constitución (política de desarrollo económico, sanitaria, de vivienda, de protección del medio ambiente, etc.).

La tercera función esencial del principio de capacidad económica es la que contempla como un programa u orientación para el legislador dentro el objetivo de redistribución de la renta o de realización de la igualdad material que preconiza el artículo 14 de la Constitución<sup>4</sup>. En este sentido, el legislador ha recibido el encargo por parte del constituyente de hacer que el sistema tributario en su conjunto sea, cada vez más, un reflejo de la capacidad económica global de los sujetos. Lo cual exige construir este sistema dando un peso relativo importante a las figuras que se basan en índices más perfeccionados de capacidad económica, como es el caso de la imposición personal sobre la renta.

Esta tercera función o acepción del principio, cuyo control jurisdiccional es más dificultoso, se relaciona con el conjunto del sistema tributario, según acabamos de decir, e incluso con el empleo de los recursos públicos, con el gasto público.

Se consideran manifestaciones básicas de dicha capacidad la obtención de una renta, el gasto de la misma, la titularidad de un patrimonio y la transmisión o adquisición de los bienes que lo constituyen. Los

---

<sup>4</sup> Bolivia, Constitución de 2009, Art.14: I. Todo ser humano tiene personalidad y capacidad jurídica con arreglo a las leyes y goza de los derechos reconocidos por esta Constitución, sin distinción alguna.

II. El Estado prohíbe y sanciona toda forma de discriminación fundada en razón de sexo, color, edad, orientación sexual, identidad de género, origen, cultura, nacionalidad, ciudadanía, idioma, credo religioso, ideología, filiación política o filosófica, estado civil, condición económica o social, tipo de ocupación, grado de instrucción, discapacidad, embarazo, u otras que tengan por objetivo anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio, en condiciones de igualdad, de los derechos de toda persona.

Impuestos sobre la Utilidad de las Empresas grava la obtención de renta; el Impuesto sobre el Valor Agregado incide sobre las operaciones de mercado; en consecuencia, sobre el gasto; el Impuesto sobre el Patrimonio tiene por objeto la tenencia de los bienes; los Impuestos Donaciones y Sucesiones y sobre Transferencia de Patrimonio someten a tributación las transmisiones de bienes gratuitas u onerosas. Sirven estos ejemplos con la advertencia de que el sistema tributario es mucho más complejo y de que otras figuras tributarias inciden en esas mismas manifestaciones, acotando ámbitos específicos de capacidad económica; por ejemplo, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles grava la titularidad de este tipo de bienes, o los Impuestos Especiales repercuten sobre la adquisición de determinados productos, como los hidrocarburos, las bebidas alcohólicas o el tabaco.

En todos estos casos, si analizamos el presupuesto de hecho que configura cada tributo, llegamos a la conclusión de que se gravan auténticas manifestaciones de capacidad, y; por tanto, se respeta el principio constitucional, aunque no todos ellos tienen el mismo grado de adecuación, siendo actualmente los tributos que gravan la renta global o la totalidad del patrimonio los que mejor se adaptan técnicamente a sus exigencias.

Pero no se trata sólo de que cada tributo se vincule a una manifestación de capacidad económica. Aún más importante es que el sistema tributario grave todas las manifestaciones, y en consecuencia, la capacidad global de los contribuyentes, y que lo haga de forma equivalente. Equivalencia que no significa identidad en la cuantificación de los tributos; ni que todas las rentas tienen el mismo carácter (basta pensar en la distinción tradicional entre rentas de trabajo y de capital), ni los patrimonios están constituidos por bienes de igual naturaleza (pueden materializarse en dinero o en activos de una empresa), ni todos los gastos deben tener el mismo significado a efectos tributarios (gastos necesarios de alimentación y gastos suntuarios o de lujo). Ello unido a los

distintos niveles de riqueza de los contribuyentes, hace que la adaptación del sistema tributario a la capacidad económica real de cada uno sea un objetivo de máxima dificultad técnica. Además, debe tenerse en cuenta que ningún sistema tributario deriva de un diseño teórico o académico para el cumplimiento de ese principio; todos son el resultado complejo de una evolución histórica, de las necesidades ineludibles de recaudación, de superposición de tributos de los distintos entes territoriales que configuran el Estado, de decisiones políticas de distinto signo<sup>5</sup>.

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional de Bolivia, prácticamente es insuficiente sobre este importante principio constitucional tributario. Así podemos citar la SC 0090/2006, de 17 de octubre, dictada en un recurso indirecto o incidental de inconstitucionalidad, donde se estableció el principio de igualdad con los siguientes fundamentos:

III.2.1. El principio de igualdad jurídica de las partes: Respecto al principio de igualdad este Tribunal en la SC 0049/2003, de 21 de mayo, ha señalado que: “(...) el mandato de igualdad en la formulación del derecho exige que todos sean tratados igual por el legislador. Pero esto no significa que el legislador ha de colocar a todos en las mismas posiciones jurídicas ni que tenga que procurar que todos presenten las mismas propiedades naturales ni que todos se encuentren en las mismas situaciones fácticas. El principio general de igualdad dirigido al legislador no puede exigir que todos deban ser tratados exactamente de la misma manera y tampoco que todos deban ser iguales en todos los aspectos. Entonces, el medio idóneo para que el legislador cumpla con el mandato de este principio es aplicando la máxima o fórmula clásica: 'se debe tratar igual a lo igual y desigual a lo desigual'. En eso consiste la verdadera igualdad. A quienes presentan

<sup>5</sup> José Antonio, SÁNCHEZ GALIANA, *Manual de Derecho Tributario*, Primera Ed. Comares/Dodeca, Madrid, 2000, pág. 14.

similares condiciones, situaciones, coyunturas, circunstancias, etc., se les puede tratar igualmente; pero, cuando existen diferencias profundas y objetivas que no pueden dejarse de lado, se debe tratar en forma desigual; porque, solamente de esa manera podrá establecerse un equilibrio entre ambas partes. La Ley es la que tiene que establecer los casos, formas y alcances de los tratamientos desiguales.

En consecuencia, no toda desigualdad constituye necesariamente, una discriminación, la igualdad sólo se viola si la desigualdad está desprovista de una justificación objetiva y razonable, y la existencia de dicha justificación debe apreciarse según la finalidad y los efectos de la medida considerada, debiendo darse una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida”.

Asimismo, en la DC 0002/2001, de 8 de mayo, se estableció que: “(...) el derecho a la igualdad consagrado en el art. 6 de la Constitución Política del Estado, exige el mismo trato para los entes y hechos que se encuentran cobijados bajo una misma hipótesis y una distinta regulación respecto de los que presentan características desiguales, bien por las condiciones en medio de las cuales actúan, ya por las circunstancias particulares que los afectan; no prohibiendo tal principio dar un tratamiento distinto a situaciones razonablemente desiguales, siempre que ello obedezca a una causa justificada, esencialmente apreciada desde la perspectiva del hecho y la situación de las personas, pues unas u otras hacen imperativo que, con base en criterios proporcionados a aquellas, el Estado procure el equilibrio, cuyo sentido en Derecho no es otra cosa que la justicia concreta. Conforme a esto, el principio de igualdad protege a la persona frente a discriminaciones arbitrarias, irracionales; predica la identidad de los iguales y la diferencia entre los desiguales, superando así el concepto de la igualdad de la ley a

partir de la generalidad abstracta, por el concepto de la generalidad concreta (...)”.

En función del reconocimiento de igualdad ante la ley, conforme concluyó la SC 0062/2003, de 3 de julio, “(...) se prohíbe todo tratamiento discriminatorio de origen legal, es decir que si bien, ante la necesidad de lograr la efectividad de los valores consagrados en la Constitución, el legislador puede, inicialmente, ver la necesidad o conveniencia de establecer diferencias y dar un tratamiento diverso a las personas en forma legítima, sin apartarse de la justicia y de la razón, no le está permitido crear diferencias que carezcan de una justificación objetiva, razonable y proporcional, y que persigan fines arbitrarios, caprichosos o despóticos, o que de alguna manera desconozcan la esencial unidad y dignidad de la naturaleza humana, dando como resultado la violación de los derechos y libertades consagrados en la Constitución, o que en general sean contrarias a cualquier precepto o principio reconocido por la Carta Fundamental.

En la jurisprudencia constitucional extranjera podemos referirnos a las sentencias más relevantes del Tribunal Constitucional de España, que ha establecido una línea jurisprudencial sobre el principio de igualdad tributaria como analizaremos a continuación:

La Sentencia 27/1981 de 20 de julio de 1981, afirma que “el principio de capacidad económica se refiere a la de cada uno y obliga a buscar la riqueza donde la riqueza se encuentra”, o también la Sentencia 45/1989 de 20 de febrero de 1989; sin embargo, en otros pronunciamientos como las Sentencias 37/1987 de 26 de marzo de 1987 y 211/1992 de 11 de diciembre de 1992, el Tribunal Constitucional español ha sostenido que “basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador

al crear el tributo, para aquel principio constitucional quede a salvo”.

La Sentencia 211/1992 de 11 de diciembre de 1992, se ha referido a las tres funciones que, a su juicio, debe cumplir el principio de capacidad económica, afirmando que el mismo “sirve de fundamentos de la imposición, más aún, de la tributación; actúa como límite al legislador en el ejercicio del poder tributario; y sirve de programa y orientación al mismo en el desarrollo del citado poder”<sup>6</sup>.

Conviene significar que en ocasiones este principio quiebra para alcanzar objetivos de carácter extrafiscal. Al respecto el Tribunal Constitucional español se ha referido a la complejidad entre el principio de capacidad económica y los fines no fiscales de los tributos, advirtiendo en la Sentencia 37/1987 de 26 de marzo de 1987, que es constitucionalmente admisible el establecimiento de tributos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, “respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza”. Es decir, cabe que el legislador establezca tributos que, junto al fin de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica, persigue otros fines de política social o económica constitucionalmente protegidos.

Para finalizar la referencia de este principio hay que señalar que la capacidad económica no es sólo muy importante en materia tributaria; sino que, además, es el principio nuclear de todo el Derecho Financiero, al ser también el criterio inspirador de los gastos públicos.

## 1. 2. PRINCIPIO DE IGUALDAD.

Las Constituciones generalmente establecen normas para determinar los límites e indicar los principios a los cuales

deben atenerse los órganos legislativos para el desempeño de su actividad, incluida la tributaria.

Uno de los imperativos categóricos contenidos en casi todas las leyes supremas de los Estados es la igualdad de derechos y deberes de los ciudadanos.

Este principio se impuso con mayor vigor, luego de la Revolución Francesa, sustentado en una motivación política y luego jurídica. El objetivo principal era abolir los privilegios de las clases o castas, que caracterizaba los sistemas de la época, afirmando la igualdad de todos ante la ley.

La igualdad de las cargas tributarias puede ser entendida en dos sentidos de acuerdo a la formulación del profesor italiano D’Albergo citado por Víctor Uckmar<sup>7</sup>:

- a) En sentido jurídico, como paridad de posiciones, excluyendo los privilegios de clase, raza y religión, de manera que los contribuyentes se encuentren en iguales circunstancias y puestos ante un mismo régimen tributario.
- b) En sentido económico es la obligación de contribuir a las cargas públicas en igual medida, entendido en términos de sacrificio y como se verá seguidamente en relación con la capacidad contributiva de cada uno.

En lo concerniente a la igualdad jurídica, que sustancialmente coincide con el principio de generalidad de la imposición, algunas Constituciones prohíben expresamente el privilegio en materia tributaria. Especialmente en Francia, antes de la Revolución, la nobleza y el clero consideraban deshonoroso el pago del impuesto, por lo que no eran alcanzados por la carga tributaria; la preocupación de que los privilegios pudieran ser reimplantados, motivó la inclusión de este principio en forma explícita.

Como se ha señalado, el principio de igualdad constituye un valor, no sólo del

<sup>6</sup> Alejandro, MENÉNDEZ MORENO, *Derecho Financiero y Tributario*, 1. a Ed. Lex Nova SA, Valladolid, 2000, pág. 74.

<sup>7</sup> Víctor, UCKMAR, *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*, 3. a Ed. Temis, Bogota, 2001, pág. 59.

sistema tributario, sino del conjunto del ordenamiento. La Constitución boliviana de 2009 proclama de manera genérica en el artículo 14 segundo párrafo, donde prescribe que: “II. El Estado prohíbe y sanciona toda forma de discriminación fundada en razón de sexo, color, edad, orientación sexual, identidad de género, origen, cultura, nacionalidad, ciudadanía, idioma, credo religioso, ideología, filiación política o filosófica, estado civil, condición económica o social, tipo de ocupación, grado de instrucción, discapacidad, embarazo, u otras que tengan por objetivo anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio, en condiciones de igualdad, de los derechos de toda persona”<sup>8</sup>.

De manera concreta, en el ámbito que nos ocupa, ya se ha señalado que el principio de capacidad económica, y en general el conjunto de los criterios sobre el reparto de la carga tributaria, están emparentados con el fundamental valor de la igualdad en sus varias acepciones. Así dispone el artículo 323 de la Constitución<sup>9</sup>, sobre el principio de igualdad como inspirador del sistema tributario, reconociendo la vigencia en este ámbito de este valor del ordenamiento con ese mismo significado básico que acaba de exponerse. Si todos somos iguales ante la ley, todos debemos pagar tributos, y si no es admisible la discriminación, todos debemos cumplir esa obligación conforme a los mismos criterios de reparto de la carga tributaria. La igualdad es indisolublemente de los principios de capacidad económica, generalidad y progresividad.

Como es bien sabido, la efectividad de los valores superiores del ordenamiento jurídico exige que éste parta del conocimiento de la sociedad sobre la que opera y a la que debe orientar el

cumplimiento de esos valores. Por ello, la igualdad obliga al trato desigual de quienes no son realmente iguales<sup>10</sup>. No debemos pagar todos el mismo tributo, sino cada uno en función de nuestra capacidad económica, y como las grandes diferencias existentes entre los niveles de renta y patrimonio suponen una situación que puede amparar discriminaciones incompatibles con la idea de igualdad, hay que introducir la regla de progresividad tributaria a favor de una redistribución equitativa.

El principio de igualdad tampoco impide que el propio legislador otorgue exenciones o bonificaciones si estas no se fundamentan en privilegio o discriminación, sino en valores u objetivos constitucionales.

También debe considerarse que este principio no exige sólo que seamos iguales ante la ley; también debemos ser iguales a la hora de la aplicación de la ley. Y esto no sólo debe tener en cuenta la Administración Tributaria o que es la encargada de aplicar en etapa de gestión tributaria las normas del sistema tributario; sino también, la Autoridad de Impugnación Tributaria y el órgano judicial que controlan sus actuaciones y el legislador, que cuando elabora las normas jurídicas debe considerar siempre la perspectiva de su aplicación eficaz a todos los sujetos obligados. Este tema encierra mayor complejidad práctica que dificultad de formación teórica; exige mayor atención de parte de la doctrina e incluso del Tribunal Constitucional Plurinacional; porque, si no logramos la igualdad en la aplicación de la ley, el principio comentado corre el riesgo de limitarse a una declaración formal.

El Tribunal Constitucional de Bolivia, a partir del inicio de sus funciones desde el año 1999, ha establecido jurisprudencia sobre el principio de igualdad en general; pero, no así específica en materia tributaria, dentro los límites constitucionales establecido por la Constitución; sin embargo, es importante

<sup>8</sup> BOLIVIA, Constitución de 2009, Gaceta Oficial de Bolivia, La Paz, año 2009, págs. 11-12.

<sup>9</sup> Bolivia, Constitución de 2009, Art. 323: “I. La política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, *igualdad*, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria”.

<sup>10</sup> José Antonio, SÁNCHEZ GALIANA, op cit, pág. 19.

resaltar la posición del Tribunal Constitucional Español que ha subrayado la vigencia del criterio de igualdad entendido como un valor a promover con medidas tributarias que tiendan a corregir las desigualdades realmente existentes en la sociedad y que su propio texto constitucional valora negativamente. Se trata, en este caso, de una acepción del principio de igualdad que encuentra su manifestación más clara en el criterio de progresividad.

El Tribunal Constitucional Español, mediante la Sentencia STC 46/2000 de 17 de febrero de 2000 ha puesto de relieve que: “el derecho a la igualdad incluye, no sólo la igualdad ante la ley; sino también, la igualdad en la aplicación de la ley. En este sentido, un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales y cuando considere que debe apartarse de sus precedentes, deberá ofrecer una fundamentación razonable para ello”<sup>11</sup>. En este sentido, el principio de igualdad no veda cualquier desigualdad; sino, sólo la desigualdad que no sea razonable y carezca de fundamentación; es decir, la desigualdad que pueda ser calificada como discriminatoria en relación con presupuestos de hecho idénticos.

Asimismo, la Sentencia STC 55/1998 de 16 de marzo de 1998 dictada por el Tribunal Constitucional Español, entiende que “la igualdad del artículo 31 CE va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, por lo que no puede ser reducida a los términos del artículo 14 de la CE”<sup>12</sup>. Es decir, que el principio de igualdad tributaria establecido por el artículo 31 de la CE, ha evitado ser reconocido por la igualdad genérica del artículo 14 CE, para que no pueda ser invocado mediante un recurso de amparo. El mencionado Tribunal acude a la distinción entre discriminación contraria al artículo 14 CE, por estar basado en una

diferenciación de índole subjetiva sí recurrible en amparo; y la desigualdad fundada en elementos objetivos, que es la contemplada en el artículo 31 CE – no recurrible en amparo-. Así lo ha establecido la línea jurisprudencial del Tribunal Constitucional Español mediante las recientes Sentencias detalladas a continuación: STC 36/1999 de 22 de marzo de 1999; STC 84/1999 de 10 de mayo de 1999; STC 200/1999 de 8 de noviembre de 1999 y STC 46/1999 de 17 de febrero de 1999.

Finalmente, señalar que el principio de igualdad en el ámbito tributario se traduce en el respeto al principio de capacidad económica, de forma que situaciones económicamente iguales deben ser tratadas de la misma manera.

El citado principio no veda cualquier desigualdad, sino sólo aquella que puede reputarse como discriminatoria, por carecer de justificación. Dicho principio no sólo exige la igualdad ante la ley; sino también, la igualdad en la aplicación de la ley. Asimismo, el principio de igualdad no ampara el derecho a imponer o exigir diferencias de trato en situaciones o supuestos desiguales (discriminación). El mencionado principio debe interpretarse en conexión con las exigencias derivadas de otros principios constitucionales y la igualdad en el marco del sistema tributario debe complementarse con la igualdad en el ordenamiento del gasto público, lo que se traduce en la necesidad de asignar equitativamente los recursos públicos.

### 1.3.PRINCIPIO DE UNIVERSALIDAD.

Sobre este principio constitucional el artículo 323 de la Constitución de 2009 dispone que: “La política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, **universalidad**, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria”. Con el término universalidad en el ordenamiento constitucional boliviano, ha querido referirse no sólo a los ciudadanos bolivianos, sino también a los extranjeros, así como las personas jurídicas, bolivianas

<sup>11</sup> Juan Martín, QUERALT y otros, *Derecho Tributario*, 5 ta. Ed., Aranzadi, Navarra, 2000, pág. 57.

<sup>12</sup> *Idem*.

y extranjeras. Esto no es más que una consecuencia del principio de territorialidad en la eficacia de las normas.

La Constitución italiana, en lo que respecta a las relaciones económicas, y específicamente a los tributos, a diferencia del estatuto Albertino, no hace referencia a los “ciudadanos”, sino a “todos”<sup>13</sup>. Ninguna ley sujeta la imposición a la nacionalidad, las únicas excepciones están previstas en los tratados para evitar la doble imposición, que por su aplicabilidad en vía residual hacen referencia a la nacionalidad.

Respecto a la Unión Europea el artículo 95 del Tratado de Roma, establece la prohibición de la discriminación entre los miembros de la comunidad, en particular en lo que se refiere a la aplicación de los tributos.

En la Constitución Española el principio de generalidad lo podemos identificar en el término “Todos” con el que comienza el artículo 31.1. “Todos contribuirán...”, como señala el profesor Pérez Royo que aunque es necesario advertir dicho término genérico, repetido en muchos con sentido polivalente en el texto constitucional, tiene también un doble valor o significado: primero, afirmar que el deber de contribuir no se reduce a los nacionales; segundo, establecer el criterio de generalidad de la imposición o de ausencia de privilegios en la distribución de la carga tributaria, que afecta a todos los que tengan capacidad contributiva”<sup>14</sup>.

Actualmente, en una sociedad en la que el principio de igualdad de los ciudadanos ante la Ley constituye una conquista irrenunciable, cuando se postula la universalidad en el ámbito tributario no se está luchando contra la subsistencia de privilegios, que es algo que no encuentra cabida en un Estado de Derecho, sino que está postulando una aplicación correcta del ordenamiento tributario, de forma que no sólo no existan privilegios amparados por la Ley; sino que, tampoco puedan

producirse situaciones privilegiadas al aplicar la Ley.

El principio de universalidad constituye un requerimiento directamente dirigido al legislador para que cumpla con una exigencia: tipificar como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica.

El principio de universalidad pugna así contra la concesión de exenciones tributarias que carezcan de razón de ser. Este constituye uno de los campos en el que más fecundo se manifiesta dicho principio. Desde este punto de vista, dos son los significados que hoy cabe atribuir al mismo.

El referido principio debe informar, con carácter general, el ordenamiento tributario, exigiendo que el mismo no trate de forma distinta situaciones que son idénticas y, en definitiva, prohibiendo que se establezcan discriminaciones carentes de fundamento en el tratamiento tributario de los ciudadanos.

Ello no quiere decir que toda desigualdad en el tratamiento tributario sea contraria al principio de generalidad. Sólo lo será aquella desigualdad que carece de fundamento.

#### 1.4. PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD.

El artículo 323 de la Constitución del Estado Plurinacional de Bolivia expresa que “La política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, **progresividad**, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria”

La progresividad del sistema tributario, es una manera de ser del sistema, que articula técnicamente de forma que pueda responder a la consecución de unos fines que no son estrictamente recaudatorios; sino que, trascienden dicho plano para permitir la consecución de unos fines distintos, como pueden ser la distribución de la renta. La progresividad, por

<sup>13</sup> Víctor, UCKMAR, *op. cit.*, pág. 60.

<sup>14</sup> Fernando, PÉREZ ROYO, *op. cit.*, pág. 38.

imperativo constitucional, tiene un límite infranqueable en la no confiscatoriedad.

El principio de no confiscatoriedad supone un límite extremo que dimana del reconocimiento del derecho de propiedad, cuya finalidad es impedir una radical aplicación de la progresividad que atentara contra la capacidad económica que la sustenta.

Tenemos que entender por progresividad aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza. Los que tienen más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos.

