

“El arte de desplumar al ganso”. Discreción y discrecionalidad en la recaudación de impuestos

Por Alberto Tarsitano

I. PRELIMINAR

En un taller para funcionarios nucleados en el Centro de Administraciones Tributarias Subnacionales (CEATS), el subsecretario de Ingresos Públicos de la provincia de Buenos Aires se permitió emular al ministro de Finanzas de Luis XIV, Jean Baptiste Colbert. Allí dijo el Lic. Montoya que “el arte de un recaudador de impuestos consiste en desplumar al ganso sin que el ganso se entere”¹. Me atrevería a decir que el *lapsus linguae* se origina en la traición del *inconsciente* antes que en la ignorancia de la historia. Porque se le atribuye al Tesorero del Rey el haber sentenciado “el arte de recaudar consiste en desplumar un ganso con la menor cantidad de graznidos posibles”. Muestra más pudor hacia los súbditos, aunque haya sido pronunciada por el más encumbrado funcionario del Estado Absolutista².

La introducción viene a cuento, porque en el marco del contexto dogmático a desarrollar, terminaremos por exponer algunas reflexiones críticas sobre las medidas cautelares decretadas en los procesos de recaudación vigentes en la provincia de Buenos Aires, que debieran ser entendidas como una manifestación de los tantos males que hoy afligen a la República.

Es por ello que el adecuado funcionamiento institucional edificado sobre el equilibrio de poderes constituye, como lo difundía Juan Carlos Luqui, la primera garantía formal contenida en la Constitución, en favor de los derechos del contribuyente. Debo confesar que aquella enseñanza impartida por el querido maestro desde la cátedra de la Universidad de Buenos Aires me parecía elemental. No me costó mucho tiempo darme cuenta de que la verdad esencial que latía en ella se revelaba grandiosa frente a los intentos de socavarla. Y la realidad nos enseña cómo todos los días se inmolan en el Templo de la “Eficiencia Recaudatoria” principios generales del derecho secularmente arraigados en las democracias constitucionales, que todos conocemos bien y que, sin embargo, es necesario volver a recordar. La amenaza se encuentra estimulada por el deterioro institucional que afecta a los tres poderes del Gobierno. Legisladores, que por conveniencia política o pereza terminan delegando en el poder ejecutivo funciones indelegables. O aceptan sin mayor análisis los proyectos de ley originados en el ente recaudador y convalidan con ello una suerte de

¹ www.clarin.com/diario/2007/08/011.

² Estado Absolutista que ya sabemos cómo terminó. Producida la Revolución Francesa, la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano del 26 de agosto de 1789 proclamó, entre la ratificación de otras garantías del liberalismo doctrinario, la “resistencia a la opresión”. Gaston Jèze encontró allí fundamento a la “resistencia fiscal”, que justificó en un artículo publicado en 1933 en la *Revue de Science et de Legislation Financiere*, titulado “Le refus concerté de payer l’impôt”.

“delegación inversa”, que bajo la excusa de combatir la evasión deja en manos ajenas las facultades que le son propias. Administradores, que confunden el propio interés corporativo con el interés general. Y jueces complacientes, que vacilan en fulminar los actos y las normas reñidos con los axiomas constitucionales. La explicación debiera buscarse en la filosofía moral, o en la sociología, antes que en el derecho tributario. La solución debe ser hallada necesariamente en este último.

II. LA RENTA PÚBLICA COMO INTERÉS TUTELADO POR PRERROGATIVAS DE LA ADMINISTRACIÓN

Creemos advertir que subyace a estas anomalías una concepción errónea del nivel de tutela que exige la renta pública, el que pretende levantarse sobre privilegios o potestades extraordinarias conferidas a los fiscos. Decía Carnelutti: *el Estado es un acreedor que no puede esperar*. Y la frase otorga fundamento, aunque no necesariamente justificación, a las fuertes prerrogativas que brindan a *la recaudación* una protección singular. Se cuentan en esta versión del derecho urgente, los deberes de colaboración gravosos, las presunciones y ficciones, los procedimientos de ejecución cuasi judiciales, los embargos preventivos y otras medidas cautelares, la vigencia del *solve et repete*, la ausencia de vías procesales preventivas, la imposibilidad de compensar créditos y deudas, las tasas de intereses exorbitantes y las multas desproporcionadas, entre otras asimetrías que dejan en claro que el Estado no es un acreedor común. Son medidas todas que —no hace falta decir— han sido consagradas por leyes dictadas por los representantes del pueblo. Sería penoso concederle la razón a Eisenstein respecto de que “la Hacienda no es un ente neutral, felizmente apartado de la guerra de intereses” sino que encarna un proceso político que se define por una lucha de intereses que tratan de desplazar la carga tributaria sobre otros hombros. O quizás sea cierto que rige el “principio de conservación” propio del *Estado fiscal*³.

Poseo cierta predisposición a pensar, con menor tensión, que la raíz del mal radica en que se confunde el “interés fiscal” con el “interés recaudatorio”. La especulación suena algo cándida si uno no se pregunta por qué se lo confunde. Y la respuesta neutral es, o debería ser: porque tenemos funcionarios que con sinceridad creen que su misión es desplumar al ganso sin