La expresa alusión al criterio de la progresividad constituye una de las innovaciones características del texto constitucional, que se ha inspirado en constituciones europeas como la española y la italiana. Se trata de una circunstancia lógica, puesto que la progresividad es un fenómeno ligado al desarrollo de los sistemas tributarios contemporáneos, que asignan a la Hacienda Pública una función redistributiva.

En la doctrina más antigua se había planteado la cuestión de la congruencia de impuestos con tarifas progresivas y el criterio de contribución en proporción a los haberes o a la capacidad económica, establecido generalmente en los textos constitucionales y que se identificaba como un mandato de proporcionalidad, opuesto al de progresividad. En los momentos actuales no hace falta detenerse en esta cuestión, ya que, por lo que concierne a nuestro ordenamiento, ha sido zanjada de manera expresa por el propio texto constitucional. La cuestión, desde el punto de vista jurídico, es más bien la contraria: hasta qué punto puede afirmarse que el legislador y los poderes públicos en general con obedientes al mandato de progresividad emanado del constituyente.

En relación con esto, debe ponerse de relieve que la progresividad es un carácter que afecta, no a cada figura tributaria

singular, sino al conjunto del sistema. Lo cual exige lógicamente que en éste tengan un peso suficientemente importante los impuestos con carácter progresivo. Además, es necesario que la progresividad de estos impuestos no se reduzca a la letra de la ley; sino que, sea hecha efectiva en la práctica, conteniendo dentro de límites razonables el fraude tributario.

También en relación con este principio debemos decir que la progresividad, y en general el objetivo de redistribución de la renta, tiene una profunda conexión con el valor de la igualdad, entendida como criterio material, que debe ser hecha efectiva también con el recurso de los poderes públicos e igualmente con el mandato de la capacidad económica, en la acepción a que antes nos hemos referido de programa para que el legislador y los poderes públicos.

Se entiende por progresividad, como ha dicho Martín Delgado “aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de los sujetos pasivos aumenta la contribución en proporción superior al incremento de la riqueza”<sup>15</sup>

Tradicionalmente la progresividad, como característica de un tributo, se ha equiparado a la utilización de tipos de gravamen progresivos; es decir, aquellos cuya cuantía incrementa en mayor proporción que la base del tributo a que se aplican. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que no sólo los tipos de gravamen determinan la progresividad o no de un sistema tributario, porque también determinados supuestos de no sujeción, mínimos exentos, exenciones, etc., coadyuvan a la progresividad del tributo, por lo que la sola presencia de tipos progresivos no puede considerarse como condición necesaria, ni siquiera suficiente, para el logro de este principio de progresividad previsto en el artículo 323 de la Constitución.

<sup>15</sup> Alejandro, MENÉNDEZ MORENO, *Derecho Financiero y Tributario*, 1.ª Ed. Lex Nova S. A., Valladolid, 2000, pág. 80.

La verificación o cumplimiento de este principio debe hacerse sobre todo a través de la regulación de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio de las personas físicas, incluido entre estos últimos el impuesto sobre las sucesiones y donaciones.

En el pasado se sostuvo que la regla de la proporcionalidad de los tributos y de las posibilidades económicas de cada ciudadano surgía la obligación para el legislador de sancionar impuestos con alícuotas proporcionales; pero, nunca proporcionales. La justificación de esta se basó en las enseñanzas de Adam Smith, según la cual todos los ciudadanos deben contribuir al gasto público “en proporción a beneficios que cada uno disfruta respectivamente bajo la protección del Estado”.

La teoría del beneficio parte de la presunción de que el consumo medio, en el espacio y en el tiempo, de los servicios públicos proporcional al rédito de cada ciudadano y que por esta razón ateniéndose al principio de igualdad en la imposición cada uno debe contribuir en proporción a sus ingresos. En definitiva, corresponde a la ciencia económica establecer un sistema que pueda asegurar una mejor y justa distribución de la carga pública, y si esta ciencia entiende que dicho resultado se obtiene con un impuesto progresivo y con uno proporcional, el sistema tributario, por estar concebido sobre la base de un principio de igualdad, deberá contener también, impuestos con alícuotas progresivas.

Numerosas teorías fueron desarrolladas para demostrar el fundamento científico del impuesto progresivo, que según los polítics es el único impuesto que garantiza la distribución de los impuestos según la capacidad contributiva. Todas estas teorías pueden resumirse en tres principios: el sacrificio igual, el sacrificio proporcional y el sacrificio mínimo. Todos con un común denominador: el concepto de la decreciente utilidad marginal de las riquezas<sup>16</sup>.

El principio del sacrificio igual se remonta a Mill, para quién los impuestos debían ser distribuidos de modo tal que cada contribuyente sacrifique una cantidad igual de “utilidad”. Sin embargo, dicho principio no lleva necesariamente la progresividad de la imposición, pudiendo inclusive dar lugar a una alícuota proporcional o una regresiva, todo depende de la curva de utilidad. Mill propugno un impuesto proporcional sobre el rédito, el cual tendría una cierta progresión derivada de la exención del mínimo indispensable para vivir.

Para el principio del sacrificio proporcional, la igualdad en la imposición se obtiene si el impuesto no determina igual sacrificio en términos de utilidad global restada, sino sacrificios proporcionales respecto a la utilidad total de cada contribuyente.

Las teorías enunciadas precedentemente son de carácter individualista, ya que plantean el problema de la igualdad entre los individuos que tiene un rédito de diversa cuantía.

Por el contrario, el principio de sacrificio mínimo se refiere a la conveniencia de la distribución de los impuestos desde el punto de vista de la colectividad, el sacrificio es el mínimo sacrificio para el grupo. En definitiva, sería la oportunidad de aquellos que se encontraban en condiciones económicas inferiores. Estos deberían ser tasados cuando los más pendientes, luego de la recaudación tributaria, se encuentren en el mismo nivel.

Las tres doctrinas mencionadas, tienden a demostrar el fundamento científico de un impuesto progresivo, pero hoy en día se encuentran desacreditadas sobre todo “por la necesidad que las mismas entienden sobre la composición de la utilidad para una misma persona, con una precisión que no es razonable suponer. Como no es medible la utilidad, tampoco es medible el sacrificio soportado después de la recaudación porque “es absolutamente imposible emitir una opinión sensata sobre la utilidad en sentido económico del sujeto”.

<sup>16</sup> Víctor, UCKMAR, *op. cit.*, pág. 70.

## 1. 5. PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA FORMULACIÓN Y FUNDAMENTO.

Después del análisis de los criterios sustantivos sobre el reparto de la carga tributaria, pasamos al estudio de las reglas formales para el establecimiento de los tributos.

La primera de estas reglas sobre la producción normativa en materia tributaria es la del principio de legalidad tributaria, que aparece como la clave de bóveda del edificio de fuentes del Derecho en este ámbito. Según dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de tributos. Se habla en este sentido, de reserva de ley, aunque a nuestro criterio preferimos la denominación del principio de legalidad, que consideramos más ajustada que la indicada de reserva de ley, originada históricamente en un ambiente político-constitucional distinto del actualmente vigente y en el resto de los sistemas constitucionales modernos. No obstante, en el lenguaje actual ambas expresiones se utilizan como sinónimos.

El principio de legalidad tributaria se encuentra establecido en el artículo 158-I numeral 23 de la Constitución de 2009, cuando establece como atribución de la Asamblea Legislativa Plurinacional que: “A iniciativa del Órgano Ejecutivo, crear o modificar impuestos de competencia del nivel central del Estado. Sin embargo, la Asamblea Legislativa Plurinacional a pedido de uno de sus miembros, podrá requerir al órgano ejecutivo la presentación de proyectos sobre la materia. Si el Órgano Ejecutivo, en el término de veinte días no presenta el proyecto solicitado, o la justificación para no hacerlo, el representante que lo requirió u otro, podrá presentar el suyo para su consideración y aprobación”<sup>17</sup>.

Se trata de una norma que se encuentra en el nacimiento del régimen constitucional y que es esencial en el esquema de separación de órganos de poder. En cuanto

a su fundamento, tradicionalmente se ha identificado en este principio la exigencia de autoimposición o consentimiento del impuesto a través de la representación de los contribuyentes y como bien señala el profesor Eusebio González García con una vinculación entre principio de legalidad y de seguridad jurídica, que da contenido a este último<sup>18</sup>.

Aparte de su significado político en el esquema constitucional de división de poderes, esta exigencia de autoimposición se ha ligado mucho tiempo a la garantía estrictamente individual frente a las intromisiones arbitrarias en la esfera de libertad y propiedad del ciudadano. Dentro del conjunto de valores del Estado Social y Democrático de Derecho de nuestra Constitución, es necesario; sin embargo, reconocer al principio de legalidad tributaria un significado o fundamentación plural.

Por un lado, ciertamente, la función de garantía individual a que hemos hecho referencia. Pero junto a este carácter garantista estrictamente individual, el principio de legalidad debe ser visto también e incluso de manera prevalente o principal como una institución al servicio de un interés colectivo: el de asegurar la democracia en el procedimiento de imposición o establecimiento de las vías de reparto de la carga tributaria. Lo que ha querido el constituyente es que el juicio sobre el reparto de la carga tributaria sea establecido por el órgano que, dada su composición y funcionamiento, mejor asegura la composición de intereses contrapuestos en el mencionado reparto.

El principio de legalidad puede conectarse también con el de seguridad jurídica o certeza de Derecho. En la doctrina clásica Adam Smith se había advertido tradicionalmente la existencia de este postulado de la imposición, que exige que

<sup>17</sup> Bolivia, Constitución Política del Estado, Gaceta Oficial, 2009, pág. 60.

<sup>18</sup> Eusebio, GONZÁLEZ GARCÍA, *El principio de seguridad jurídica y la Codificación Tributaria, en la obra colectiva de Principios constitucionales tributarios*, Universidad Autónoma de Sinaloa, Culiacán, Sinaloa, 1993, pág. 28.

el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales. Desde el punto de vista jurídico, puede considerarse que esta exigencia se halla incorporada en parte en el principio de legalidad.

Finalmente podemos decir que el principio de legalidad tributaria tiene una fundamentación no unívoca sino plural, dentro de las exigencias o razones que abonan dicho principio, sobresale a nuestro juicio, la que hemos mencionado en segundo lugar, es decir, la relativa a la garantía de democracia en el procedimiento de establecimiento de los tributos.

### **1. 5. 1. ÁMBITO MATERIAL DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.**

En relación con la determinación del ámbito del principio de legalidad tributaria es necesario responder a dos diferentes cuestiones: a) cuáles son las prestaciones que se encuentran amparadas por la garantía del principio de legalidad; b) cuáles son los elementos de la prestación que deben ser regulados sobre la base de dicho principio.

En cuanto a la primera de las cuestiones, el texto constitucional ha seguido un criterio de máxima amplitud, empleando en lugar del término tributo, el de contribuciones de cualquier clase o naturaleza.

Así pues, dejando de lado las prestaciones personales, quedan dentro el principio de legalidad las prestaciones patrimoniales públicas establecidas, es decir, impuestas de manera unilateral, sin concurso de la voluntad del obligado. Dichas prestaciones patrimoniales públicas vienen a coincidir grosso modo con el concepto de tributo al que hemos aludido anteriormente. En el bien entendido de que dicho concepto cubre, no solamente los tributos en sentido técnico o estricto, sometidos a la normal legislación tributaria; sino también, otras prestaciones que, siendo sustancialmente tributarias, escapan a la normativa típica de los tributos.

Pero más allá de los tributos, cabría entender que la intervención del órgano legislativo es requerida incluso en relación con ciertos supuestos como las tarifas de contratos de adhesión relativos a servicios públicos esenciales, incluso cuando éstos sean prestados en régimen de Derecho privado y por entidades no públicas. En parecidos términos se ha planteado la cuestión en nuestro país, en relación con los precios públicos.

### **1. 5. 2. ELEMENTOS DEL TRIBUTO CUBIERTOS POR EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.**

La segunda de las cuestiones, con relación al contenido del principio de legalidad tributaria, es la concerniente a los elementos de la disciplina del tributo que requieren la intervención del legislativo.

Como primera respuesta a esta cuestión podemos decir que el principio de legalidad cubre la regulación de los elementos esenciales del tributo. Por establecimiento de la prestación hay que entender, no simplemente su creación, sino también la determinación de sus elementos esenciales.

Ahora bien, ¿Cuáles son estos elementos esenciales o configuradores del tributo? De manera sintética, podemos responder diciendo que se deben entender comprendidos, en todo caso los elementos determinantes de la identidad de la prestación, así como los relativos a su entidad o cuantificación. La Ley debe regular en qué supuestos se origina el deber de pagar un tributo (hecho imponible), quién está obligado a pagarlo (sujetos pasivos), cuanto hay que pagar (base, tipo, cuota). Existe aún algún elemento que debe considerarse esencial como es el relativo a los plazos de prescripción.

Aparte de estos elementos, como cláusula general, debemos señalar que la intervención de la ley es necesaria en relación con todos aquellos puntos de la disciplina del tributo que afectan a lo que podríamos llamar el estatuto del contribuyente, donde se recojan sus

derechos y garantías frente a la Hacienda Pública, de manera especial en aquellos puntos que suponen una limitación de estos derechos, de conformidad, por otra parte, con el principio general de legalidad de la actividad administrativa.

No quedan, en cambio, comprendidos dentro de la garantía del principio de legalidad tributaria aquellos aspectos de la regulación relativos a elementos procedimentales o formales propios de la ejecución de la ley: lugar del pago, plazos, etc., los cuales forman el ámbito típico de la normativa reglamentaria.

Una cuestión que también es necesaria tratar es la relativa a las exenciones, o más en general, a los beneficios fiscales. ¿Queda su establecimiento reservado a la ley o puede, sin más, ser remitido a la normativa reglamentaria? La respuesta, es claramente positiva en el primero de los sentidos, siguiendo los razonamientos que hemos desarrollado anteriormente acerca del fundamento del principio. Sin entrar en mayores averiguaciones, hemos de decir, por otra parte, que nuestra Constitución resuelve de manera expresa la cuestión como atribución del Órgano Legislativo: “A iniciativa del Órgano Ejecutivo, crear o modificar impuestos de competencia del nivel central del Estado...” (art. 158-I num. 23 de la Constitución). Cabría incluso entender que el sentido de la mención expresa es reforzar el alcance de la reserva en esta materia de especial sensibilidad.

### **1. 5. 3. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD: SU VALOR COMO RESERVA RELATIVA.**

Establecido que la ley debe intervenir en el establecimiento de la disciplina de los elementos esenciales del tributo, se trata ahora de determinar cuál debe ser el alcance o profundidad de esta intervención. O, en otros términos, establecer qué es lo que ha querido decir el constituyente al ordenar que los tributos y demás prestaciones de carácter público se establezcan con arreglo a la ley.

Con relación a esta cuestión, la doctrina ha distinguido, al tratar de manera general la

institución de la reserva de ley en la Constitución, entre reserva absoluta y meramente relativa. En el primer supuesto, la ley debe llevar a cabo de manera acabada la completa regulación de la materia a ella reservada, sin dejar espacio para la integración de su disciplina por una fuente distinta. En cambio, en el caso de reserva relativa, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida, en todo o en parte, por una fuente secundaria.

En el caso de la reserva del artículo 158-I numeral 23 de la Constitución, del principio de legalidad tributaria, ¿estamos frente a una reserva absoluta o relativa? La generalidad de la doctrina y el propio Tribunal Constitucional entienden que se trata de una reserva absoluta, pero casi siempre a iniciativa del Órgano Ejecutivo. El fundamento de esta conclusión se encuentra en el propio texto de la Constitución en su artículo 323-III cuando señala que: “La Asamblea Legislativa Plurinacional mediante ley, clasificará y definirá los impuestos que pertenecen al dominio tributario nacional, departamental y municipal”<sup>19</sup>.

Pero además de esto tenemos que decir como argumento principal, que las razones que hemos utilizado como fundamento del principio de legalidad tributaria resultan en general, suficientemente respetadas con el esquema de articulación normativa propia de la reserva de ley absoluta. Situación que no ocurre con los tributos de los gobiernos autónomos, que conforme dispone el artículo 323-IV de la Constitución se debe entender en los siguientes términos “La creación, supresión o modificación de los impuestos bajo dominio de los gobiernos autónomos facultados para ello se efectuará dentro de los límites siguientes: 1. No podrán crear impuestos cuyos hechos imposables sean análogos a los correspondientes a los impuestos nacionales u otros impuestos departamentales o municipales existentes,

<sup>19</sup> Bolivia, Constitución Política del Estado, Gaceta Oficial, 2009, pág. 133.

independientemente del dominio tributario al que pertenezcan; 2. No podrán crear impuestos que graven bienes, actividades, rentas o patrimonio localizados fuera de su jurisdicción territorial, salvo las rentas generadas por sus ciudadanos o empresas en el exterior del país. Esta prohibición se hace extensiva a las tasas, patentes y contribuciones especiales; No podrán crear impuestos que obstaculicen la libre circulación y el establecimiento de personas, bienes, actividades o servicios dentro de su jurisdicción territorial. Esta prohibición se hace extensiva a las tasas, patentes y contribuciones especiales; 4. No podrán crear impuestos que generen privilegios para sus residentes discriminando a los que no lo son. Esta prohibición se hace extensiva a las tasas, patentes y contribuciones especiales<sup>20</sup>.

Aceptado el criterio anterior, en cuanto al alcance general del principio de legalidad tributaria, conviene hacer dos precisiones. La primera se refiere a lo siguiente: en los casos en los que la ley no regule o establezca directamente el tributo, remitiéndose a una fuente secundaria, esta remisión debe contener con suficiente determinación los límites y criterios dentro de los cuales ha de actuar la fuente secundaria, de manera que el tributo sea efectivamente regulado o establecido con arreglo a la ley. Generalmente, lo que se remite a la fuente secundaria es la decisión sobre aplicar o no un tributo previamente regulado en la ley o bien el establecimiento o modificación de su cuantía. En este caso, dicha cuantía debe estar predeterminada dentro de límites precisos susceptibles de ser controlados. Esta predeterminación puede hacerse bien con el señalamiento de cuantías máximas y mínimas expresas o bien mediante el recurso a conceptos indeterminados, como, por ejemplo que el importe de la prestación no supere el costo del servicio.

La segunda precisión que es necesario hacer es que el recurso al esquema de la reserva relativa debe obedecer a justificaciones racionales, como la que

hemos indicado en el caso de tributos municipales o las derivadas de la propia naturaleza de determinados tributos, como es el caso de las tasas.

## **2. RECURSO CONTRA TRIBUTOS ILEGALES.**

### **2.1 Requisitos procesales.**

Es un recurso muy peculiar de la legislación boliviana, históricamente su antecedente se remonta a la Constitución de 1851<sup>21</sup>, sin embargo, fue consagrada como garantía en la Constitución de 1878<sup>22</sup> como una competencia del Poder Judicial, y posteriormente en la reforma de la Constitución de 1994<sup>23</sup> fue trasladada como una competencia exclusiva del Tribunal Constitucional boliviano y en la actualidad se encuentra materializado en el nuevo texto constitucional de 7 de febrero de 2009<sup>24</sup>, como una atribución del Tribunal Constitucional Plurinacional.

Conceptualmente el recurso contra tributos ilegales es una acción jurisdiccional extraordinaria mediante la cual el sujeto pasivo (contribuyente o tercero responsable), legitimada por ley, impugna

<sup>21</sup> Constitución de 1851, Art. 22: Ninguna Contribución puede establecerse ni recaudarse; sino, en cumplimiento de la Ley.

<sup>22</sup> Constitución de 1878, Art. 14: Ningún impuesto es obligatorio sino cuando ha sido establecido por el Poder Legislativo conforme a las prescripciones de esta Constitución. Todos pueden intentar el recurso ante la autoridad judicial respectiva contra los impuestos ilegales. Los impuestos municipales son obligatorios, cuando en su creación se han observado los requisitos señalados por esta Constitución.

<sup>23</sup> Constitución de 1994, Art. 120, núm. 4<sup>a</sup>: Los recursos contra tributos, impuestos, tasas, patentes, derechos o contribuciones creados, modificados o suprimidos en contravención a lo dispuesto por esta Constitución.

<sup>24</sup> Constitución de 2009, Art. 202, núm. 4: Son atribuciones del Tribunal Constitucional Plurinacional, además de las establecidas en la Constitución y la ley, conocer y resolver: ...4. *Los recursos contra tributos, impuestos, tasas, patentes, derechos o contribuciones, creados, modificados o suprimidos en contravención a lo dispuesto en esta Constitución.*

<sup>20</sup> Bolivia, Constitución Política del Estado, Gaceta Oficial, 2009, págs. 133-134.

una disposición legal que crea, modifica o suprime tributos nacionales, departamentales, regionales, autonómicos, municipales o universitarios, que pueden ser impuestos, tasas, patentes o contribuciones especiales, con la finalidad de que el Tribunal Constitucional Plurinacional proceda a la verificación formal y material de la compatibilidad o incompatibilidad de sus normas con los preceptos de la Constitución.

Este recurso se encuentra desarrollado legislativamente por los artículos 127 al 130 de la Ley 027, de 6 de julio de 2010, del Tribunal Constitucional Plurinacional. El objeto de este recurso conforme al artículo 127 de la Ley 027, del Tribunal Constitucional Plurinacional, es que proceda contra toda disposición legal que cree, modifique o suprima un tributo, impuesto, tasa, patente, derecho o contribución, de cualquier clase o naturaleza, que hubiere sido establecida sin observar la Constitución Política del Estado.

En este sentido, este recurso cuestiona la disposición legal que crea, modifica o suprime un tributo, porque en su formación o contenido material contradice o vulnera los principios constitucionales formales de legalidad o reserva de ley; o materiales de capacidad contributiva, generalidad, igualdad, proporcionalidad, progresividad y no confiscatoriedad plasmados en la Constitución.

Esto significa que la disposición legal impugnada puede presentar una incompatibilidad formal en aquellos casos en que ha sido aprobada sin cumplir con el procedimiento establecido para tal efecto en la Constitución o por una autoridad pública que no tiene competencia para crear, modificar o suprimir tributos. Asimismo, puede presentar una incompatibilidad material, debido a que no se enmarca en los preceptos constitucionales tributarios.

## **2.2 La iniciación del proceso contra tributos ilegales.**

La procedencia del recurso no está

condicionada a la existencia previa de proceso o trámite administrativo alguno, por lo que la persona legitimada puede plantearlo aún antes de que disponga el pago del tributo, es decir antes de que se aplique la disposición legal para hacerla efectiva. En consecuencia, puede proceder en los casos en que ya se esté aplicando la disposición legal, o prescindiendo de la existencia de un conflicto de intereses concretos, lo que significa que la persona legitimada puede plantear este recurso cuando exista una discrepancia de compatibilidad formal o material abstracta entre la disposición legal que crea, modifica o suprime un tributo con principios de la Constitución.

La Constitución ni la Ley 027, del Tribunal Constitucional Plurinacional, no establecen la prescripción o caducidad de la acción por el transcurso del tiempo, lo que significa que este recurso puede ser planteado en cualquier momento, cuando la persona legitimada considere que la disposición legal vulnera principios formales o materiales tributarios plasmados en la Constitución.

De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 128 de la Ley 027, del Tribunal Constitucional Plurinacional, tienen legitimación activa para presentar este recurso el o los sujetos pasivos del tributo, en su condición de contribuyentes o terceros responsables, siendo éstos quienes conforme a ley están obligados a pagar el tributo respectivo, no así las autoridades públicas beneficiarias de los tributos.

Asimismo, el citado artículo 128 de la Ley 027, del Tribunal Constitucional Plurinacional, instituye la legitimación pasiva contra la autoridad que los haya creado modificado o suprimido, acompañando la disposición legal que así lo disponga; o en su caso, solicitando se conmine a la autoridad recurrida para que la presente.

En consideración al carácter extraordinario que tiene el recurso contra tributos ilegales, la Ley 027, del Tribunal Constitucional Plurinacional, establece un procedimiento expedito y corto, porque prescinde de

instancias procesales del procedimiento ordinario como son los incidentes o excepciones previas, acciones reconventionales o plazos de presentación de pruebas, ello se debe a que el recurso no tiene por finalidad dilucidar hechos subjetivos controvertidos sino la verificación objetiva de la compatibilidad o incompatibilidad de la disposición legal impugnada con el contenido de la Constitución.

### 2.3 Desarrollo del proceso contra tributos ilegales.

La doctrina ha calificado a las funciones o competencias del Tribunal Constitucional, distinguiendo entre aquéllas de carácter prevalentemente garantista y las que tienen naturaleza arbitral<sup>25</sup>. Al respecto, el Tribunal Constitucional boliviano, en los fundamentos de la SC 0076/2005, de 13 de octubre, ha expresado que "...la competencia por la Constitución Política del Estado al Tribunal Constitucional, abarca tres ámbitos, a saber: a) el control normativo de constitucionalidad; b) el control del ejercicio del poder público; y c) la tutela o protección de derechos fundamentales"<sup>26</sup>.

En la legislación nacional, el artículo 129 de la Ley 027, del Tribunal Constitucional Plurinacional, dispone que la Comisión de Admisión, previo cumplimiento de los requisitos señalados y previstos en la presente Ley, admitirá o rechazará el Recurso. En este sentido, al ser el Recurso contra Tributos Ilegales una competencia de control normativo, nos remite al contenido del artículo 105 de la referida Ley<sup>27</sup>, con los siguientes requisitos:

<sup>25</sup> Véase A. Pizzorusso, *I sistema di giustizia costituzionale: dai modelli alla prassi*, *Quaderni Costituzionali*, n. 3, 1982, págs. 521-535. Esta clasificación ha sido utilizada también por Pablo Pérez Tremps, *Tribunal Constitucional y Poder Judicial*, *op. cit.*, pág. 35.

<sup>26</sup> SC 0076/2005, de 13 de octubre, todo el contenido de la sentencia del TC puede verse en la página web URL [www.tc.gov.bo](http://www.tc.gov.bo).

<sup>27</sup> Art. 105, LTC: (REQUISITOS DE ADMISIÓN). Presentada la acción, la Comisión de Admisión verificará que se

1. Acreditar personalidad jurídica para los casos en los que el sujeto legitimado sea una persona jurídica o, siendo persona natural, formule el recurso mediante un apoderado. A este efecto deberá acompañar al recurso los respectivos documentos que acrediten dicha personalidad jurídica.

2. Acompañar la disposición legal que se impugna así como la resolución u ordenanza que disponga la aplicación del tributo, pudiendo solicitar, en su caso, se conmine a la autoridad recurrida para que la presente.

3. Fundamentar y precisar la norma constitucional que se entiende infringida.

El recurso debe ser planteado en forma escrita con el siguiente contenido básico: 1. Dirigido al Tribunal Constitucional; 2. La suma del recurso; 3. El nombre y generales de ley del o los recurrentes; 4. El nombre y generales de ley del recurrido; 5. La fundamentación de hecho, es decir la relación de los antecedentes identificando la disposición legal que se impugna, las normas objeto de la impugnación; 6. La fundamentación de derecho, señalando con precisión el o los artículos de la Constitución que se consideran infringidos, los motivos por los que se cree que se ocasiona la infracción; es decir, las zonas de la incompatibilidad de la disposición impugnada con las normas de la Constitución; 7. El petitorio en términos claros y precisos.

Una condición básica de admisión de todo recurso que forma parte del control de leyes o normas con rango de ley, es la formulación de lo que en doctrina se conoce como el cargo de inconstitucionalidad; lo que significa que el recurrente tiene la obligación de identificar e indicar los principios constitucionales tributarios formales o materiales de la Constitución que considera

hubiere: 1. Acreditado la personería de la autoridad accionante y, en su caso, el poder suficiente de representación, y 2. Preciso la norma constitucional que se entiende infringida.

habrían sido vulnerados o infringidos por la disposición legal impugnada, además de expresar con claridad los motivos o razones por los que estima que se produce esta situación.

Cumpliendo con los requisitos señalados, el recurrente podrá presentar el recurso en Secretaría del Tribunal Constitucional Plurinacional en forma personal, o mediante fax o carta certificada.

Presentado el recurso contra tributos ilegales, la Comisión de Admisión del Tribunal Constitucional asume conocimiento del mismo y en un plazo no mayor a los diez (10) días siguientes, previa revisión de antecedentes, dicta el Auto Constitucional respectivo admitiéndolo, disponiendo se subsanen defectos de forma o rechazando.

La Comisión de Admisión, dispondrá se subsanen los defectos de forma, en aquellos casos en los que el recurrente no cumpla con los requisitos de forma y contenido de los recursos.

Si el recurso cumple con todos los requisitos formales, la Comisión de Admisión admite el recurso, en cuyo caso corre traslado a la autoridad recurrida, para que responda en el plazo de quince (15) días computables desde la citación legal, para ese efecto, se dispondrá se libere la provisión citatoria, mediante despacho instruido.

La Comisión de Admisión rechazará el recurso, por votación unánime de sus miembros, en los casos en los que el recurso carezca en absoluto de contenido jurídico-constitucional que justifique una decisión sobre el fondo, por ejemplo que el recurrente formule el recurso impugnando la liquidación de un impuesto por considerar que la multa y los intereses son excesivos, en ese caso el recurso carece de fundamento jurídico constitucional; porque, este recurso, no es para impugnar el tributo propiamente dicho; sino, la disposición legal que crea, modifica o suprime. También será rechazado cuando el Tribunal hubiese desestimado antes, en el fondo, un recurso de naturaleza y objeto

sustancialmente análogos.

Contra el auto de rechazo, el recurrente tiene el derecho de interponer recurso de reposición que deberá hacerlo en el plazo de los tres (3) días siguientes a la notificación con el auto de rechazo. El recurso de reposición será conocido y resuelto por la misma Comisión de Admisión en el plazo de tres (3) días siguientes a su presentación.

Una vez admitido el recurso se libra la provisión citatoria mediante despacho instruido, salvo que la autoridad recurrida tenga su domicilio en la ciudad de Sucre. La citación al recurrido debe efectuarse en forma personal, para el caso de que la autoridad recurrida no pudiera ser habida, se procederá a su citación por cédula en la oficina.

La autoridad recurrida contestará al recurso en forma escrita cumpliendo requisitos. Se entiende que la autoridad recurrida alegará a favor de la disposición impugnada, expresando los fundamentos legales y constitucionales del caso para demostrar la compatibilidad de la misma con las normas de la Constitución y desestimar los argumentos de la parte recurrente; es decir, explicará los motivos y razones por los cuales se aprobó la disposición legal impugnada así como el objetivo, los fines y el alcance que ésta tiene. Es decir, expresando los motivos que a su juicio desvirtúan los fundamentos expuestos en el recurso.

La contestación se pondrá en conocimiento del recurrente mediante notificación en el tablero de la Unidad de Notificaciones del Tribunal Constitucional.

Vencido el plazo de los quince (15) días, con la contestación del recurrido o sin ella, la Comisión de Admisión, dispondrá que el personal de abogados asistentes elaboren el informe jurídico correspondiente dentro de los plazos establecidos legalmente, que en ningún caso excederá de los cinco (5) días. Podrá también, en caso necesario, disponer la remisión de documentos, informes, expedientes relacionados con la disposición legal impugnada o con el

procedimiento de su aprobación, máxime si se tiene en cuenta que el recurso se dirige contra la autoridad que la aplica o pretende aplicarla y no se pone en conocimiento del órgano que la emitió por lo que, el Tribunal no tendrá la versión de dicho órgano. Asimismo, puede requerir dictámenes o informes de expertos especializados en aspectos vinculados al tema debatido en el recurso, por ejemplo, en materia tributaria, económica o financiera, en cuyo caso además fijará el plazo en el que deberán ser enviados los documentos o dictámenes.

Cumplidos los trámites previos antes referidos, la Comisión de Admisión procederá al sorteo del expediente entre los magistrados del Tribunal Constitucional para designar al Magistrado Relator quién elaborará el proyecto de sentencia que será puesto a consideración del Pleno.

#### **2.4 Terminación del proceso contra tributos ilegales. La sentencia.**

En el plazo de treinta días siguientes al sorteo del expediente, el Tribunal Constitucional dictará la sentencia correspondiente. A ese efecto, el artículo 130 de la Ley 027, del Tribunal Constitucional Plurinacional<sup>28</sup>, establece una fórmula cerrada que deberá aplicar el Tribunal, la sentencia deberá declarar:

1. *La aplicabilidad de la norma legal impugnada, con costas al recurrente.* Lo que significa que el Tribunal habrá establecido la inexistencia de la supuesta contradicción o vulneración de las normas de la Constitución por la disposición legal impugnada, por lo tanto su constitucionalidad.

2. *La inaplicabilidad de la norma legal con efecto general.* Lo que significa que el Tribunal habrá establecido la existencia de incompatibilidad de la disposición legal con la Constitución; es decir, la existencia de una contradicción o vulneración de las normas constitucionales originadas en el procedimiento de elaboración formal de la disposición legal o en su contenido material.

La fórmula descrita precedentemente, regulada por la Ley del Tribunal Constitucional Plurinacional, recuperando la esencia y naturaleza del sistema de control concentrado o europeo de constitucionalidad adoptado por Bolivia, aunque se reproduce los elementos propios del sistema de control difuso o norteamericano. Esta afirmación se justifica porque el legislador estableció un efecto erga omnes de la sentencia o con efecto general de las sentencias de Tribunal Constitucional Plurinacional.

Es así que, el artículo 130-2 de la Ley 027, del Tribunal Constitucional Plurinacional<sup>29</sup> en armonía con lo establecido por el artículo 203 de la Constitución<sup>30</sup>, establece el efecto vinculante y obligatorio para el caso de que el Tribunal establezca la incompatibilidad de la disposición legal impugnada con las normas constitucionales, no otra cosa significa que la sentencia tenga que declarar su inaplicabilidad.

En consecuencia, el Tribunal Constitucional, al dictar sus sentencias no está sujeto a una fórmula cerrada de una simple declaración de constitucionalidad o inconstitucionalidad de la disposición legal impugnada como en el caso que analizamos, de aplicabilidad o inaplicabilidad; sino que, tiene la facultad de modular las sentencias tanto respecto a su contenido cuando a sus efectos, de

<sup>28</sup> Art. 130, LTCP: (SENTENCIA Y EFECTOS) La sentencia declarará: 1. La aplicabilidad de la norma legal impugnada, con costas al recurrente; 2. La inaplicabilidad de la norma legal impugnada con efecto general; 3. Además deberá declarar la abrogación o derogación de la norma tributaria en caso de ser contraria a la Constitución Política del Estado.

<sup>30</sup> Constitución de 2009, Art. 203: Las decisiones y sentencias del Tribunal Constitucional Plurinacional son de carácter vinculante y de cumplimiento obligatorio, y contra ellas no cabe recurso ordinario ulterior alguno.

manera que tiene una variedad de posibilidades en el marco del principio de conservación de la norma. Así podrá dictar sentencias interpretativas, sentencias exhortativas, sentencias aditivas o integradoras, con efecto diferido o efecto retroactivo, conforme corresponda, y según los casos que se presenten.

Resulta entonces que la Ley 027, del Tribunal Constitucional Plurinacional ha mejorado de sobremanera el contenido de la abrogada la Ley 1836, del Tribunal Constitucional, estableciendo una fórmula razonable para las sentencias que debe dictar el Tribunal Constitucional Plurinacional al resolver este tipo de recursos, porque esa fórmula se ajusta a los principios generales reguladores del sistema de control de constitucionalidad concentrado o europeo.

### **CONCLUSIONES.**

#### **PRIMERA. (PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA).**

La capacidad económica no sólo es muy importante en materia tributaria; sino que, además, es el principio nuclear de todo el Derecho Tributario, al ser también un criterio inspirador de los gastos públicos. El mencionado principio es el fundamento que sirve para caracterizar a los tributos y diferenciarlos del resto de los ingresos públicos.

#### **SEGUNDA. (PRINCIPIO DE IGUALDAD).**

El principio de igualdad en materia tributaria se encuentra conectado con el principio de capacidad económica, en el sentido de que éste es el criterio o dato desde el que se va a demandar el trato general en igualdad de todos los iguales. El principio de igualdad se verifica o cumple en definitiva mediante la utilización del sistema tributario como instrumento para conseguir el logro de objetivos de política económica y social previstos en la Constitución.

#### **TERCERA. (PRINCIPIO DE UNIVERSALIDAD).**

El principio de universalidad supone la ausencia de privilegios y discriminaciones en materia tributaria, ya que en principio la carga tributaria afecta a todos los que tengan o manifiesten la capacidad económica sujeta a cada tributo. Es decir, que la concesión de beneficios tributarios puede estar materialmente justificada y ser constitucionalmente legítima, siempre que la misma sea un expediente para la consecución de objetivos que gozan de respaldo constitucional.

#### **CUARTA. (PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD).**

Este principio de progresividad afecta al conjunto del sistema tributario; pero no, a cada una de sus figuras tributarias individualmente consideradas, ya que algunas figuras del sistema tributario pueden no tener carácter progresivo. La verificación y cumplimiento de este principio debe hacerse sobre todo a través de la regulación de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio de las personas físicas, incluido el impuesto sobre las sucesiones y donaciones.

#### **QUINTA. (PRINCIPIO DE LEGALIDAD).**

El principio de legalidad en materia tributaria supone que las decisiones sobre ingresos y gastos públicos, dada su relevancia para el ciudadano, deben ser reguladas por las normas jurídicas de mayor rango jerárquico y emanadas del órgano legislativo, que es la máxima representación de los ciudadanos. Para la verificación de este principio resulta conveniente diferenciar entre la materia de los ingresos públicos tributarios y la de los gastos públicos.

#### **SEXTA. (RECURSO CONTRA TRIBUTOS ILEGALES).**

Este recurso extraordinario que forma parte del control normativo de carácter correctivo o a posteriori, para que cualquier persona legitimada por ley

impugne una disposición legal que cree, modifique o suprima tributos, con la finalidad de que el órgano competente del control de constitucionalidad proceda a la verificación de la compatibilidad o incompatibilidad de sus normas con la Constitución.

Es un recurso previsto de manera específica y absoluta en la Constitución del Estado Plurinacional de Bolivia a diferencia de constituciones comparadas y se justifica su existencia como una vía de acción separada del Recurso Directo o Abstracto de Inconstitucionalidad, por la legitimación activa amplia, que permite a cualquier persona jurídica o natural que sea sujeto pasivo del tributo, en cualquiera de sus formas, a impugnar directamente la disposición legal dirigiendo la acción contra la autoridad pública que aplique o pretenda aplicarla.

POTESTAD TRIBUTARIA EN EL ESTADO DE DERECHO.

Dr. Rodolfo Roque Spisso<sup>31</sup>

**1.- El valor de la Constitución**

La Constitución de la Nación Argentina y los Tratados Internacionales de Derechos Humanos, que tienen jerarquía constitucional (art. 75 inc. 22 C.N.), establecen una serie de principios que regulan el ejercicio de la potestad tributaria en el marco de un Estado de Derecho.

“Ab initio”, es de interés destacar que la institución tributaria, al igual que las demás instituciones jurídicas que integran nuestro ordenamiento, no puede ser suficientemente comprendida ni explicada si no es a la luz de la perspectiva constitucional. El programa constitucional ilumina y condiciona de tal manera a las concretas instituciones jurídicas, que éstas, para responder a criterios de justicia, no deben estar sólo al servicio de sus fines y objetivos específicos, sino también al

servicio de los fines y objetivos constitucionales. De ahí, la necesidad de que el ejercicio de la potestad tributaria se ajuste estrictamente a los principios constitucionales<sup>32</sup>.

La compatibilidad de la potestad tributaria con el Estado de Derecho se ve corroborada y facilitada en la medida en que se parta de la premisa de que la relación tributaria material y procesal se encuentra regida por el principio de la igualdad de las partes, en que el Fisco asume el papel de sujeto activo de una relación crediticia de simple contenido patrimonial, sometida a la ley y a la jurisdicción.

La aplicación del principio de la igualdad de las partes a la relación tributaria material es una de las cuestiones que más ha suscitado la atención de la doctrina desde que Nawiasky la anunciara en 1926, al afirmar que no se trata de una relación de poder sino de una relación de simple contenido patrimonial. Es falso, afirma Nawiasky<sup>33</sup>, considerar que el Estado como titular del crédito tributario tiene una posición superior al deudor. Su voluntad frente a éste no es una voluntad decisoria de carácter autónomo: por el contrario, el Estado sólo puede exigir lo que el ordenamiento jurídico le ha concedido. De ahí que sea equivocado caracterizar a la obligación tributaria como relación de poder cuando, en mayor medida, es una relación crediticia. El sujeto titular de un derecho, según el ordenamiento jurídico, no tiene a su disposición ninguna esfera de acción en la cual pueda, libremente, dirigir pretensiones al sujeto obligado, o en otras palabras, en la que pueda determinar con suprema voluntad lo que el otro sujeto tiene que hacer o dejar de hacer.

La teoría que sostiene que la relación tributaria material es una relación de poder

<sup>31</sup> Profesor Titular de Finanzas Públicas y Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, Argentina.

<sup>32</sup> Ernesto Lejeune Valcárcel, “Seis Estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario” Editoriales de Derechos Reunidas, pag-180

<sup>33</sup> Nawiasky, Hans, *Cuestiones fundamentales de derecho tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982, p. 53.

se fundamenta en una posición ideológica de neto corte autoritario y en una falta de análisis dogmático de las instituciones tributarias. Desde el punto de vista ideológico esta doctrina echa raíces en la teoría que afirma la supremacía del Estado frente a los individuos, en la que aquél tiene una posición de preeminencia en las obligaciones que impone a éstos, quienes quedan sometidos a su voluntad y arbitrio, como si el Estado fuera una entidad superior, cuyos derechos prevalecen sobre los de los individuos<sup>34</sup>. Esta orientación resulta incompatible con el Estado de Derecho, en el cual la organización del poder constituye un instrumento al servicio de la plena vigencia de los derechos individuales. Por otra parte, la doctrina de la relación de poder no distingue entre el derecho sustantivo material y procesal del derecho formal, relacionado con el control de cumplimiento de la ley, en cuyo ámbito el Estado tiene facultades discrecionales de investigación y fiscalización<sup>35</sup>.

Las dos partes de la relación tributaria, sostiene Jarach<sup>36</sup>, están en un pie de igualdad. Ninguna se puede arrogar más derechos que los que la ley ha establecido. Valdés Costa, ab initio, se ha adherido a estas ideas afirmando que es un principio fundamental de derecho tributario la igualdad de las partes de la relación jurídica. Este principio fundamental, agrega, se encuentra vinculado con el de reserva de ley en todos sus aspectos materiales, formales y penales, y con el de la debida tutela judicial en materia procesal. De todo ello se deriva como consecuencia necesaria que la Administración, en principio, sólo tiene las facultades propias y comunes a todos los acreedores, más las especiales que les confiera la ley. En caso de silencio, rige el principio de igualdad de las partes tanto en su aspecto material, como formal, procesal

y penal<sup>37</sup>.

En materia procesal es principio indiscutido que las partes de la relación tributaria deben disponer de las máximas posibilidades de defensa de sus intereses, libre acceso a la justicia con posibilidades ilimitadas de alegación y de prueba, postulados que han recibido su consagración a nivel internacional en la Convención Americana de Derechos Humanos. Sin perjuicio de la vigencia del principio de igualdad de las partes, la legislación positiva ha consagrado ciertas prerrogativas en favor de la Administración Fiscal, que claman por una interpretación correctora a fin de que las excepciones no desnaturalicen el principio general.

## 2.- El derecho de propiedad desde la perspectiva constitucional

El derecho constitucional de propiedad, que en la doctrina judicial de la Corte Suprema de la Nación se identifica con todos los intereses apreciables que un hombre pueda tener fuera de sí mismo, de su vida y de su libertad, se encuentra consagrado y fuertemente protegido por la Constitución que proclama su inviolabilidad y enfatiza que nadie puede ser privado de ella sino en virtud de sentencia fundada en ley, subrayando que la expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada (art.17 de la Constitución nacional).

La Corte Suprema de la Nación, al definir el alcance del derecho de propiedad, ha señalado que<sup>38</sup>: "El término propiedad, cuando se emplea en los artículos 14 y 17 de la Constitución o en otras disposiciones de este estatuto comprende, como lo ha dicho esta Corte, todos los intereses apreciables que el hombre pueda poseer

<sup>34</sup> Jarach, Dino, *Finanzas públicas y derecho tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, p. 373.

<sup>35</sup> VALDÉS COSTA, Ramón, *Instituciones de derecho tributario*, cit., p. 292.

<sup>36</sup> Jarach, Dino, *Finanzas...*, cit., p. 372.

<sup>37</sup> Valdés Costa, Ramón, *Instituciones...*, cit., ps. 292 y 431; "Principio de igualdad de las partes de la relación jurídica tributaria" *Derecho Tributario* V-129.

<sup>38</sup> CSN.,16-12-1925 "Pedro Emilio Bourdie c/Municipalidad de la Capital".Fallos t.145-327.

fuera de sí mismo, fuera de su vida y de su libertad. Todo derecho que tenga un valor reconocido como tal por la ley, sea que se origine en las relaciones del derecho privado, sea que nazca de actos administrativos (derechos subjetivos privados o públicos) a condición de que su titular disponga de una acción contra cualquiera que intente interrumpirlo en su goce, así sea el Estado mismo, integra el concepto constitucional de propiedad. Que el principio de la inviolabilidad de la propiedad, asegurado en términos amplios por el art.17, protege con igual fuerza y eficacia tanto los derechos emergentes de los contratos como los constituidos por el dominio y sus desmembraciones. Mientras se halle garantizada en la Constitución la inviolabilidad de la propiedad o en tanto el Congreso no se halle investido de facultades constitucionales expresas que lo habiliten para tomar la propiedad privada sin la correspondiente indemnización o para alterar los derechos privados de los hombres, ha dicho esta Corte, la limitación existe para el departamento legislativo cualquiera sea el carácter y la finalidad de la ley".

La Constitución nacional establece dos y sólo dos instrumentos para que el Estado pueda apropiarse de la propiedad privada: la expropiación, mediante declaración de utilidad pública y previa y debida indemnización, y el tributo (art. 17 de la C.N.) Admitir la existencia de otro mecanismo o instrumento por el cual Estado pueda acceder a los bienes privados implica lisa y llanamente una palmaria conculcación del derecho de propiedad, llevada a cabo al margen de las prescripciones constitucionales.

Sin perjuicio de ello, la legislación ha incurrido en la imposición de obligaciones a los usuarios y consumidores de los servicios de gas y electricidad para financiar obras de infraestructuras energéticas. Tales exacciones exigidas coactivamente a los usuarios de tales servicios son incorporadas por el legislador al mundo jurídico con la denominación de "cargos tarifarios", en solapada maquinación para disimular su verdadera

naturaleza tributaria<sup>39</sup>.

La Cámara Federal de Salta en reciente sentencia<sup>40</sup>, al confirmar la sentencia de primera instancia que declara la inconstitucionalidad de tales cargos tarifarios, ha afirmado que la denominación utilizada no es óbice para desentrañar su verdadera naturaleza tributaria, pues la exigencia impuesta a los consumidores o usuarios de gas y electricidad por tal concepto no es un precio por la prestación de tales servicios, sino un impuesto, pues se trata de una exacción en dinero que se le impone coactivamente a tales usuarios o consumidores, con el destino específico de realizar determinadas obras de infraestructura energética, o para la importación de gas.

### 3.-Principio de seguridad jurídica

La primera formulación del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, abordada a través de la exigencia de certeza, aparece con Adam Smith, que en el año 1776 recogió en el libro quinto de su Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones, cuatro

<sup>39</sup> La ley 26.095 crea lo que denomina cargos específicos para el desarrollo de obras de infraestructura energética que atiendan a la expansión del sistema de generación, transporte y distribución de los servicios de gas y electricidad, cuya fijación se delega en el Poder Ejecutivo. Las empresas que operan como generadores, transportistas o distribuidores de energía eléctrica o gas natural facturan y perciben los cargos específicos por cuenta y orden de los fideicomisos creados a tal fin y deben incluirlos, en forma discriminada en las facturas que emitan. El decreto 2067/2008 a su vez, crea un fondo fiduciario para atender las importaciones de gas natural, que se integra con cargos tarifarios a satisfacer por los usuarios de transporte y distribución de gas y por los consumidores que reciben directamente dicho hidrocarburo de los productores y por las empresas que procesen gas natural, cuya fijación queda a cargo del Ministerio de Planificación Federal, Inversión Pública y Servicios.

<sup>40</sup> Cámara Federal de Salta, 5/05/2010 "Ulloa Alvaro (Defensor del Pueblo y otros c/ Estado nacional s/ amparo".

cánones: igualdad, certeza, 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, aun cuando no incurran en corrupción y abuso. La certeza de lo que cada individuo tiene la obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, a nuestro modo de ver, que aun 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”.<sup>41</sup>

Si bien en la Constitución argentina no existe una mención explícita al principio de seguridad jurídica, de todos modos puede inferirse como contenido implícito del art. 33, referido a los demás derechos que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno, y de la jerarquía constitucional que la reforma de 1994 da a distintos tratados de derechos humanos. Sobre la seguridad se encuentran referencias en diversos tratados de derechos humanos, que tienen jerarquía constitucional a tenor del art. 75, inc. 22, de la Constitución nacional.

La doctrina de la Corte Suprema de la Nación, en reiteradas decisiones, ha

<sup>41</sup> SMITH, Adam, *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, Fondo de Cultura Económica, 1ª ed. en español, Quinta reimposición, México, 1987.

reafirmado 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, como exigencia del principio de seguridad jurídica.

En causa “Fleischmann Argentina Inc.”<sup>42</sup>, el tribunal cívico sostuvo que “no cabe aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales, para extender el derecho más allá de lo previsto por el legislador, ni para imponer una obligación, habida cuenta de la reiterada doctrina en el sentido de que, atendiendo a la naturaleza de las obligaciones fiscales, rige el principio de reserva o legalidad”, agregando que “la interpretación expuesta... se corresponde de manera adecuada con 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 y otros)”. Doctrina reiterada en las causas “Multicambio SA”<sup>43</sup>, “YPF v. provincia de Tierra del Fuego”<sup>44</sup>, y “Fundación Médica de Bahía Blanca”<sup>45</sup>, entre otras.

En un lejano precedente de la Corte Suprema<sup>46</sup> hay una referencia implícita a la protección de la confianza legítima en materia tributaria en vinculación con el concepto de seguridad jurídica. En el caso “Don Manuel Ocampo”<sup>47</sup>, el tribunal

<sup>42</sup> Corte Sup., 13/6/1989, Fallos 312:912

<sup>43</sup> Corte Sup., 1/6/1993, Fallos 316:1115

<sup>44</sup> Corte Sup., 15/4/2004, “YPF v. Provincia de Tierra del Fuego s/acción declarativa de inconstitucionalidad”, ED, Suplemento de Derecho Tributario, 30/4/2004, f. 52673. En esta causa, el tribunal afirmó que la claridad de las normas es el mejor sistema para evitar maniobras elusivas.

<sup>45</sup> Corte Sup., 14/9/2004, “Fundación Médica Argentina v. DGI”, Fallos 327:3660.

<sup>46</sup> Como lo recuerda el Dr. José Osvaldo Casas en su voto en TSJCABA, 4/6/2003 en “Nación AFJP SA s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado”, ED del 7/8/2003, con comentario nuestro.

<sup>47</sup> Corte Sup., 27/6/1871, *in re*, “Don Manuel Ocampo con la Administración de Rentas de

puntualizó que la Aduana no podía, ni debía prevalecerse de su propia conducta en perjuicio de otras personas, a quienes “ha podido inducir en error”, ya que “no es moral ni justo que la administración, que debe ser leal, franca y pública en sus actos”, contradiga con su proceder tales directivas.

En época más reciente, en forma explícita la Corte Suprema de la Nación ha reafirmado el principio de seguridad jurídica, asignándole jerarquía constitucional. En ese sentido, pueden verse las sentencias dictadas en las causas “SRL Penta<sup>48</sup>”, “Ítalo Juan Ottolagano<sup>49</sup>”, “Abel Estévez v. SRL Refinería de Maíz<sup>50</sup>”, “José Iglesias y otros v. SA Intela<sup>51</sup>”, entre otras<sup>52</sup>.

En materia específicamente tributaria, la Corte Suprema, desarrolló la doctrina de los efectos liberatorios de pago, que aplicó en forma reiterada<sup>53</sup>, no admitiendo la reliquidación del tributo en caso que el contribuyente, actuando con buena fe, hubiera abonado el impuesto liquidado por la propia Administración. En la causa “Bernasconi SA<sup>54</sup>”, la Corte sostuvo que la jurisprudencia del tribunal ha establecido que, aunque hubiera habido error en la autoridad administrativa, ese error no puede invocarse en contra del contribuyente porque “si se admitiera como causa válida el error posible en la tasación practicada por el fisco después de exigido y satisfecho el tributo, se crearía una situación de verdadera incertidumbre para el contribuyente y una grave perturbación en las transacciones que

tuvieran por objeto la fortuna inmobiliaria, pues con un sistema de ese tipo no sería posible saber nunca al comprar, al vender o al constituir derechos reales si se adeudan o no impuestos de contribución directa”, pues “si se admitiera esa facultad la estabilidad de los derechos sería ilusoria y los contribuyentes no estarían nunca seguros en sus relaciones con el fisco”, agregando que “no es función ni obligación de los particulares fiscalizar, controlar o apereibir al Estado por el descuido o ineficacia de los encargados de organizar la buena percepción de la renta cuando ello no afecta a sus derechos”.

En materia de deducción de créditos incobrables la Corte Suprema, al confirmar la decisión venida en recurso<sup>55</sup>, consideró que resulta manifiesto que tratándose de créditos con garantías, la norma reglamentaria, a efectos de su deducción del balance impositivo sólo exige la promoción de la acción judicial. Pretender excluir de dicha deducción a un crédito con garantía hipotecaria es apartarse expresamente del decreto reglamentario. El tribunal cimero al reafirmar la imperiosa necesidad de que se legisle con claridad las obligaciones tributarias ha reafirmado el principio de la seguridad jurídica, tantas veces menospreciado en esta materia.

#### 4.- Principio de reserva de ley

Conforme el texto constitucional, sólo el Congreso de la Nación puede establecer tributos (arts.4, 17 y 75 inc.1 y 2º C.N.), correspondiéndole, exclusivamente, a la Cámara de Diputados la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y reclutamientos de tropas (art. 54 C.N.). En esta materia queda excluida la posibilidad de dictar decretos, a tenor de la doctrina de los reglamentos de necesidad y urgencia (art. 99 inc.3 C.N.).

Conforme a tan expresas disposiciones ningún tributo puede ser establecido, modificado o suprimido sino en virtud de ley. Sólo la ley puede: a) definir el hecho imponible; b) indicar el contribuyente y, en

Rosario sobre mercaderías embargadas”, Fallos 10:203.

<sup>48</sup> Corte Sup., 19/12/1958, Fallos 242:501.

<sup>49</sup> Corte Sup., 15/5/1959, “Ítalo Juan Ottolagano v. Arturo Verardi”, Fallos 243:465

<sup>50</sup> Corte Sup., 16/10/1961, Fallos 251:78.

<sup>51</sup> Corte Sup., 11/6/1962, Fallos 253:47.

<sup>52</sup> Fallos 254:62; 316:3231; 317:218.

<sup>53</sup> Pueden consultarse las causas publicadas en Fallos 154:162; 167:7; 188:293; 210: 611; 220:5; 237:556; 258:208; 266:81; 269:263; 299:381; 321:2941, entre muchas otras.

<sup>54</sup> Corte Sup., 12/11/1998, “Bernasconi SA v. Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires”, Fallos 321:2933

<sup>55</sup> CSJN, 02/12/2008 “DGI en autos BBVA TFN”. L.L. del 18/02/2009

su caso, el responsable del pago del tributo; c) determinar la base imponible; d) fijar la alícuota o el monto del tributo; e) establecer exenciones y reducciones; f) tipificar las infracciones y establecer las respectivas penalidades.

Este principio se ha visto desnaturalizado por delegación de facultades legislativas al margen de las precisas disposiciones del art. 76 de la Constitución nacional. Este artículo, como principio general, prohíbe la delegación de facultades legislativas en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijo para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca. La materia tributaria queda excluida del concepto de “materias determinadas de administración”. En cambio, el concepto omnicompreensivo de emergencia pública admite extender, bajo determinadas circunstancias, el instituto de la delegación legislativa a la materia tributaria.

Para que opere la delegación legislativa en materia tributaria se deben reunir las siguientes exigencias<sup>56</sup>:

- a) efectiva situación de emergencia pública, declarada por el Congreso;
- b) que la política legislativa esté suficientemente definida en la ley de habilitación;
- c) que se haga exclusivamente en cabeza del Poder Ejecutivo;
- d) que la delegación no comprenda la creación de tributos, la definición del hecho o de la base imponible, la determinación de los contribuyentes o responsables, exenciones o franquicias, sino sólo referida a aspectos cuantitativos de la obligación tributaria, o sea las alícuotas, tasas o montos fijos;
- e) que la facultad se conceda por tiempo determinado y se agote con el uso que haga de ella el Poder Ejecutivo;
- f) que comprenda sólo los tributos que por sus características exijan adecuaciones en el tiempo de la emergencia;

g) que se satisfagan las exigencias sobre refrendo del decreto por el jefe de gabinete y el control por parte de la Comisión Bicameral Permanente (art.100, inc.13, C.N.).

Admitir un ejercicio más amplio o extensivo del instituto de la delegación de facultades legislativas en materia tributaria no se compadece con una interpretación sistemática y unitaria de la Constitución.

Tales pautas no han sido seguidas con la sanción de las leyes 25.413 y 25.414. Por la primera se creó un impuesto sobre créditos y débitos en cuenta corriente bancaria, delegando en el P.E. la facultad de determinar el alcance definitivo del tributo y de establecer exenciones total o parcialmente. La ley 25.414, por su parte delegó en el P.E. la facultad de crear y eliminar exenciones, disminuir tributos, crear tasas y establecer incentivos y beneficios tributarios, sin enunciar con precisión las pautas a las cuales el P.E. debía ceñir su actuación, substituyendo la Comisión Bicameral Permanente prevista por el art.100, inc.12, de la Constitución por una Comisión Ad-hoc, todo lo cual exorbita el limitado ámbito, que cabe reconocer a la delegación legislativa en esta materia. La creación y modificación de los tributos no tienden, en principio, a satisfacer situaciones de urgencia, propias de la emergencia, salvo en el limitado ámbito de las alícuotas y con relación a determinados tributos, por lo que no resulta justificable echar mano al instituto de la delegación legislativa, de interpretación restrictiva, dado que constituye la excepción al principio general que establece el art. 76 de la Constitución nacional.

La declinación del Poder Legislativo en favor del Poder Ejecutivo no sólo se observa por la continua y permanente delegación de facultades legislativas, sino por el avance del poder administrador ante la pasiva resignación del Congreso. La enumeración de los casos que importan un claro apartamiento del texto constitucional

<sup>56</sup> SPISSO, Rodolfo R. “Derecho Constitucional Tributario”, 4ª edic. Abeledo Perrot pág.232

es extensa<sup>57</sup>, sirviendo de elocuente ejemplo de la trasgresión del principio de legalidad los incs. e de los aparts. 2° de los arts. 664 y 755 del Código Aduanero, los que, luego de enumerar los supuestos en los cuales el Poder Ejecutivo puede establecer o modificar derechos de importación y exportación, lo autorizan a ejercer dicha atribución, en ambos supuestos, con la finalidad de “atender las necesidades de las finanzas públicas”.

El art. 755 del Código Aduanero no satisface las exigencias del art., 76 de la Constitución nacional. Ninguno de los requisitos que hagan viable la delegación legislativa se presentan en la especie. Ni se trata de materia determinada de administración, ni emergencia pública alguna fue invocada con motivo de la sanción del C.A. o de alguna de sus disposiciones, pues el citado ordenamiento de la legislación aduanera es de carácter permanente. No cabe invocar la emergencia económica sobreviviente sino la de origen que motivó la concesión de facultades legislativas al P.E<sup>58</sup>. Por lo demás, tampoco la norma establece plazo determinado para el ejercicio de la

delegación, ni atiende suficientemente el recaudo de que la política legislativa haya sido claramente establecida para que sea válido el reconocimiento legal de atribuciones, que queden libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo. En la medida en que el art. 755 C.A. admite la delegación a efectos de “asegurar la política monetaria, cambiaria o de comercio exterior o para atender las necesidades de las finanzas públicas”, ello importa una delegación en blanco.

La Corte Suprema de la Nación, en recordada sentencia recaída en al causa Selcro S.A. (Fallos 326:4251), ha expresado con claridad y convicción que ni un decreto del Poder Ejecutivo ni una decisión del Jefe de Gabinete de Ministros pueden crear válidamente una carga tributaria ni definir o modificar, sin sustento legal, los elementos esenciales de un tributo (conf. Fallos t.319:3400), agregando que al tratarse de una facultad exclusiva y excluyente del Congreso, resulta inválida la delegación legislativa efectuada por el segundo párrafo del art. 59 de la ley 25.237, en tanto autoriza a la Jefatura de Gabinete de Ministros a fijar valores o escalas para determinar el importe de las tasas sin fijar al respecto límite o pauta alguna ni una clara política legislativa para el ejercicio de tal atribución (Conf. doctrina de Fallos 148:430; 270:42; 310: 2193, entre otros).

La invalidez de origen de decretos o resoluciones emanados del Poder Ejecutivo o de órganos de él dependientes, son insusceptibles de ratificación por el Congreso con efectos “ex nunc”. La pretensión del Congreso de convalidar la trasgresión constitucional del Poder Ejecutivo, ha sido considerada por la Corte, inhábil para justificar la aplicación del impuesto respecto a los hechos imponibles acaecidos con anterioridad a la sanción de la ley, sosteniendo en la causa “Kupchik Luisa Spak”, Fallos 321:366 que la ratificación legislativa del decreto 560/89, dispuesta por ley 23.757, carece de incidencia respecto de la prohibición a todo otro poder que no sea el Legislativo de establecer tributos, por lo cual resulta improcedente cualquier interpretación que

<sup>57</sup> Véase, en ese sentido, el trabajo de CASTELLANOS: “Casos de violación al principio de legalidad por delegación de facultades tributarias”, LL del 5/5/1989.

<sup>58</sup> La ley 25.561, sancionada el 6 de enero de 2002, que declaró la emergencia pública en materia social, económica, administrativa, financiera y cambiaria, fue prorrogada por la ley 26.204, que a su vez fue prorrogada por la 26.339. Ni la ley 25.561 ni la 26.204 necesitaban de ninguna prórroga pues son leyes permanentes. Lo que en realidad se pretendió prorrogar con el dictado de las mismas fue el plazo de la declaración de la emergencia económica, social, administrativa, financiera y cambiaria y del ejercicio de la delegación de atribuciones legislativas en cabeza del Poder Ejecutivo. Por ello, la prórroga de una ley, que no tiene plazo de caducidad, no importa la extensión de los plazos de la declaración de emergencia pública efectuada por la ley 25.561. Si se quiso decir que se prorrogaban los plazos de la declaración de emergencia pública, así debió expresárselo claramente. No es la primera vez, que la deficiente redacción de la ley, hace que ésta se independice de la voluntad de sus autores.

conduzca a asignar efectos convalidantes, con carácter retroactivo, a la ratificación legislativa o a la reiteración del texto del decreto en una ley posterior.

#### **4.1.- Veto y promulgación parcial de la ley tributaria**

Un caso especial de trasgresión al principio de reserva de ley se operó con la promulgación parcial de la ley 25.063, efectuada por dec. 1517/1998, que observó la alícuota del 10,5% en el IVA aplicable a los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica (art. 1, inc. m, ley 25.063), que la ley había sometido a tributación — excepto para los servicios brindados por las obras sociales, regidas por la ley 23.660—, derogando la exención vigente con anterioridad (art. 1, inc. e.6, ley 25.063).

La cuestión que cabe analizar es la constitucionalidad de la promulgación parcial de la parte de una ley no observada por el Poder Ejecutivo. Con anterioridad a la reforma constitucional de 1994, en la cual el texto de la Constitución no preveía expresamente la posibilidad de promulgación de la parte no observada de un proyecto de ley, el derecho judicial de la Corte Suprema de la Nación, en el caso “Colella<sup>59</sup>”, juzgó que si bien sus facultades jurisdiccionales no alcanzan, en principio, al examen del procedimiento adoptado en la formación y sanción de las leyes, esa doctrina no es aplicable cuando una de las partes hace valer un derecho subjetivo, como el de propiedad, contra obligaciones impuestas por una ley que a su juicio no llega a ser tal, sobre la base de la invalidez que atribuye a su promulgación. La decisión adoptada, según las propias palabras de la Corte, no implicó abrir juicio de modo general sobre el régimen de promulgación de las leyes, fundándose la confirmación de la inconstitucionalidad de la ley 16.881 en la circunstancia de que el proyecto sancionado por el Congreso Nacional constituía un todo inescindible, de modo que las normas no promulgadas no han

podido separarse del texto total sin detrimento de la unidad de éste.

La reforma constitucional de 1994 consagró expresamente el principio de que las partes del proyecto de ley no observadas por el Poder Ejecutivo, sólo pueden ser promulgadas si tienen autonomía normativa, y si su aprobación parcial no altera el espíritu ni la unidad del proyecto que sancionó el Congreso (art. 80, CN).

#### **4.2.- Irretroactividad de la ley tributaria**

El principio de reserva de ley no se agota o circunscribe a una mera legitimación formal, sino que comprende la necesaria consideración del contenido de la ley, que debe comulgar con los principios de certeza y seguridad jurídica, que se integran como contenidos del principio de legalidad.<sup>60</sup>

Sin certeza sobre la vigencia y contenido de la ley tributaria, no existe seguridad jurídica ni, por ende, posibilidad de promover la creación de riqueza, conspirando de esa manera el Estado contra sus propios intereses, ya que no puede haber un fisco próspero en un país económicamente en decadencia. En ese sentido, Adam Smith<sup>61</sup>, al enunciar los principios esenciales de la tributación, señaló que “la certeza de lo que cada individuo debe pagar es, en materia de impuestos, de tan gran importancia que puede decirse, según me parece se deriva de la experiencia de todas las naciones, que un grado muy considerable de desigualdad no es tan peligroso como un pequeñísimo grado de incertidumbre”.

De la idea de certeza se deriva que la ley tributaria, necesariamente, debe ser anterior al hecho escogido por ella para

<sup>60</sup> ASOREY, Rubén, “Legalidad, certeza e irretroactividad fiscal”, LL del 29/8/1988.

<sup>61</sup> Como lo recuerda Casas en su dictamen en el fallo de la Corte Suprema de la Nación recaído en la causa “Corte Sup., 1/10/1987, “Juan Pedro Insúa”, Fallos 310:1961, que puede consultarse en la página web de la Corte Sup. —[www.csjn.gov.ar](http://www.csjn.gov.ar)— a texto completo; DF XLIV-51

<sup>59</sup> Corte Sup., 9/8/1967, “Colella, Ciriaco, v. Fevre y Basset y otro”, Fallos 268:352.

hacer nacer la obligación tributaria<sup>62</sup>. Sin el previo conocimiento de las reglas de juego que condicionan la realización de una actividad económica, no puede haber certeza ni, por ende, seguridad jurídica.

Por lo demás, el principio de razonabilidad de las leyes, consagrado por el art. 28 de la CN, excluye toda idea de arbitrariedad por parte de los órganos del Estado. La pretensión de que la ley tributaria regule situaciones agotadas o concluidas con anterioridad a su sanción constituye una típica manifestación de arbitrariedad legislativa.

### 5.- Principio de igualdad

En una primera acepción el vocablo igualdad se identifica con el de generalidad, y responde a la más clásica formulación del principio en el sentido de igualdad ante la ley. Todas las personas son consideradas iguales ante la ley y titulares de los mismos derechos, mas sin que ello signifique pretender influir, mediante tratamientos diferenciados en la estructura de la sociedad, ante situaciones de desigualdades de hecho, que impiden el disfrute de esos derechos que la ley consagra. La Constitución recoge ese significado al disponer que la Nación no admite prerrogativas de sangre ni de nacimiento: no hay en ellas fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante al ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad (art.16).

En una segunda acepción se habla de igualdad como base de los tributos, como medida de la obligación, significando que cada uno deberá contribuir en forma proporcional y progresiva a su capacidad económica. La evolución de nuestra Ley fundamental hacia el constitucionalismo social le ha impuesto al Congreso, reforma de 1994 de por medio, con claras reminiscencias de la Constitución italiana de 1948, el deber de legislar y promover medidas de acción positiva que garanticen

la igualdad de oportunidades y de trato y el pleno goce y ejercicio de los derechos reconocidos por la Constitución y los tratados internacionales (art.75 inc.23 C.N.).

La igualdad que persigue la Constitución no se identifica con igualitarismo, que persigue colocar a todas las personas en una situación de absoluta y radical igualdad matemática. En ese sentido ha expresado la Corte Suprema de la Nación<sup>63</sup>, al interpretar el significado del art. 16 de la Constitución:

"El texto de tal disposición, inspirada por la conciencia democrática de sus autores, que abominaban toda primacía ilegítima, que no admite prerrogativas de sangre ni de nacimiento, que suprime los títulos de nobleza y los fueros personales, para declarar enseguida, que todos los habitantes son iguales ante la ley, demuestra con toda evidencia cuál es el alto propósito que la domina: el derecho de todos a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias (Fallos t.16:118; t.101:401). No es pues, la nivelación absoluta de los hombres, lo que se ha proclamado, aspiración quimérica y contraria a la naturaleza humana, sino su igualdad relativa, propiciada por una legislación tendiente a la protección en lo posible de las desigualdades naturales".

Tales desigualdades relativas son constitucionalmente admisibles en la medida en que los individuos a pesar de las diferencias económicas están en condiciones de subvenir a sus necesidades como hombres y desarrollar su personal proyecto de vida, o en palabras de la Constitución puedan gozar efectivamente de los derechos que ella consagra. Lo que la Constitución no tolera son situaciones de discriminación en las cuales el individuo a pesar de su voluntad no puede satisfacer el mínimo de sus necesidades, con el sólo recurso de su actividad y sin estímulo externo alguno. Es decir, debe contar con

<sup>62</sup> JARACH, Dino, *Curso superior de derecho tributario*, 1969, p. 113; GARCÍA BELSUNCE, Horacio, *Garantías constitucionales*, p. 172.

<sup>63</sup> CSN., 20/6/1928 "Eugenio Díaz Velez c/Provincia de Buenos Aires", Fallos t. 151:359

una acción estatal que lo promueva desde esa situación de discriminación hacia una de igualdad relativa.

La institución tributaria no puede ser ajena al programa constitucional. De ahí, que en la doctrina europea se considere inexcusable la exención en los impuestos al consumo de los productos de primera necesidad, y que la contribución de cada uno sea proporcional y aun progresiva a su capacidad económica. Tal tratamiento no puede ser considerado discriminatorio o desigual, puesto que la igualdad como medida del tributo debe ser entendida en clave de capacidad económica y de solidaridad social.

La Corte Suprema de Justicia al referirse al principio de igualdad ante la ley, en un supuesto no específicamente referido a impuestos, pero aplicable por su generalidad, dijo:

"En tesis general y según lo definido por esta Corte en reiterados casos, el principio de igualdad ante la ley que consagra el art.16 de la Constitución no es otra cosa que el derecho a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, de donde se sigue forzosamente que la verdadera igualdad consiste en aplicar la ley en los casos ocurentes según las diferencias constitutivas de los mismos (Fallos t.16:118; 123: 106; 124:122, entre otros)"<sup>64</sup> Complementando ese pensamiento, también la Corte, en forma reiterada, ha dicho que: "La garantía del art.16 de la Constitución Nacional no impide que el legislador contemple en forma distinta situaciones que considere diferentes, con tal que la discriminación no sea arbitraria ni importe ilegítima persecución o indebido privilegio de personas o grupos de personas, aunque su fundamento sea opinable"<sup>65</sup>.

### 5.1. El principio de igualdad y la presunción de inconstitucionalidad

<sup>64</sup> CSN.,Fallos t.154:283;195:270

<sup>65</sup> CSN.,Fallos t.182:355; 188:464; 190:231; 191:460; 192:139; 204:391; 209:28;210:500; 210:855; 222:352; 224:810; 225:123; 229:428, entre otros

En la jurisprudencia argentina, recogiendo precedentes de la justicia europea y estadounidense, se ha abierto paso, ante distingos adoptados por el legislador en la formación de distintas categorías de cosas o personas a las que se les da diverso tratamiento, la postura que parte de la presunción de inconstitucionalidad de los actos estatales. A diferencia del control clásico, que parte de la presunción de constitucionalidad de las leyes y de los demás actos estatales en determinados supuestos y más allá de su razonabilidad, se parte de la presunción inversa. Los fallos de la Corte Suprema que marcan esa tendencia, si bien no se refieren específicamente a la materia tributaria, bien pueden aplicarse a los tributos.

En la causa "Hooft, Pedro"<sup>66</sup>, la Corte Suprema, reiterando la doctrina sentada en las causas "Repetto"<sup>67</sup> y "Calvo y Pessini"<sup>68</sup>, declaró la inconstitucionalidad del art. 177 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires que exige como requisito para juez de Cámara ser argentino nativo o hijo de ciudadano nativo, si hubiese nacido en país extranjero, por opción, señalando que la situación encuadra en uno de los motivos de discriminación que la Convención Americana de Derechos Humanos y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos prohíben. Aplicando la doctrina del precedente "Calvo y Pesini" el tribunal, en el considerando 6º, dijo: "Que la mencionada presunción de inconstitucionalidad de la norma local sólo podía ser levantada por la provincia demandada con una cuidadosa prueba sobre los fines que había intentado resguardar y sobre los medios que había utilizado al efecto. En cuanto a los primeros, deben ser sustanciales y no bastará que sean meramente convenientes.

<sup>66</sup> Corte Sup., 16/11/2004, "Hooft Pedro Cornelio Federico v. Provincia de Buenos Aires", Fallos 327:5118

<sup>67</sup> Corte Sup., 8/11/1988, "Inés María Repetto v. Provincia de Buenos Aires", Fallos 311:2272.

<sup>68</sup> Corte Sup., 24/2/1998, "Rocio Calvo y Pesini" v. Provincia de Córdoba", Fallos 321:194.

En cuanto a los segundos, será insuficiente una genérica adecuación a los fines, sino que deberá juzgarse si los promueven efectivamente y, además, si no existen otras alternativas menos restrictivas para los derechos en juego que las impuestas por la regulación cuestionada<sup>69</sup>.

El Código Fiscal de la Provincia de Misiones consagra una grosera violación a principios constitucionales cuando en su art. 107 dispone que en las ejecuciones fiscales no podrá cuestionarse la inconstitucionalidad del tributo cuyo cobro se persigue, ni decretarse la caducidad de la instancia.

La pretensión de desplazar el control constitucional en determinados procesos contraviene la clara prescripción del art. 31 de la Constitución nacional. En materia de ejecuciones fiscales la doctrina de la Corte Suprema de la Nación ha expresado que los tribunales inferiores se encuentran obligados a tratar y resolver adecuadamente, en los juicios de apremio, las defensas fundadas en la inexistencia de deuda, siempre y cuando ello no presuponga el examen de otras cuestiones cuya acreditación exceda el limitado ámbito de estos procesos<sup>70</sup>.

La prohibición a que se decrete la caducidad de la instancia revela un notorio desvío de principios constitucionales. Es manifiestamente arbitraria pues se encuentra en pugna con el interés general

<sup>69</sup> La Corte reiteró su doctrina en la causa CSJN, 08/08/2006 “Gottschau, Evelyn Patricia v. Consejo de la Magistratura de la Ciudad de Buenos Aires”, rev. La Ley Suplemento de Derecho Administrativo del 28/04/2008. La Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, en sentencia del 19/12/2007 en la causa “Gerez, Maria Cecilia v. Dirección General de Cultura y Educación”, siguiendo los lineamientos de la doctrina de la Corte Suprema juzgó que una categoría legislativa o reglamentaria cuyo parámetro de distinción consiste en el origen nacional de la persona interesada o postergada, “prima facie”, es sospechosa de discriminación.

<sup>70</sup> CSJN, 14/02/1989 “Fisco de la Provincia de Buenos Aires v. S.A. Maderas Miguel s/ ejecución fiscal”, DF t.XLVII-132

de asegurar, conforme al principio de celeridad procesal, la más rápida conclusión de los procesos. El Estado debe propender a desarrollar mecanismos e incentivos que tiendan a posibilitar el normal y oportuno pago, en tiempo y forma de los tributos, y no posibilitar la prolongación indefinida de los procesos, a la espera de alguna moratoria o condonación de multa e intereses, desalentando el fiel cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Lejos de favorecer al Estado la prohibición de declarar la caducidad en las ejecuciones fiscales lo perjudica, estimulando la incuria y la negligencia de los apoderados fiscales, que en caso de caducidad y eventual prescripción de la obligación fiscal deben responder ante su mandante por mala ejecución del mandato (art. 1904 C. Civil) o por irregular desempeño de la función pública (art. 1112 C.Civil).

La Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Posadas declaró la inconstitucionalidad del art. 107 del Código Fiscal de Misiones en cuanto prohíbe declarar la caducidad en las ejecuciones fiscales e hizo lugar al acuse de caducidad interpuesto por el demandado, luego de transcurridos casi dos años de inactividad procesal, sobre la base de los principios de igualdad de las partes de la relación procesal y de seguridad jurídica, con cita de las previsiones de la Convención Americana de Derechos Humanos y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, que consagran la igualdad de las partes ante los tribunales de justicia<sup>71</sup>.

## 6) Principio de capacidad contributiva

Íntimamente vinculado e integrado con el principio de igualdad, se halla el principio de capacidad contributiva, que para Ferreiro Lapatza<sup>72</sup>, más que un tercer

<sup>71</sup> Civil y Comercial, Posadas, 14/09/2009 “Dirección General de Retras de Misiones c/ Cabral, Rodolfo Claudio” La Ley Suplemento de Derecho Constitucional, 05/11/2009, pág.59

<sup>72</sup> FERREIRO LAPATZA, José J., Curso de derecho financiero español, 14a ed., p. 323.

principio es una forma de entender la generalidad y la igualdad; un modo de aplicarlas que se halla hoy universalmente consagrado.

El que todos deban contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado debe ser entendido, en un Estado democrático, como que los llamados a contribuir son aquellos que tengan capacidad económica para soportar la carga, y en forma proporcional y progresiva a dicha capacidad.

El concepto de capacidad contributiva denota una aptitud de las personas para pagar los tributos, es decir, posesión de riqueza en medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal. Es dable advertir que “capacidad económica” no es identificable con “capacidad contributiva”, sino que ésta viene dada por la potencia económica o la riqueza de un sujeto que supera el mínimo que posibilite un nivel de vida digno por parte del contribuyente y su familia<sup>73</sup>. No existe capacidad de concurrir a los gastos públicos si sólo se tiene lo necesario para las exigencias individuales mínimas, ni cuando no se satisfaga el imperativo constitucional de posibilitar una vida digna.

### 6.1.- Insuficiencia del principio de interdicción de la arbitrariedad

La doctrina judicial de la Corte tiene dicho que la garantía del art. 16 de la Constitución nacional no impide que el legislador contemple en forma distinta situaciones que considere diferentes, con tal de que la discriminación no sea arbitraria ni importe ilegítima persecución o indebido privilegio de personas o grupos de personas<sup>74</sup>.

El criterio de la interdicción de la arbitrariedad en forma exclusiva no resulta suficiente ni satisfactorio en orden a la

determinación de si el tratamiento discriminatorio o el privilegio devienen compatibles con el principio de capacidad contributiva y, por ende, con las prescripciones constitucionales.

La utilización de la interdicción de la arbitrariedad, en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán, en algunos casos ha adquirido ribetes cómicos. La sentencia del 25/5/1965 (“Nescafé-Café tostado”) examina la supuesta discriminación entre ambos productos: la distribución al minorista de café tostado y molido estaba exenta del impuesto sobre el volumen de ventas, mientras que la de café soluble (Nescafé) tributaba en ambas fases del proceso comercial.

El tribunal advierte una diferencia que a su criterio justifica la tributación diferenciada: el añadir agua caliente al café soluble tiene la mera función de que el café se mezcle con el agua, mientras que en el caso del café tostado debe extraerse la esencia del café mediante agua hirviendo, agregando que el consumo del café tostado exige más cuidado, esfuerzo y tiempo que el de café soluble, todo lo cual justifica que este último se someta a mayor tributación.

Ello pone en evidencia que la interdicción de la arbitrariedad no resulta suficiente para juzgar si un tratamiento discriminatorio resulta compatible con las prescripciones constitucionales. Será necesario además:

- a) una fundamentación objetiva para el trato desigual;
- b) que exista coherencia del legislador en el desarrollo de los criterios elegidos para la diferenciación;
- c) la existencia de otros principios constitucionales que justifiquen la diferencia de trato.

No basta cualquier motivo razonable para apartarse del principio de capacidad contributiva, sino que será necesario realizar una auténtica ponderación de bienes jurídicos. Ello no significa negar importancia al principio de interdicción de la arbitrariedad, que constituye una

<sup>73</sup> MOSCHETTI, Francisco, *El principio de capacidad contributiva*, Madrid, 1989, p. 267; GRIZIOTTI, *Principio de la ciencia de las finanzas*, Depalma, 1959, p. 165.

<sup>74</sup> Corte Sup., Fallos 115:111, 271:124, entre otros.

garantía mínima, que debe ser complementada con otros criterios.

El Tribunal Constitucional español considera que el principio de igualdad prohíbe aquellas “desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundamentadas en criterios objetivos y suficientemente razonables”, agregando que “para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos”<sup>75</sup>.

Es necesario, pues, realizar un especial control de la necesidad o idoneidad de la medida, que ha de tener tal categoría y peso que justifique el trato diferencial, mediante la ponderación de bienes jurídicos, analizando si entre las distintas alternativas se ha escogido aquella que menor lesión ocasiona al principio de capacidad económica.

## 6.2.- Capacidad económica objetiva

Desde una perspectiva objetiva, el principio de la capacidad económica exige tres requisitos: a) que el gravamen se aplique a rendimientos netos; b) que no exista una total separación entre los diversos períodos impositivos y c) que no se someta a tributación rendimientos ficticios.

### 6.2.1 Rendimientos efectivos

El principio de efectividad, de gravar la riqueza efectiva, alude a tres cuestiones: a)

el impuesto no debe gravar la capacidad productiva, sino la riqueza obtenida efectivamente; b) no cabe establecer presunciones iure et de iure que imputen una riqueza meramente probable; c) no cabe gravar rendimientos puramente nominales.

La inflación produce perturbaciones graves sobre los tres aspectos de la capacidad contributiva: sobre la capacidad objetiva, al deformarse la cuantificación de los rendimientos netos; sobre la capacidad subjetiva, al no tenerse en cuenta los gastos reales que integran el mínimo no imponible y cargas de familia; y sobre la intensidad del gravamen al agudizarse la progresividad para los escalones más bajos de renta.

De no ser corregidos los efectos de la inflación, la capacidad económica gravada será inexistente o ficticia. El legislador tiene libertad para escoger la técnica o mecanismo corrector, mas su omisión no es óbice al reconocimiento del derecho a recomponer los valores nominales acordes con el deterioro del valor de la moneda.

El título VI de la ley del impuesto a las ganancias denominado ajuste por inflación constituye un mecanismo que trata de neutralizar las distorsiones que producen en la base imponible del I.G. la depreciación de la moneda, que complementa a otros ajustes parciales que corrigen determinados aspectos puntuales de la contabilidad histórica.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación en sentencia recaída en la causa “Candy”<sup>76</sup> declaró procedente que la actora determine el impuesto a las ganancias aplicando el mecanismo de ajuste por inflación por el ejercicio fiscal de 2002, no obstante las previsiones en contrario del art. 39 de la ley 24.073, con argumentos que suscitan serios reparos.

En efecto, por una parte el tribunal comienza por revocar la sentencia venida

<sup>75</sup> STC, sentencia 76/90 (BOE, 30/5/1990), publicada en LASARTE, Javier - RAMÍREZ, Salvador - AGUALLO, Ángel, *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria*, Tecnos, Madrid, 1990, p. 639.

<sup>76</sup> CSJN, 03/07/2009 “Candy S.A., c/ AFIP y otro s/ amparo”. La Ley Suplemento Especial julio de 2009

en recurso, que había declarado la inconstitucionalidad de las normas que prohibían la aplicación del ajuste por inflación, regulado en el título VI de la ley del Impuesto a las ganancias, no obstante lo cual concluye aceptando que el contribuyente determine el tributo aplicando dicho régimen, con lo cual desplaza, sin declaración de inconstitucionalidad, las previsiones legales que lo impedían. A su vez, para determinar la incidencia real del tributo, el tribunal acepta la determinación del tributo con el ajuste por inflación del título VI de la ley, y como en el caso concreto la alícuota efectiva del tributo a ingresar no sería la del 35%, prevista en la ley, sino que representaría el 62% del resultado impositivo ajustado o del 55% de las utilidades –también ajustadas– obtenidas en el ejercicio de 2002 tenido en cuenta, reconoce que se da un supuesto de confiscatoriedad de la carga fiscal, en razón que entre la tasa nominal y la efectiva se presenta una desproporción de magnitud tal que permite extraer razonablemente la conclusión de que la ganancia neta determinada según las normas vigentes no es adecuadamente representativa de la renta, enriquecimiento o beneficio que la ley del impuesto a las ganancias pretende gravar. Es decir, declara constitucional que el legislador desplace el ajuste por inflación, no obstante lo cual para determinar la incidencia real del tributo toma en cuenta dicha ajuste, y no obstante que el tribunal enfoca la cuestión como un supuesto de confiscatoriedad no se expide expresamente sobre cuál es la alícuota más allá de la que se debe considerar confiscatorio el impuesto<sup>77</sup>.

La Corte Suprema omitió considerar una cuestión esencial para la correcta decisión de la causa: las razones que motivaron la

---

<sup>77</sup> Tácitamente el tribunal acepta que esa alícuota máxima es la del 35% establecida en la ley, puesto que al aceptar en el caso concreto que el contribuyente liquide el gravamen con el ajuste por inflación al no decir expresamente nada respecto de la alícuota aplicable, ésta no puede ser otra que el 35% establecida en la ley del I.G.

sanción del art. 39 de la ley 24.073 y la inaplicabilidad de la ley 23.928 a los tributos regulados por la ley 11.683.

Al respecto es de interés puntualizar que al sancionarse la ley 23.928 de convertibilidad de la moneda argentina a la paridad de US\$ 1 = 10.000 australes, luego igual a \$ 1, se aseguró la estabilidad del valor de la moneda al establecerse que las reservas de libre disponibilidad del BCRA en oro y divisas extranjeras, serán equivalentes a por lo menos el ciento por ciento (100 %) de la base monetaria. Tendiente a esos fines se prohibieron toda previsión legal, reglamentaria o convencional con efecto a partir del 1º de abril de 1991 que estableciera o autorizara indexación de precios, actualización monetaria, variación de costos o cualquier otra forma de repotenciación de las deudas, impuestos, precios o tarifas de los bienes, obras o servicios”.

A más de un año de vigencia de la ley 23.928 ya lograda la estabilidad monetaria se sanciona la ley 24.073, cuyo artículo 39 dispuso que, a los fines de la actualización de valores previstos en la ley 11.683 y en las leyes de los tributos regidos por ella, no alcanzados por la ley 23.928, las tablas e índices que a esos fines elabora la Dirección General Impositiva deberán en todos los casos, tomar como límite máximo las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992<sup>78</sup>.

El art. 39 de la ley 24.073 constituyó un claro mensaje del legislador en el sentido de que la ley 23.928 es inaplicable a la ley

---

<sup>78</sup> Textualmente el art. 39 de la ley 24.073 dice: A los fines de las actualizaciones de valores previstas en la ley 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones, y en las normas de los tributos regidos por la misma, no alcanzados por las disposiciones de la ley 23.928, las tablas e índices que a esos fines elabora la Dirección General Impositiva para ser aplicadas a partir del 1º de abril de 1992 deberán, en todos los casos, tomar como límite máximo las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992, inclusive. En idéntico sentido se procederá respecto de las actualizaciones previstas en el Código Aduanero (ley 22.415 y sus modificaciones).

11.683 y a las leyes de los tributos alcanzados por ella, cuyas expresiones monetarias se siguieron actualizando, tomando como límite las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992, conforme a los índices y tablas elaborados por la AFIP, que tomaron en cuenta las variaciones operadas hasta dicho mes inclusive. Superadas las causas que originaban el envilecimiento de la moneda, el legislador consideró innecesario mantener la actualización automática de los valores nominales, por lo cual ese tope máximo no suscitó, por el período en que se mantuvo la estabilidad monetaria, conculcación alguna del derecho de propiedad.

En cambio mantener dicho tope, luego de reiniciada la depreciación del signo monetario nacional, con motivo de las medidas instrumentadas en el marco de la ley de emergencia económica, 25.561, suscita agravio constitucional, ya que la diferencia en el patrimonio de una persona al final del ejercicio fiscal, en el que no se ha practicado el ajuste por inflación, ni reexpresado a valores de moneda constante los importes nominales, no constituye total o parcialmente una mayor riqueza. Por lo tanto, deviene manifiestamente irrazonable, y por ende inconstitucional, el mantenimiento de un sistema, cuando han cambiado las causas que justificaron su adopción.

Pretender que el mantenimiento del art. 39 de la ley 24.073 recoge el propósito del legislador de incrementar la tasa del impuesto a las ganancias, por vía indirecta originada en la depreciación del signo monetario, es desvirtuar los objetivos perseguidos por dicha norma, que siendo constitucional en sus inicios ha devenido inconstitucional al ser aplicada a una situación que se encuentra en las antípodas de la que motivara su sanción. A su vez, afirmar que los artículos 7 y 10 de la ley 23.928, mantenidos por la ley 25.561, son directamente aplicables a los tributos regidos por la ley 11.683, es desconocer el claro texto del art. 39 de la ley 24.073.

### 6.3.- Capacidad económica subjetiva

El límite de la capacidad económica para contribuir está dado por un mínimo que posibilite al individuo cubrir sus necesidades elementales.

A los efectos de la determinación de ese mínimo necesario para satisfacer tales necesidades inciden determinados factores:

- a) Por un lado, factores como el costo de vida, que varía no sólo de país en país, sino entre las distintas localidades de un determinado.
- b) Por otra parte, el grado de desarrollo o de bienestar alcanzado por cada sociedad incide sobre el nivel de vida que se considera mínimo.
- c) También se deben tener en cuenta los servicios asistenciales que preste el Estado.

En la medida en que no se cuente con eficientes servicios asistenciales, mayores serán las exigencias en pos de la admisión de mayores deducciones tributarias para atender la carencia de tales prestaciones.

El Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, que tiene, en la Argentina, jerarquía constitucional (art. 75 inc.22 C.N.), reconoce el derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado para sí y su familia, definida como el elemento natural y fundamental de la sociedad, a la cual se debe conceder la más amplia protección y asistencia posible; consagra el derecho al disfrute del más alto grado posible de salud física y mental, y a la educación, que debe estar orientada hacia el pleno desarrollo de la personalidad humana y del sentido de su dignidad (arts. 10 a 13).

Va de suyo que, desde la perspectiva constitucional, capacidad contributiva significa potencia económica que permita absorber el tributo sin mengua alguna de la vigencia en plenitud de los derechos a una vida digna, a la educación, a la salud y a la protección y fortalecimiento de la familia, núcleo esencial de la sociedad. Sólo después de satisfacer tales exigencias se puede hablar del deber constitucional de concurrir al sostenimiento de los gastos del

Estado.

El X Congreso Internacional de Derecho de Familia, celebrado en la ciudad de Mendoza<sup>79</sup>, aprobó la siguiente recomendación<sup>80</sup>:

“La ley del impuesto a las ganancias no debe limitar la deducción en concepto de gastos de enfermedad del contribuyente y de los integrantes de la familia a su cargo. En el impuesto a las ganancias deben ser admitidas las deducciones por ganancias no imponibles y cargas de familia que sean adecuadas a fin de la debida atención de los gastos de alimentación, educación, salud y adquisición de una vivienda digna que cubra las necesidades básicas de la familia”.

En el impuesto a las ganancias, las deducciones por mínimo no imponible y cargas de familia deben ser suficientes para el logro del objetivo esencial de contribuir al fortalecimiento de la familia, célula básica de toda sociedad. Sin embargo, la ley, su reglamentación y disposiciones complementarias constituyen un obstáculo a la plena vigencia de los derechos individuales, ya que las deducciones en concepto de mínimo no imponible y deducción especial y cargas de familia, no satisfacen tal objetivo.

El límite de la deducción por cobertura médico asistencial de hasta un 5% de la ganancia neta más el 40% de las erogaciones por hospitalización y honorarios médicos, que no supere el 5% de la ganancia neta, no cubiertos por sistemas de reintegros (arts. 23, ley y 123.1, DR) deviene contrario al más elemental sentido de solidaridad. Ponerles un límite a los gastos por enfermedad, cuando la Constitución y los tratados internacionales consagran el derecho al más alto nivel de salud física y mental denuncia, sobre todo en caso de enfermedades terminales, que insumen grandes gastos, una alta cuota de cinismo y

<sup>79</sup> Celebrado entre el 20 y el 24 de septiembre de 1998.

<sup>80</sup> Sobre la base de una ponencia presentada por Delia M. Gutiérrez y Rodolfo R. Spisso.

crueldad.

La ley no contempla, como lo hacen otras legislaciones, una deducción adicional para los no videntes, mutilados, inválidos físicos o psíquicos, congénitos o sobrevenidos, cuya situación, en razón de los mayores gastos que impone, debería ser considerada desde la perspectiva del principio de capacidad contributiva.

#### 6.4.- Incentivos Tributarios

Los beneficios fiscales establecidos para incentivar determinadas actividades económicas, científicas, culturales etc. han puesto en crisis los principios de igualdad y capacidad contributiva. Estos principios pueden ceder ante otras exigencias constitucionales; protección y primacía del trabajo sobre el capital, protección económica de la familia (art. 14 bis), progreso económico con justicia social, estímulo a la instrucción general y universitaria y a la investigación y al desarrollo científico y tecnológico, promoción de las industrias, crecimiento armónico de la Nación y al poblamiento de su territorio (art.75 inc.18 y 19), promoción de medidas de acción directa que garanticen la igualdad real de oportunidades y de trato y la protección de los derechos de los niños, las mujeres, los ancianos y las personas discapacitadas (art. 75 inc.23), etc. Sin menoscabo de ello cabe señalar que la persecución de tales objetivos constitucionales no justifica por sí solo un desplazamiento del principio de capacidad contributiva.

En materia de beneficios fiscales cabe distinguir entre los beneficios configurados como situaciones específicas y excepcionales de estímulo para realizar determinadas actividades mediante la correspondiente minoración tributaria, y aquellos otros beneficios denominados estructurales, que no constituyen normas de exoneración o minoración excepcional, sino que forman parte de la estructura del tributo. Los primeros, a los que cabe considerar auténticos beneficios fiscales, son minoraciones incentivadoras o promocionales, que actúan desde fuera de la estructura impositiva, y constituyen un

gasto fiscal, que podría ser sustituido por subvenciones. Los segundos en cambio, operan desde dentro del tributo, sirven para delimitarlo mejor, no son gasto fiscal y obedecen a razones técnicas o de justicia tributaria (capacidad contributiva), como sucede con el mínimo exento, deducciones por rentas de trabajo, gastos de enfermedad, gastos de guardería, dividendos de sociedades y doble imposición internacional<sup>81</sup>.

La cláusula del progreso, actual artículo 75, inc.18 de la Constitución, le impone al Congreso el deber de proveer lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias y al progreso de la ilustración, promover las industrias, la inmigración, la construcción del ferrocarriles y canales navegables etc. por leyes protectoras de esos fines y por concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo. Esta disposición reconoce como fuente directa el art. 67 inc.3º del proyecto de Constitución elaborado por Alberdi.

Para Alberdi esos medios de protección y estímulo no son otros que la libertad, la seguridad y la igualdad, asegurados a todos los habitantes del país. Según esto, expresaba Alberdi, “proteger el capital por los medios designados por la Constitución, es dejarle su amplia y entera libertad de acción y de aplicación, es darle seguridad para su principal y para sus beneficios e intereses; es colocarle bajo el amparo de la igualdad contra los privilegios y monopolios de todo género”, y concluyendo su pensamiento señalaba que “el capital no quiere más apoyo de la ley que el que le da la Constitución”<sup>82</sup>. De ahí que considerara que las recompensas y privilegios de estímulo las consideraba instrumentos de progreso en la medida necesaria para atraer capitales extranjeros,

instrumentos que constituyen un seguro con el que la Nación paga el riesgo que corren los capitales que vienen a establecerse en servicio de su civilización en medio de los infinitos peligros que son inherentes al desierto, al atraso del país y a la ineficacia de las leyes y de las autoridades nacientes para protegerlos.

Es de interés puntualizar que la situación de la República al sancionarse la constitución era muy distinta de la actual. En aquella época todavía no se habían apagado las pasiones despertadas por las luchas civiles, el localismo era un peligro latente, la riqueza pública y privada apenas estaba en formación, el país entero se debatía en la antinomia de civilización y barbarie. De ahí que, lo más urgente era poblar el país, fomentar sus industrias, atraer capitales, desarrollar el comercio y la navegación. Una empresa de transporte o comunicaciones, por aquella época, era una aventura, por lo cual se imponía asegurar su existencia como medio de impulsar el progreso de la Nación. Pero hoy en día, dichas empresas no tienen el mismo carácter aleatorio, habiéndose constituido poderosas corporaciones nacionales y multinacionales para la explotación de dichos servicios.

De ahí, que en los tiempos que corren no es necesario establecer beneficios tributarios para atraer capitales extranjeros o para que los argentinos repatrien los cuantiosos fondos que han girado al exterior. Ningún beneficio tributario, por más importante que sea, va lograr la repatriación de tales capitales; lo que se necesita para ello es libertad y seguridad. Seguridad de no sufrir ningún despojo o confiscación como la acaecida con motivo de la sanción de la ley 25.561 y de los decretos 214/02 y 471/02. Libertad de toda persona de ingresar y salir del país trayendo y llevando sus capitales (art.14 de la Constitución). En suma irrestricto respeto por el derecho de propiedad.

Propender al progreso de la Nación no justifica por sí solo un desplazamiento del principio de capacidad contributiva. En materia de promoción regional ha sido tan grande el abuso, que hasta no hace mucho

<sup>81</sup> EUSEBIO GONZÁLEZ GARCÍA, Relator General del tema “Medidas fiscales para el desarrollo económico”, en las XXI Jornadas del ILADT, Barcelona Génova 2002

<sup>82</sup> ALBERDI, Juan Bautista “Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina, según su Constitución de 1853”, Segunda Parte, Capitulo III, apartado I.

nadie pensaba invertir en la Argentina sin exenciones impositivas para la empresa y sus inversionistas. Se conocieron todo tipo de regímenes de apoyo, fomento y promoción. Sin embargo, el índice de crecimiento del país en su conjunto, en la época de apogeo de la promoción industrial, revelaba estancamiento<sup>83</sup>. Se establecieron manifiestas prebendas abusivas como el diferimiento de impuestos que se pudieron cancelar sin intereses ni indexación, no obstante la inflación operada<sup>84</sup>. La licuación de las deudas impositivas por diferimientos fue tan grande por efecto del deterioro del valor de la moneda que las empresas beneficiadas constituyeron verdaderos patrimonios públicos de afectación privada<sup>85</sup>.

El respeto al principio de capacidad contributiva constituye un elemento esencial en la relación jurídica tributaria y opera como límite al poder del Estado en tanto plasma el principio de igualdad en el campo del derecho tributario. Para desplazar dicho principio es imprescindible realizar un especial control de la necesidad de la actividad que se desea promover que ha de tener tal categoría y peso que justifique el trato diferencial, mediante la ponderación de bienes jurídicos, analizando si entre las distintas alternativas se ha escogido aquella que menor lesión ocasiona al principio de capacidad económica.

En la medida que los beneficios fiscales pretendan objetivos económico sociales directamente relacionados con el crecimiento económico o una más equitativa redistribución de la renta, no pueden ser incompatibles con el principio de capacidad contributiva, pues aunque la distribución de la renta y distribución de las cargas fiscales son operaciones substancialmente distintas, una equitativa distribución de las cargas fiscales puede

ser el camino utilizado por el legislador para favorecer la equitativa distribución de la riqueza.<sup>86</sup>

Para ponderar la necesidad de la actividad a promover y los beneficios tributarios a acordar y la proporcionalidad de los medios utilizados para la consecución de los objetivos económicos sociales que se persiguen es necesario que:

- a) Las medidas de promoción se implementen a través de regulaciones de carácter general y objetivo, de manera que todos aquellos que satisfagan las exigencias que se impongan puedan acceder a los beneficios, quedando excluida la posibilidad de aprobar proyectos particulares, como lo propicia el art. 51 de la Constitución de la Ciudad de Buenos Aires.
- b) El establecimientos de regímenes de promoción deben ser sancionados por el Congreso previa celebración de audiencias públicas a fin de ponderar adecuadamente los beneficios que la sociedad habrá de recibir y los estímulos tributarios a acordar, quedando excluida la delegación de facultades legislativa para la sanción de tales regímenes.

Sólo respetando tales pautas es posible lograr un equilibrio entre los principios de igualdad y capacidad contributiva y el establecimiento de beneficios tributarios con fines económico-sociales de base constitucional.

En caso de que se juzgue que la concesión de beneficios tributarios importe una trasgresión de los principios de igualdad y capacidad contributiva, ello legitima a los contribuyentes excluidos de dichos incentivos a demandar la declaración de inconstitucionalidad de la norma que los establece, que debería tener efectos "erga omnes" y abrogatorios de la norma declarada inconstitucional, lo cual hace necesario analizar la legitimación del recurrente para plantearla. En tanto la acción de inconstitucionalidad al abrogar la norma que crea el beneficio discriminatorio incrementa la tributación

<sup>83</sup> Jorge E. Bustamente, "La República corporativa", Emece, 1988

<sup>84</sup> Tardíamente la sanción de la ley 21.636 estableció la actualización de los diferimientos impositivos.

<sup>85</sup> Bustamente, ob.cit.

<sup>86</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, ob. cit.

de los sujetos privilegiados, se podría sostener ante la irrelevancia de esa consecuencia para el recurrente, su falta de legitimación para promover la acción. Esta afirmación incurre en una falacia, puesto que la eliminación de privilegios permitiría una reducción de la cuota contributiva individual, mediante una reducción de la presión tributaria global.

En cambio, si la trasgresión al principio de igualdad derivase del alcance individual del beneficio, por desatenderse la regla de que el incentivo tributario se debe implementar a través de regulaciones generales y objetivas, los restantes contribuyentes, que en igualdad de circunstancias, no han podido acceder al beneficio se hallan legitimados para reclamar idéntico tratamiento. Nos hallamos, en este caso, con una inconstitucionalidad por omisión de la norma infraconstitucional derivada de la irrazonabilidad en la selección de los supuestos a los cuales la ley les concede un beneficio con agravio al principio de igualdad. Al valorar como inconstitucional un régimen que faculta la concesión de beneficios fiscales en forma individual y no a la generalidad de aquellos que reúnan las condiciones objetivas fijadas, procede desaplicarlo, creándose una laguna que se cubre recurriendo al procedimiento de integración, mediante el cual se elabora una norma que, en aplicación al caso, sustituye a la que se desplazó por ser repugnante a la Constitución<sup>87</sup>.

## 7.- Principio de no confiscatoriedad

Al lado de las previsiones constitucionales que garantizan el derecho de propiedad aparece la institución tributaria mediante cuyo ejercicio el Estado se apodera de parte de la riqueza privada. Siendo ello así, es evidente que si la potestad tributaria no tuviera límites, la propiedad privada quedaría aniquilada. Es por ello, que la Corte ha reconocido el principio de no confiscatoriedad de los tributos como una

consecuencia necesaria del derecho de propiedad.

En el diseño de ese principio la reiterada jurisprudencia de la Corte Suprema ha señalado de manera invariable que para que se configure la confiscatoriedad se debe producir una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o del capital<sup>88</sup>, agregando que a los efectos de su apreciación cuantitativa se debe estar al valor real de los bienes y no a su valuación fiscal, y considerar su productividad posible, esto es, su capacidad productiva potencial<sup>89</sup>. En esa línea conceptual ha establecido que la comprobación del índice de productividad es “siempre indispensable”<sup>90</sup> o un elemento de juicio primordial e insustituiblemente necesario para estimar de un modo concreto y objetivo la gravitación del impuesto<sup>91</sup>.

Una cuestión que en los últimos años concitó el interés de la doctrina es la impugnación global del régimen tributario por confiscatorio<sup>92</sup>. La doctrina de la Corte Suprema ha respondido afirmativamente a la posibilidad de demandar la declaración de inconstitucionalidad por confiscatorios de tributos nacionales, provinciales y municipales en forma simultánea. En caso que se demande conjuntamente a la Nación y a una o varias provincias, la Corte Suprema ha reconocido expresamente que el juicio es de competencia originaria de la

<sup>88</sup> Fallos t.314: 1293 y sus citas. Un detenido análisis de la doctrina de la Corte Suprema nos ha permitido enunciarla diciendo que un tributo o un conjunto de tributos es confiscatorio cuando absorbe una parte sustancial de la renta devengada o de la que se hubiera podido obtener de acuerdo con una explotación racional de la fuente productora de rédito. Ver SPISSO “Derecho Constitucional Tributario” 4<sup>a</sup> edic. pág.336

<sup>89</sup> Fallos t.314:1293 y sus citas, t.322: 3255, entre otros.

<sup>90</sup> Fallos t.209:114

<sup>91</sup> Fallos t.220: 1082

<sup>92</sup> Bulit Goñi, E, “¿Es enjuiciable la legitimidad global de los impuestos?” rev.L.I. enero de 1988 t.LVII-73/86, “Algo más sobre confiscatoriedad tributaria global”, rev .Impuestos LIX-A-21. SPISSO, “Derecho Constitucional Tributario “ 2<sup>a</sup> edic. pag. 443

<sup>87</sup> Bidart Campos “La integración y el control constitucional, en La interpretación y el control constitucional en la jurisdicción constitucional p.214/216

Corte, como la única forma de conciliar lo preceptuado por el art. 117 de la Constitución nacional, con la prerrogativa jurisdiccional que le asiste al Estado nacional al fuero federal sobre la base de lo dispuesto en el art.116<sup>93</sup>.

Asimismo la Corte admitió la procedencia formal de la acción declarativa para el cuestionamiento conjunto de impuestos nacionales y provinciales por confiscatoriedad<sup>94</sup>, no obstante la regla del “solve et repete” impuesta en los Códigos Fiscales provinciales, y su propia doctrina sobre la improcedencia de la acción declarativa para impugnar impuestos reglados por la ley 11.683.<sup>95</sup>

### 8.- Principio de razonabilidad de las leyes

El art. 28 de la CN, que dispone que los principios, derechos y garantías reconocidos en la Constitución no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio.

En su faz procesal constituye un conjunto de normas y procedimientos que el poder público debe cumplimentar en orden a la actividad que desarrolla, vinculada con la libertad civil de los individuos, y que en su faz sustantiva se define como patrón o estándar axiológico que condiciona la actividad del Estado, representando una auténtica garantía de los derechos individuales.

El debido proceso, en esta última acepción, exige que exista una razonable relación entre la ley y la moralidad, bienestar, etc., de la población. Es lo que se ha llamado “regla del equilibrio conveniente” (balance of convenience rule) o de racionalidad.

<sup>93</sup> Fallos 305:441, 308:2054; 311:489 y 2725; 312:389 y 1875; 313:98 y 551; 320:1093 y 322:3255

<sup>94</sup> Fallos t.322:3255

<sup>95</sup> La Corte Suprema en sentencia del 13/11/1986 “Equipos Hidráulicos SRL” rev.L.L. 1987-A-680 “obiter dictum se inclinó en caso de ser aplicable al ley 11.6583 por la improcedencia de la acción declarativa, reglada en el art. 322 del C.Proc.Civil y Comercial.

Para determinar si se produce ese necesario equilibrio se han dado ciertas reglas, entre las cuales, según Linares<sup>96</sup>, pueden ser citadas:

- a) Es la comparación y equilibrio entre las ventajas que tiene un acto estatal para la comunidad y las cargas que le causa.
- b) Es la adecuación entre el medio empleado por el acto y la finalidad que persigue.
- c) Es la conformidad del acto con una serie de principios filosóficos, políticos, sociales y religiosos a los cuales se considera ligada la existencia de la sociedad.

Este principio ha sido aplicado en materia tributaria para morigerar las tasas de interés compensatorios y punitivos aplicables en caso de mora en el pago de las contribuciones<sup>97</sup>, para determinar el momento en que opera la extinción de las obligaciones fiscales por compensación<sup>98</sup>, para declarar la inconstitucionalidad de una ley provincial que condicionada la emisión y entrega de guías forestales, a la inexistencia de deudas tributarias provinciales y municipales<sup>99</sup>.

#### 8.1.- El medio menos gravoso entre varios posibles

Al comentar un fallo de la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires en el que se cuestionaba la legitimidad de la ordenanza fiscal de Lobos, que dispone que la Municipalidad “no dará curso a ninguna petición si el contribuyente y/o responsable no acreditare estar al día con sus obligaciones fiscales” (art. 48), el eminente constitucionalista Bidart

<sup>96</sup> LINARES, Juan F., *Razonabilidad de las leyes*, p. 29

<sup>97</sup> CSJN, 24/10/1985 “Obras Sanitarias de al Nación c/ Friboes de Bencich, Emilia I y otros”, 29/10/1985 “OSN, v. Consorcio Av. Coronel Roca 1732; L.L.1984-E-841

<sup>98</sup> CSJN, 31/03/1987 “La Biznaga S.A. v. DGI”, DF t.XLIII-26, cuya doctrina fuera abandonada en decisión del 28/07/2005 “Celulosa S.A.”, ED. del 28/12/2005

<sup>99</sup> CSJN, 12/09/1996 “Irizar, Juan Manuel v. Provincia de Misiones”, Fallos 319:1934

Campos<sup>100</sup>, al referirse al principio de razonabilidad, expresaba: “Para saber si una medida (norma, acto, etc.) es razonable o no lo es, no basta verificar si esa medida es conducente al fin propuesto, sino que hay que añadir un recaudo indispensable cual es el de que, además de conducente, no sea el medio más gravoso (entre varios posibles) para los derechos que la medida compromete o restringe. Esto nos parece elemental”.

“En el derecho constitucional argentino — agrega el citado autor— empobrecemos al principio de razonabilidad cuando lo damos por cumplido sólo con la primera parte, o sea, con la exigencia de que la medida tenga relación adecuada con su fin. Reducir el test de razonabilidad solamente a ese punto, implica las más de las veces incurrir en raquitismo y hacer inservible al principio de razonabilidad. Lo comprobamos en el caso presente. Es claro que no dar curso a una petición cuando el peticionante no acredita estar al día con sus obligaciones fiscales, es conducente al fin de lograr que pague lo que debe; pero es inicua la medida y es inicua la relación que se traba entre la medida adoptada y el fin para cuya obtención se ha adoptado. ¿Por qué? Porque el sentido común —y el sentido jurídico no deja de ser común por ser jurídico— indica que nada tiene que ver con una obligación fiscal incumplida, cualquier petición que el contribuyente remiso hace a la autoridad municipal”.

En la legislación española, el art. 57, apart. 1, de la Ley de Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, texto aprobado por real decreto legislativo 3050/1980, disponía que “ningún documento que contenga actos o contratos sujetos a este impuesto se admitirá, ni surtirá efecto en tribunal, oficina o registro público sin que se justifique el pago, exención o no sujeción a aquél, salvo lo previsto en la legislación hipotecaria”.

Controvertida la constitucionalidad de la

norma, el Tribunal Constitucional español, por sentencia STC 141/1988, del 12 de julio, expresó:

“De otra parte, no basta, como pretende el letrado del Estado, con que el fin perseguido sea constitucionalmente lícito. De la doctrina de este Tribunal cabe deducir que las limitaciones impuestas al ejercicio del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva no sólo han de responder a una finalidad constitucionalmente legítima, sino que han de ser razonables y proporcionadas en relación con el objeto pretendido y no han de afectar el contenido esencial de derecho. Pues bien, en el caso considerado existe, sin duda, una falta de proporcionalidad entre el objeto que se persigue —la recaudación del impuesto— y el modo en que se opera. Aquél podría lograrse por otros medios, entre los que cabría incluir la simple obligación por parte del juez de comunicar a la administración tributaria la existencia del documento sin liquidar y, sin embargo, se establece una medida que por de pronto interfiere en el ejercicio del derecho fundamental, obstaculizando el derecho a la acción que forma parte del contenido esencial del mismo, y que implica una evidente reduplicación de los medios ejecutivos de la administración —para cuyo ejercicio basta el conocimiento del hecho y las circunstancias de la omisión del pago del tributo— que desnaturaliza el ejercicio de la función jurisdiccional, haciendo tomar parte activa al órgano judicial en la gestión de la obligación tributaria pendiente y atribuyendo a dicha gestión un carácter preferente”.

## 9.- Acciones y recursos en materia tributaria

### 9.1. - Prerrogativas de la Administración

En derecho administrativo se suele hablar de cláusulas exorbitantes que constituyen prerrogativas de la Administración, las que son inusuales o ilícitas en el derecho privado, por exceder el ámbito de la libertad contractual. Diversas instituciones del derecho público están teñidas de prerrogativas establecidas en orden a la consecución del bien común, e inspiradas en el propósito de asegurar el más eficaz

<sup>100</sup> BIDART CAMPOS, Germán, “Trámites municipales obstruidos arbitrariamente por sinrazones fiscales”, ED 144-676.

funcionamiento del aparato estatal en la prestación de los servicios públicos. Mas un derecho público constituido sobre la base exclusiva de prerrogativas deviene totalitario e incompatible con la vigencia plena de los derechos individuales en el marco de un Estado de Derecho.

Por ello, es imprescindible que las prerrogativas de la Administración se vean compensadas con garantías establecidas en favor de los particulares, de modo de establecer un justo equilibrio que permita la realización de los fines estatales sin desmedro de los derechos individuales.

## 9.2. - Tutela cautelar contra actos administrativos tributarios

El principio de ejecutoriedad del acto administrativo sin ningún contrapeso es inconstitucional por conculcar el principio de la tutela judicial efectiva. En un Estado de Derecho en el que las personas no son súbditos deviene inadmisibles la obligación de pago de una deuda fiscal determinada por la Administración 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 fiscal.

El Tribunal Constitucional español, al analizar el alcance del principio de la tutela judicial efectiva consagrado en el art. 24.1 de la CE, en sentencia del 6/6/1984, ha dicho: “El derecho a la tutela se satisface, pues, facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un tribunal y que éste con la información y contradicción que sea menester resuelva su suspensión”. Y en otra sentencia más reciente, del 17/12/1992, ha señalado que la prerrogativa de la ejecutividad –de los actos administrativos– no puede desplegarse libre de todo control jurisdiccional y debe el legislador, por ello, articular en uso de su libertad de configuración, las medidas cautelares que hagan posible el control que la Constitución exige”.

De la jurisprudencia de los tribunales constitucionales europeos y en especial del Tribunal de Justicia de las Comunidades

Europeas se desprende un principio general expuesto con brillantez en las conclusiones del abogado general del Tribunal de Luxemburgo, en el caso “Factortame” (sentencia del 19/6/1990), y que implícitamente hace suyo el Tribunal – luego acogido en innumerables sentencias, según el cual “la necesidad del proceso para obtener razón no debe convertirse en un daño para el que tiene razón”<sup>101</sup>.

La tutela cautelar tiene, exactamente, ese objetivo: evitar que el tiempo necesario para llegar a la sentencia final no concluya por vaciar irreversiblemente el contenido del derecho ejercitado; en otras palabras, realizar el fin fundamental de todo ordenamiento jurídico, que es la efectividad de la tutela judicial efectiva.

Frente a esa exigencia general no constituye ningún obstáculo el principio de presunción de legitimidad de los actos administrativos o de las leyes, que no puede tener el significado de negar la posibilidad de la tutela cautelar en tanto exista sobre ellos un control jurisdiccional que fije la legitimidad definitiva. Por el contrario, en estos casos la tutela cautelar elimina el riesgo de que tal presunción produzca el efecto perverso de convertir en vano el control jurisdiccional.

En la doctrina y jurisprudencia europeas las medidas cautelares constituyen una parte inescindible del derecho a la tutela judicial efectiva. Aquéllas tienden a garantizar la plena eficacia de las decisiones jurisprudenciales sobre el fondo de las cuestiones, de forma de lograr que la tutela judicial sea efectiva y no simplemente formal. Dicho en otras palabras, la adopción de medidas cautelares constituye un medio instrumental de hacer que esa decisión de fondo pueda pronunciarse en condiciones de ser efectiva.

El principio de presunción de las leyes y actos administrativos, de carácter genérico

<sup>101</sup> Véase el amplio desarrollo que de esta sentencia hace García de Entrerría, Eduardo, en “La batalla por las medidas cautelares”, 2ª edic. Civitas, Madrid pág.105 y ss.

y abstracto, se opaca, se desvanece ante el “fumus bonis iuris”, apariencia de buen derecho del administrado que controvierte a aquéllos.

El perjuicio para quien pide la suspensión de la ley o del acto administrativo no se debe juzgar desde la perspectiva formal de la reparabilidad del perjuicio, sino desde la perspectiva de la incidencia de ese perjuicio sobre la tutela judicial efectiva.

El contenido normal de derecho a la tutela judicial efectiva demanda que la protección judicial opere sobre los derechos e intereses que son objeto del litigio, posibilitando al final de éste el disfrute de esos mismos derechos e intereses, y no que sea sustituido por una indemnización. Lo contrario implicaría reconocer a la Administración ilimitadas facultades expropiatorias sobre cualquier objeto al margen de las exigencias constitucionales del instituto de la expropiación.

El principio de buena fe obliga a impedir abusos que puedan seguirse del llamado privilegio de ejecutividad de los actos administrativos impidiendo que pueda, el poder público, parapetarse en él cuando en un supuesto de hecho concreto –y esto subraya la necesidad de examinar cada caso y fallar en razón a la concreta individualidad de cada uno– nos encontramos ante una apariencia de buen derecho en cabeza del administrado.

La larga duración de los procesos reclama que el control de la ejecutividad se adelante en el tiempo al dictado de la sentencia definitiva. La Administración no puede prevalerse de la larga duración de los procesos para beneficiarse de la presunción de legitimidad que, aunque provisoriamente, se desvanece ante una apariencia de buen derecho.

Tampoco cabe alegar razones de interés público para suspender la ejecutividad del acto administrativo, pues la dignificación de la persona humana y de sus derechos inviolables están muy por encima de las conveniencias gestoras de la Administración. Ésta no puede crear situaciones antijurídicas y luego oponerse a

su remoción en fase cautelar por el perjuicio que ella pueda causarle eventualmente.

Un hito fundamental en la evolución de la doctrina europea de la suspensión del acto administrativo lo constituyó la recepción del principio de “fumus boni iuris” o “apariencia de buen derecho”, originado en el derecho comunitario. Este principio sustenta la tesis de que el juez debe otorgar la tutela judicial a aquella de las partes cuyas pretensiones ofrezcan apariencia de buen derecho.

García de Enterría, al comentar uno de los primeros fallos del Tribunal Supremo español que invocó este principio<sup>102</sup>, puntualiza la desigual posición en que, como consecuencia de la prerrogativa de la autotutela, se encuentran las partes en el proceso:

“Los administradores tendrían que ser de sustancia divina si no abusaran con alguna frecuencia de ese formidable poder que echa sobre el administrado la tremenda carga de un proceso impugnatorio cuyo final se demora a cuatro, a siete, a diez años”. Y más adelante agrega: “El abuso de la autotutela no es, pues, nada infrecuente y una buena parte de los procesos que hoy inundan nuestros tribunales son recursos en los que esos abusos son visibles “*ictu oculi*”. Con estos procesos, la Administración se ampara en un privilegio formal para sostener una injusticia de fondo, intentando agotar a sus contrarios sobre la base de la extraordinaria duración de los procesos que les toca sufrir”.

Para conceder la suspensión sobre la base del principio del “fumus boni iuris” es necesaria la presencia de dos requisitos: 1º) la apariencia de buen derecho en la posición del recurrente, y 2º) una falta de contestación seria de la Administración que destruya aquella apariencia. No

<sup>102</sup> García de Enterría, Eduardo “La nueva doctrina del Tribunal Supremo sobre medias cautelares: La recepción del principio del *fumus boni iuris*”, en comentario al auto de la Sala 3ª del 20/12/1990 en “La batalla...cit.

existirá el primero ante la existencia de sentencias contrarias a la pretensión del recurrente, o cuando éste base la impugnación en consideraciones genéricas. Ante la necesidad de equilibrar las prerrogativas del Estado con los derechos de propiedad y de defensa el ejercicio de la potestad tributaria por parte de los fiscos nacionales, provincial y municipal debe adoptar los siguientes principios:

- a) Los tributos se deberán establecer con sujeción a los principios de reserva de ley, irretroactividad, certeza, igualdad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad, razonabilidad y seguridad jurídica.
- b) No se podrá exigir, en ningún caso, el pago previo del tributo, sus accesorios y/o multas para impugnar, en sede administrativa o judicial los actos administrativos o las leyes, ni la protesta previa para promover acción de repetición<sup>103</sup>.

La odiosa regla del “solve et repete” rige en el orden nacional en materia de contribuciones de seguridad social, en tanto que tiene generalizada aplicación en el ámbito provincial y municipal. En la provincia de Buenos Aires el principio se encuentra atenuado por la existencia del Tribunal Fiscal de Apelaciones, y por la posibilidad de entablar acción declarativa, sin el pago previo del tributo (art. 18, ley 12.008). En las provincias de San Juan y Córdoba se puede desplazar la regla afianzando debidamente la obligación. En las Provincias de Chubut, (C.Fiscal, art. 54), Neuquén (C. Fiscal, art. 81), San Luis (C. Fiscal, art. 115), Chaco (art. 8º, C. Fiscal y art. 4º, ley 848, C. Cont. Adm.), y La Rioja (art. 10, ley 1005, C. Cont. Adm.), el principio es de aplicación incluso respecto de las multas.

Si bien la Corte Suprema de Justicia de la

Nación admitió reiteradamente que la exigencia de depósitos previstos como requisito de viabilidad de los recursos de apelación no es contraria a los derechos de igualdad y defensa en juicio<sup>104</sup>, la ha considerado inaplicable en supuestos que ponen en duda la real vigencia de la regla del “solve et repete”. Así al admitir la acción declarativa juzgó que la exigencia de cumplimiento de lo que constituye el objeto de la discusión implicaría desconocer la necesidad de tutela judicial, en un caso en que la controversia tiende a dilucidar el estado de falta de certeza entre el contribuyente que cuestiona la actitud del Estado y este último<sup>105</sup>. Y asimismo al considerar que el principio “solve et repete” tiene por finalidad asegurar el cobro de los montos determinados como deuda por el organismo recaudador y evitar que el contribuyente se insolvente, juzgó que tales extremos se verifican con la presentación de la póliza de seguro de caución que cubre el total de la suma reclamada en concepto de aportes y contribuciones a la seguridad social.<sup>106</sup>

<sup>104</sup> CSJN, Fallos 155:96; 261:101; 278:188; 307:1753

<sup>105</sup> CSJN, 19/03/1987 “Newland, Leonardo Lorenzo v. Provincia de Santiago del Estero”, DF. t.XLIII-353

<sup>106</sup> CSJN, 04/11/2008 “Orígenes A.F.J.P. S.A. c. A.F.I.P.”, rev. LA Ley Suplemento de Derecho Administrativo del 19/12/2008, pág. 71, fº 113.165. El tribunal consideró que no es óbice a la conclusión a la que llega las supuestas deficiencias del instrumento de caución, pues los jueces se encuentran facultados, ante sus dudas, para dictar las medidas para mejor proveer necesarias a efectos de otorgar una acabada solución al litigio. Admitiendo el seguro de caución se ha expedido la C. Federal de Seguridad Social, Sala III, 26/ 12/1994 “Etiene Marcel SA.c/DGI”, rev. Impuestos t.LIII-A-1386; idem, CFSS, Sala I, 16/6/95 “Tronchet Pour L'Homme SA.c/DGI s/impugnación de deuda, rev. Impuestos t.LIII-B-2414; Sala I, 01/10/2002 “Coop. de Trab. Promocop Ltda. c. AFIP-DGI s/ impugnación de deuda”, rev. PET 25/02/2003; CFSS Sala II, 18/12/1998 “Club atlético Vélez Sarfield Asociación Civil c/ DGI”; CFSS., Sala III, 12/ 03/01, “Soldati, Santiago c/administración Federal de Ingresos Públicos - DGI” Impuestos t.LIX-A-Mayo 2001 nº 10 pág.3; CFSS, Sala I, “Parflik SA”, sentencia del 14/4/1994; Sala III, “Creaciones

<sup>103</sup> Es necesario de una vez por toda abandonar la regla del solve et repete, cuyo desplazamiento no enerva en modo alguno la presunción de legitimidad de las leyes y demás normas legales ni impide la adopción de medidas cautelares en favor de la Administración Fiscal para asegurar el cobro de la deuda tributaria.

c) Se deberá legislar con relación a la acción declarativa u otra acción preventiva, cuya admisibilidad formal no deberá quedar condicionada a la existencia de una intimación o liquidación del crédito fiscal<sup>107</sup>.

d) Se debe admitir la suspensión de todo acto administrativo de determinación o liquidación de la obligación fiscal ante el afianzamiento del pago del tributo y sus accesorios<sup>108</sup>.

e) No se exigirá reclamación administrativa previa a la acción judicial de repetición en caso de pagos efectuados a requerimiento<sup>109</sup>.

f) La falta de agotamiento de la instancia administrativa en la impugnación de actos administrativos o de la reclamación administrativa, cuando ésta sea exigible no obstará a tener habilitada la instancia judicial, siempre que no se haya operado la caducidad de la acción contenciosa administrativa. No obstante ello, en estos casos, el accionante deberá cargar con las costas del juicio aunque resulte vencedor, en la medida que el organismo fiscal sólo formule oposición al progreso de la acción respecto de hechos o de su prueba.<sup>110</sup>

g) La constancia de deuda con el que se promueva la ejecución fiscal debe consignar: nombre y domicilio fiscal del contribuyente, impuesto, accesorios, multa y períodos que se reclaman, tasa de interés aplicadas, si el tributo ha sido determinado por el contribuyente o por la

Administración, en cuyo caso se deberá hacer mención del número y fecha del acto administrativo dictado, de si se encuentra firme o se encuentra pendiente algún recurso con efectos suspensivos. Se deberá indicar la disposición que concede autorización a la persona que la suscribe y fecha y lugar de su publicación<sup>111</sup>.

h) En el juicio de ejecución, más allá de las limitaciones propias de dicho proceso, no se podrá ordenar llevar adelante la ejecución sobre la base de una deuda inexigible o inexistente o de un proceso administrativo en que no se haya dado oportunidad al contribuyente a presentar su descargo y producir las pruebas conducentes al esclarecimiento de la verdad objetiva<sup>112</sup>.

i) Los regímenes de retenciones o percepciones establecidos por la Administración financiera no podrán en ningún caso originar saldos a favor del contribuyente<sup>113</sup>.

j) Deberán regular la compensación automática respecto de créditos fiscales cuyo monto ha sido reconocido por el organismo fiscal o que surjan de liquidaciones judiciales firmes<sup>114</sup>.

k) El pago de las condenas dictadas contra el Estado que le impongan la obligación de devolver tributos no podrán ser demorada invocando la inembargabilidad de los bienes del Estado o las leyes de

Ginnes SAIC", sentencia del 17/5/1998", idem Sala I, "Socorro Médico Privado SA", sentencia del 29/6/2005.

<sup>107</sup> La necesidad de evitar la consumación de perjuicios es una exigencia del Estado de Derecho, por medio de la acción declarativa llamada también como preventora de entuertos

<sup>108</sup> Recogiendo la doctrina de la Corte Suprema de la Nación, en sentencia del 04/11/2008, recaída en la causa "Orígenes A.F.J.P. S.A. c. A.F.I.P.", rev. La Ley Suplemento Derecho Administrativo 19/12/2008, pág. 71, en que admitió el desplazamiento de la regla del solve et repete ante la presentación de seguro de caución que garantizaba el pago de la deuda reclamada y con ello el interés social.

<sup>109</sup> Conforme art. 81 de la ley 11.683.

<sup>110</sup> Es necesario asegurar el acceso a la jurisdicción sin perjuicio de hacerle cargar las costas al contribuyente vencedor cuando evitó la instancia administrativa.

<sup>111</sup> Recoge la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que ha expresado sobre el particular que es necesario que las constancias con las que se promueve la ejecución, sean expedidas de forma que permitan identificar con nitidez las circunstancias que justifican el reclamo por la vía elegida" (CSJN, 28/03/2000) in re "Caja Complementaria de Previsión para la Actividad Docente c/Provincia de San Juan".

<sup>112</sup> Recoge la doctrina de la Corte Suprema de la Nación expuesta reiteradamente en numerosas causas

<sup>113</sup> Esta previsión tiende a evitar abusos de la Administración Fiscal, que vía de retenciones o percepciones en exceso establecen un verdadero empréstito forzoso sin ley que lo autorice

<sup>114</sup> Se hace necesario contribuir a la extinción recíproca de deudas y créditos tributarios de forma de contribuir la confianza de los contribuyente en el accionar imparcial y diligente del Estado

consolidación de deudas del Estado<sup>115</sup>.

l) Toda sanción de naturaleza penal sólo debe ser juzgada por el Poder Judicial, pudiendo actuar el organismo fiscal como autoridad instructora<sup>116</sup>.

m) Se debe establecer que las facultades de fiscalización y percepción de los tributos es indelegable y la obligación fiscal indisponible.<sup>117</sup>

A su vez en materia de derecho penal tributario la legislación debe responder a los siguientes principios:

1) El derecho penal tributario debe estructurarse de consuno con los principios del derecho penal liberal, constituido por una serie limitada de definiciones cerradas de acción, que permita definirlo como un sistema discontinuo de ilicitudes.

2) El principio de ley previa se lo debe considerar unido inescindiblemente a la definición de delito o contravención como acción típicamente antijurídica y culpable y adecuada a una figura legal.

3) La Convención Americana de Derechos Humanos, el Tratado Internacional de Derechos Civiles y Políticos y demás tratados de Derechos Humanos deben ser de aplicación tanto en materia de delitos como de contravenciones tributarias<sup>118</sup>.

<sup>115</sup> Si el Estado pretende asegurar la normal percepción de las rentas del Estado debe contribuir a incentivar el debido cumplimiento devolviendo los pagos sin causa, en el mas breve tiempo posible.

<sup>116</sup> Si se establecen a nivel local penas privativas de libertad ante defraudaciones fiscales es necesario al mismo tiempo rodear el proceso penal de suficientes garantías, y entre ellas que las penas solo puedan ser aplicadas por jueces integrantes del Poder Judicial.

<sup>117</sup> El texto del inciso tiende a erradicar ciertas prácticas que a nivel local reniegan de principios esenciales del Derecho Público Provincial y de la naturaleza de la obligación tributaria.

<sup>118</sup> La Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Butyl S.A." (<sup>118</sup>) sostuvo que el derecho de recurrir el fallo ante un juez o tribunal superior, previsto en el art. 8° inc. 2° ap. h de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y art. 14 inc. 5° del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos,

4) Se deben adoptar medidas eficaces para evitar la desvirtuación de los principios de "non bis in idem", de la irretroactividad de la ley penal, salvo cuando fuera más favorable al procesado o imputado, de prohibición de la "reformatio in pejus" y de las garantías contra la dilación excesiva de los procesos.

5) Las presunciones de culpabilidad que pueden establecerse deben admitir prueba en contrario.

6) En el proceso penal tributario no puede utilizarse las pruebas que le fueron requeridas al contribuyente bajo apercibimiento de sanciones, por imperio del principio que prohíbe en materia penal la autoincriminación (art. 18 de la C.N.).

Solo así puede construirse un sistema tributario que sea compatible con el Estado de Derecho y la plena real vigencia de los derechos humanos.

se halla supeditado a la existencia de un fallo final dictado contra persona "inculpada de delito" o "declarada culpable de un delito", por lo que resultan ajenas a su ámbito los pronunciamientos judiciales que condenan o absuelvan, con motivo de la imputación de faltas, contravenciones o infracciones administrativas. Criterio seguido por la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, en sentencia del 25/03/2009 en la causa "Marchal, Juan", La Ley Suplemento de Derecho Administrativo del 22/06/2009 pág.77. En cambio la Cámara de Garantías en lo Penal de Mar del Plata, consideró aplicable tales normas internacionales en materia contravencional, sentencia del 01/03/2001 "Cigarrería San Martín S.A.", rev. La Ley del 10/05/2010

LA IMPARTICIÓN DE JUSTICIA  
TRIBUTARIA EN EL DERECHO  
TRIBUTARIO ARGENTINO

Dr. Ignacio Josué Buitrago<sup>119</sup>

## I. INTRODUCCIÓN

Hace un año, por iniciativa de “Eurosocial” –entidad de cooperación técnica de la Comisión Europea para promover la cohesión social en América Latina- se llevó a cabo en la ciudad de Montevideo -República Oriental del Uruguay- un Seminario que tuvo como objetivo el análisis de las estrategias para mejorar la revisión de los actos dictados por la Administración Tributaria. Durante su desarrollo, las representaciones del país anfitrión, de Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, España, Guatemala, México, Nicaragua, Paraguay, Perú, Portugal y Venezuela, presentaron interesantes ponencias con el afán de procurar soluciones para el fortalecimiento de la capacidad organizativa y de gestión de los tribunales especializados en la materia tributaria.

Es que la problemática remite a un tema vital en la construcción de todo sistema jurídico, pues implica la existencia misma de un verdadero estado de derecho, concebido como la subordinación del Estado a la ley y a la justicia.

Es, por tanto, un tema sensible en todas las legislaciones<sup>120</sup>, pues atañe a uno de los derechos inalienables del individuo: su

derecho de defensa, derecho que le incumbe por el solo hecho de ser hombre, como inherente a su condición humana.

Seco Villalba muchos años atrás<sup>121</sup> señalaba que su condición de derecho fundamental auténtico está legitimado por su asimilación con la existencia, conservación y libertad del hombre, lo que lo hace primario y absoluto. Auténtico, pues es anterior y superior al Estado (como la vida y la libertad del individuo); esto es, no es un derecho concedido por las constituciones, sino innato al hombre. Primario, porque afecta a la vida humana en su integridad, preservándola de todo aquello que la afecte. Absoluto, porque es un derecho que el individuo ostenta frente al Estado y que, en principio, no admite limitación que desnaturalice su esencia.

Por nuestra parte, hemos dicho también que el acceso a la justicia se entronca dentro del valor seguridad jurídica. En efecto, si éste implica la eliminación de la incertidumbre en el obrar estatal, la certeza del derecho, su previsibilidad, el conocimiento de las consecuencias jurídicas de asumir una determinada conducta y la interdicción de la arbitrariedad<sup>122</sup>, lógico es concluir que como emanación de la idea de justicia exige la protección de la posición jurídica una vez obtenida.

Agustín Torres advierte el problema, y enfatiza que la certidumbre en el derecho se hace particularmente visible en el momento de la aplicación de las normas. La seguridad jurídica debe integrarse con la “...posibilidad amplia, concreta y

<sup>119</sup> Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación Argentina y de la A.I.T.

<sup>120</sup> Se encuentra actualmente en prensa un trabajo elaborado por quien suscribe y la Dra. Lourdes Chau bajo el título “Los sistemas de impartición de justicia tributaria en el derecho comparado” en donde se describen los distintos regímenes recursivos en el mundo. El estudio se inscribe dentro de la Obra Conmemorativa organizada por la Facultad de Derecho de la

Pontificia Universidad Católica de Perú en homenaje al Dr. Luis Hernández Berenguer.

<sup>121</sup> SECO VILLALBA, José. “El derecho de defensa. La garantía constitucional de la defensa en juicio”. Depalma, Buenos Aires. 1947. pág.11.

<sup>122</sup> Véase ATALIBA, GERALDO “República y constitución” pág. 142. Citado por CASÁS, OSVALDO en su trabajo “Principios Jurídicos de la Tributación”, integrante de la obra colectiva “Tratado de Tributación”, T. I – Derecho Tributario, Vol. I-” cAstrea, Buenos Aires, 2003, pág. 219.

efectiva de acceder a órganos jurisdiccionales para reclamar el reconocimiento del derecho. En este segundo sentido se hermana al concepto del debido proceso (...)”<sup>123</sup>.

Pues bien, en lo que aquí interesa, cabe recordar el fallo de la Corte Interamericana de Derechos Humanos<sup>124</sup>, que al interpretar el Pacto dice: “a pesar de que el citado artículo no especifica garantías mínimas que conciernen a la determinación de los derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter, el elenco de garantías mínimas establecido en el numeral 2 se aplica también a esas órdenes y por ende, en ese tipo de materias el individuo tiene también el derecho, en general, al debido proceso que se aplica en materia penal”.

Es claro entonces, que la seguridad de los derechos individuales del sujeto pasivo u obligado tributario es un valor fundamental del Estado democrático de derecho, y que debe manifestarse, entre otros, por medio de la tutela jurisdiccional.

Los ordenamientos jurídicos deben garantizar, inexcusablemente, el acceso a la justicia. Bien entendido que ésta es únicamente la que se brinda y se asegura con tribunales independientes e imparciales.

Si proyectamos el alcance del acceso a la justicia al campo tributario, la rigurosidad de su respeto es mayor aún.

Como bien lo enseñara Valdés Costa<sup>125</sup>, en el Derecho Tributario el Estado asume la triple función de creador de la obligación, acreedor de ella y juez de los conflictos que eventualmente puedan plantearse. En

efecto, el poder tributario del Estado configura uno de los atributos que le son inherentes, y le faculta a imponer de modo unilateral (a través de los órganos instituidos por la Constitución) prestaciones patrimoniales coactivas; ahora bien, la “potestad tributaria aplicativa” es también propia de la Administración y, como lo señalaba Sainz de Bujanda, implica un conjunto de facultades para determinar la obligación correspondiente, fiscalizar y verificar el cabal cumplimiento de los deberes fiscales y aplicar sanciones<sup>126</sup>.

La inexcusable vigencia del principio de la tutela jurisdiccional en materia tributaria ha sido propiciada por tratados internacionales<sup>127</sup>.

La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, en su art. 18 dispone “*Toda persona puede ocurrir a los tribunales para hacer valer sus derechos. Asimismo debe disponer de un procedimiento sencillo y breve por el cual la justicia lo ampare contra actos de la autoridad que violen, en perjuicio suyo, alguno de los derechos fundamentales consagrados constitucionalmente*”.

La Declaración Universal de Derechos Humanos, en su art. 8º, expresa “*Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo, ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la constitución o por la ley*”, y su art. 10 añade: “*Toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial, para la determinación de sus*

<sup>123</sup> TORRES, AGUSTÍN “Un esquema para el desarrollo del Tribunal Fiscal en la década que iniciamos”. Trabajo publicado en la obra colectiva “Tribunal Fiscal de la Nación. 40 años”. Asociación Argentina de Estudios Fiscales” Buenos Aires, 2000, pág. 67.

<sup>124</sup> “Aguirre Roca y otros vs. Perú” del 31/1/01.

<sup>125</sup> VALDÉS COSTA, RAMÓN. “Instituciones de Derecho Tributario”, Depalma, Buenos Aires, 1992 pág. IX.

<sup>126</sup> SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO. “Sistema de Derecho Financiero”, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, Vol. II, pág. 157.

<sup>127</sup> Ver un análisis exhaustivo del tema en el trabajo de CASÁS, OSVALDO “Tutela jurisdiccional en materia tributaria. En Asociación Argentina de Estudios Fiscales, “Anales de las III Jornadas Tributarias del Mercosur”, pág. 479 y ss.

*derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal”.*

Por su parte, la Convención Americana sobre Derechos Humanos, a través de su art. 8° reconoce que *“toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”* y en su art. 25 dispone *“ Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales”.*

El Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, en su art. 2° numeral 3) prescribe; *“Cada uno de los Estados partes en el presente Pacto se comprometen a garantizar que; a) toda persona cuyos derechos o libertades reconocidos en el presente Pacto hayan sido violados podrá interponer un recurso efectivo, aun cuando tal violación hubiera sido cometida por personas que actuaban en ejercicio de sus funciones oficiales”.*

Del mismo modo, numerosos Congresos y Jornadas se han desarrollado sobre el particular. Entre otras, las 3ras. Jornadas Rioplatenses de Tributación (Buenos Aires, junio de 1988) recomendaron que *“Es deseable una mayor precisión del concepto de libre acceso a la justicia, previsto en el art. 8° del Pacto de San José de Costa Rica, en problemas tan importantes en materia fiscal como: a) la derogación de la regla “solve et repete” en los países que aun la mantienen, por constituir un privilegio del Estado que atenta contra la igualdad de las partes en*

*el proceso y ante la ley; b) el reconocimiento de la naturaleza jurídica penal de las sanciones que aplica la administración cuando ella revistan las características de verdaderas penas; c) la exigencia de imparcialidad de los tribunales administrativos y la revisión de sus fallos por órganos jurisdiccionales independientes del Poder Ejecutivo”.*

La Asociación Internacional de Tributación y Derechos Humanos, en las 1ras. Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos celebradas en Lima en el año 1989 señalaron *“La interpretación de los preceptos sobre protección de los derechos humanos debe efectuarse en forma amplia y no restringida (...) Es necesario asegurar el acceso, incondicionado e inmediato, de todas las personas a los tribunales judiciales, lo cual significa, incluso, que la regla “solve et repete” debe quedar sin efecto en aquellos países en los cuales todavía tiene vigencia, por ser violatoria del principio de igualdad (...) Los derechos humanos rigen también para las personas jurídicas en tanto les sean aplicables, es decir, con excepción de los derechos personalísimos no ejercitables por aquéllas (...), La Convención Americana sobre Derechos Humanos, suscrita en San José de Costa Rica en 1969, tiene carácter operativo para aquellos países que la han ratificado y ello implica la plena vigencia de los derechos y garantías allí reconocidos, aun en caso de ausencia o insuficiencia de normas de derecho interno que reconozcan esos derechos y garantías”.*

En las 20vas. Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario desarrolladas en San Salvador de Bahía (Diciembre de 2000) recomendaron *“La seguridad de los derechos individuales del sujeto pasivo u obligado tributario es un valor fundamental del Estado democrático de derecho, manifestándose, entre otros, por medio de la legalidad, tutela jurisdiccional e irretroactividad de la ley tributaria”.*

Por último, la inclusión en las distintas legislaciones de normas procesales que

garanticen los derechos individuales de los administrados, ha sido una preocupación universal constante. En el caso de América, es prueba de ello que el modelo de Código Tributario elaborado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) en el año 1997, comprendiera disposiciones que contemplaran la posibilidad de que los actos que determinasen tributos, impusiesen sanciones o denegasen solicitudes de devolución o reintegro de tributos, fuesen sujetos a un recurso de reconsideración ante el propio órgano que dictó el acto y/o de una acción de impugnación ante los tribunales jurisdiccionales o administrativos.

## II. EL SISTEMA ARGENTINO DE JUSTICIA TRIBUTARIA

El sistema recursivo argentino prioriza reducir la intervención del Poder Judicial en la dilucidación de conflictos entre el fisco y los contribuyentes, estructurándolo sobre la base de recursos administrativos.

La Corte Suprema de Justicia ha convalidado dicho sistema en la medida que, en primer lugar, los recursos en sede administrativa se estructuren de modo tal que aseguren la plena vigencia de la garantía del debido proceso (esto es, el derecho a ser oído, a ofrecer y producir prueba y a una resolución fundada) y, en segundo lugar, que las facultades jurisdiccionales que se reconozcan al organismo recaudador no sean impeditivas del control judicial suficiente, a fin de evitar que aquel ejercicio sea totalmente discrecional<sup>128</sup>.

En materia de tributos nacionales, la Ley 11.683 (considerada unánimemente como la columna vertebral del sistema), habilita los siguientes remedios procesales.

### II. 1.: Recursos impugnativos de actos de la administración fiscal

#### a) *Recurso de Reconsideración o de Apelación*

El art. 76 de la mencionada ley prescribe: “*Contra las resoluciones que impongan sanciones o determinen los tributos y accesorios en forma cierta o presuntiva, o se dicten en reclamos por repetición de tributos en los casos autorizados por el artículo 81, los infractores o responsables podrán interponer -a su opción- dentro de los QUINCE (15) días de notificados, los siguientes recursos:*

a) *Recurso de reconsideración para ante el superior.*

b) *Recurso de apelación para ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN competente, cuando fuere viable.*

El recurso de reconsideración procede, dentro de los quince días de notificado, contra las resoluciones que impongan sanciones o determinen los tributos y accesorios en forma cierta o presuntiva, o se dicten en reclamos por repetición de tributos en los casos autorizados por el artículo 81 (esto es, contra la resolución denegatoria del reclamo administrativo exigido como previo para intentar repetir pagos espontáneos).

Deberá interponerse ante la misma autoridad que dictó la resolución recurrida, mediante presentación directa de escrito o por entrega al correo en carta certificada con aviso de retorno. El “juez administrativo” que debe dictar la correspondiente resolución -dentro de los veinte días- es el superior jerárquicamente inmediato del funcionario que dictó el acto en recurso.

La resolución del recurso puede ser atacada vía demanda contenciosa ante la justicia (art. 82, inc. b) de la Ley 11.683).

<sup>128</sup> BUITRAGO E IUJVIDIN “Garantías del contribuyente en sede administrativa”, DT. tº IX. p.81 y sgtes., trabajo presentado sobre la base del efectuado por los autores para las XXIII Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, Mar del Plata, noviembre de 1993.

Ahora bien, el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, alternativo y excluyente del anterior, procede ante los mismos supuestos, excepto en lo que hace al monto discutido <sup>129</sup>.

El recurso tiene expresos efectos suspensivos de la intimación de pago y del curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales.

Es importante destacar que el Título II de la Ley 11.683 regula la organización y funcionamiento de este Tribunal administrativo, que no obstante que forma parte del Ministerio de Economía, le otorga, idénticos atributos –en cuanto a independencia e imparcialidad-, que definen al Poder Judicial.

En apoyo de lo afirmado, citemos el rango jerárquico de los magistrados que lo integran, que se encuentran asimilados en cuanto a sus retribuciones y régimen previsional al de los jueces de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de la Capital Federal, y a quienes se les asegura la estabilidad en sus cargos, con taxativas causales de remoción, exigiendo previamente un procedimiento para efectivizarla.

Por otra parte, es dable destacar la alta capacitación jurídica y técnica del organismo, la que se origina en el criterio de selección de sus jueces, que transita a través de un riguroso concurso de antecedentes. Por lo demás, en el ámbito de su competencia impositiva, su integración interdisciplinaria –en tanto nutrida de profesionales del derecho y de las ciencias económicas-, es un rasgo de vital importancia.

No menos importante es señalar las características de su procedimiento, que implica la obtención de la verdad material de los hechos y un amplio ejercicio del derecho de ser oído y probar.

<sup>129</sup> En la actualidad asciende a importes superiores a los \$2.500 (equivale aproximadamente a US \$ 670). El recurso de reconsideración no está sujeto a monto mínimo.

El organismo tiene a su vez la potestad de anular actos de la Administración, a través de la resolución de la correspondiente excepción de previo y especial pronunciamiento (art. 171, inc. h) de la Ley 11.683) <sup>130</sup> potestad que incluso ha sido ejercida aun de oficio <sup>131</sup>.

Por último, cabe señalar que las decisiones del Tribunal son susceptibles de revisión judicial posterior ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo.

**b) Las acciones de repetición de impuestos.**

El art. 81 y siguientes de la Ley 11.683 regula el procedimiento atinente a la repetición de impuestos <sup>132</sup>.

<sup>130</sup> Abarca vicios atinentes al procedimiento de formación del acto (vgr. ausencia de vista previa en el procedimiento de determinación de oficio "Sei Ingeniería" Sala "D" - 14/3/95 "Yoma SA" Sala "B" – 22/8/97; a sus fundamentos (vgr. arbitrariedad), a la forma (vgr. falta de firma) y a su notificación.

<sup>131</sup> Ha dicho el Tribunal que la ineficiencia intrínseca del acto (por no ser la consecuencia lógica de un procedimiento regular), dada la custodia del orden jurídico que a los órganos jurisdiccionales como a este Tribunal le es atribuida al efecto, puede y debe ser producida de oficio, precisamente, porque siendo este Tribunal independiente le es ineludible efectuar un control de esa naturaleza dentro de la Administración. Por dicho motivo, no es válido compeler a que este organismo jurisdiccional convalide – por la mera circunstancia de la omisión argumentativa de una de las partes- un acto que se dicta prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legal establecido para ello e impedirle que por su propia iniciativa, de oficio, imponga una solución (su nulidad) ajustada a derecho" Sala "A" "Tibsa s/ apelación", del 7/11/2001.

<sup>132</sup> Art. 81.- Los contribuyentes y demás responsables tienen acción para repetir los tributos y sus accesorios que hubieren abonado de más, ya sea espontáneamente o a requerimiento de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS. En el primer caso, deberán interponer reclamo ante ella. Contra la resolución denegatoria y dentro de los QUINCE (15) días de la notificación,

La ley de procedimiento tributario distingue, a los efectos del trámite correspondiente, los supuestos de “pagos espontáneos” (aquellos efectuados sin que medie intimación) y “pagos a requerimiento” (originados en una intimación administrativa).

En el primer caso, debe interponerse ante la Administración, un reclamo administrativo previo. Contra la eventual decisión denegatoria, el contribuyente puede optar entre interponer: a) recurso de reconsideración (art. 76 inc. a) o b) apelación ante el Tribunal Fiscal o c) accionar ante la justicia. Las opciones b) y c) son precedentes asimismo en casos de “denegatorias fictas de repetición”, ante el transcurso de tres meses sin que haya recaído resolución.

En supuestos de pagos a requerimiento, no se requiere el reclamo administrativo por lo que el repetidor tiene expedita la acción ante el Tribunal Fiscal (demanda directa) o el Poder Judicial.

---

podrá el contribuyente interponer el recurso de reconsideración previsto en el artículo 76 u optar entre apelar ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN o interponer demanda contenciosa ante la Justicia Nacional de Primera Instancia.

Análoga opción tendrá si no se dictare resolución dentro de los TRES (3) meses de presentarse el reclamo.

Si el tributo se pagare en cumplimiento de una determinación cierta o presuntiva de la repartición recaudadora, la repetición se deducirá mediante demanda que se interponga, a opción del contribuyente, ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN o ante la Justicia Nacional.

La reclamación del contribuyente y demás responsables por repetición de tributos facultará a la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, cuando estuvieran prescriptas las acciones y poderes fiscales, para verificar la materia imponible por el período fiscal a que aquélla se refiere y, dado el caso, para determinar y exigir el tributo que resulte adeudarse, hasta compensar el importe por el que prosperase el recurso.

### c) *La acción de amparo*

Toda persona individual o colectiva perjudicada en el normal ejercicio de un derecho o actividad por demora excesiva de los empleados administrativos en realizar un trámite o diligencia a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos puede ocurrir ante el Tribunal Fiscal de la Nación mediante esta acción.

Previo requerimiento por parte del Tribunal al funcionario a cargo del ente recaudador para que informe sobre la causa de la demora imputada y forma de hacerla cesar, aquél resolverá lo que corresponda para garantizar el ejercicio del derecho del afectado, ordenando en su caso la realización del trámite administrativo o liberando de él al particular mediante el requerimiento de la garantía que estime suficiente.

### d) *El art. 74 del Decreto 1397/79*

Esta norma es reglamentaria de la Ley 11.683 e instrumenta un recurso de apelación contra el acto administrativo de alcance individual “cuando en la ley o en el presente reglamento no se encuentre previsto un procedimiento recursivo especial”, para ante el Director General, dentro de los quince (15) días de notificado. Debe ser presentado ante el funcionario que dictó el acto recurrido.

Se resuelve sin sustanciación y revestirá el carácter de definitivo pudiendo sólo impugnarse a través de la demanda contenciosa ante la justicia.

La norma reglamentaria no le reconoce efecto suspensivo.

## II. 2. **Acciones y recursos contencioso judiciales**

El art. 82° de la Ley N° 11.683 prescribe: “Podrá interponerse demanda contra el Fisco Nacional, ante el Juez Nacional respectivo, siempre que se cuestione una suma mayor de .....: a) *Contra las resoluciones dictadas en los recursos de reconsideración en materia de multas;*

b) *Contra las resoluciones dictadas en materia de repetición de tributos y sus reconsideraciones; c) En el supuesto de no dictarse resolución administrativa, dentro de los plazos señalados en los artículos 80 y 81 en caso de sumarios instruidos o reclamaciones por repetición de tributos.*

Por su parte, el ámbito de competencia de la justicia federal de segunda instancia está definido en el art. 86 de la ley. Por tanto, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal resulta competente en los recursos contra aquellas resoluciones (emanadas de los juzgados del fuero contencioso en la Capital Federal) y, además: a) En los recursos de revisión y apelación limitada contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Nación en materia de tributos o sanciones; b) En las apelaciones que se interpongan contra las decisiones adoptadas por el Tribunal Fiscal de la Nación, en los recursos de amparo de los artículos 182 y 183, sin limitación de monto; c) En los recursos por retardo de justicia del Tribunal Fiscal de la Nación.

### II. 3. La sanción de clausura

El art. 40 de la ley 11.683 sanciona con multa y clausura del establecimiento, local, oficina, recinto comercial, industrial, agropecuario o de prestación de servicios, siempre que el valor de los bienes y/o servicios de que se trate exceda de una determinada suma, quienes: a) No entregaren o no emitieren facturas o comprobantes equivalentes por una o más operaciones comerciales, industriales, agropecuarias o de prestación de servicios que realicen en las formas, requisitos y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos. b) No llevaran registraciones o anotaciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas, locaciones o prestaciones. c) Encarguen o transporten comercialmente mercaderías, aunque no sean de su propiedad, sin el respaldo documental exigidos d) No se encontraren inscriptos (sic) como contribuyentes o responsables ante la Administración tributaria cuando estuvieren obligados a hacerlo.

En cuanto al procedimiento para su aplicación, la ley establece que los hechos u omisiones “deberán ser objeto de un acta de comprobación en la cual los funcionarios fiscales dejarán constancia de todas las circunstancias relativas a los mismos, las que desee incorporar el interesado, a su prueba y a su encuadramiento legal, conteniendo, además, una citación para que el responsable, munido de las pruebas de que intente valerse, comparezca a una audiencia para su defensa”.

Ahora bien. La sanción dispuesta por el juez administrativo es susceptible de ser recurrida dentro de los cinco días por apelación administrativa ante los funcionarios superiores que designe la Administración, quienes deberán expedirse en un plazo no mayor a los diez días. No hay duda que el efecto de este recurso administrativo es suspensivo, a tenor de lo que dispone inmediatamente el precepto.

Mas la objeción constitucional se advierte frente al posterior recurso ante la justicia<sup>133</sup> ya que este se concede con efecto devolutivo, ante los Juzgados en lo Penal Económico de la Capital Federal y juzgados federales en el resto del territorio de la República.

La Corte Suprema de Justicia consideró inaplicable este sistema recursivo. En la causa “Lapiduz, Enrique c/ DGI s/ amparo” (del 28 de abril 1998) convalidó los fundamentos esgrimidos por la sala A de la Cámara Federal de Apelaciones de la ciudad de Rosario. Se señaló en dicho decisorio que si bien la jurisprudencia de la Corte había admitido la actuación de cuerpos administrativos con facultades jurisdiccionales, lo hizo tras establecer con particular énfasis que la validez de los procedimientos se encontraba supeditada al requisito de que las leyes pertinentes dejarán expedita la instancia judicial posterior. Y, sobre la base de tal razonamiento, entendió que era de aplicación la doctrina establecida por ese

<sup>133</sup> Recuérdese que es inexcusable que la decisión administrativa debe ser objeto de revisión judicial posterior y suficiente.

---

---

Alto Tribunal en el caso "Dumit" (Fallos 284:150), con arreglo a la cual "no cabe hablar de 'juicio' -y en particular de aquel que el art. 18 de la Constitución Nacional exige como requisito que legitime una condena- si el trámite ante el órgano administrativo no se integra con la instancia judicial correspondiente; ni de 'juicio previo' si esta instancia no ha concluido y la sanción, en consecuencia, no es un resultado de actuaciones producidas dentro de la misma.

### III. CONCLUSIONES

1. Los ordenamientos jurídicos deben garantizar, inexcusablemente, el acceso a la justicia, entendido como la que se brinda y se asegura con tribunales independientes e imparciales, aun con ubicación en la esfera administrativa.
2. El sistema recursivo argentino se orienta a reducir la intervención del Poder Judicial en la dilucidación de conflictos entre el fisco y los contribuyentes.
3. Es condición de validez constitucional que los recursos en sede administrativa se estructuren de modo tal que aseguren la plena vigencia de la garantía del debido proceso (esto es, el derecho a ser oído, a ofrecer y producir prueba (sic) y a una resolución fundada) y, además, que las facultades jurisdiccionales que se reconozcan al organismo recaudador no sean impeditivas del control judicial suficiente, a fin de evitar que aquel ejercicio sea totalmente discrecional.
4. La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia invalida esquemas recursivos que no receptan el principio del control judicial suficiente.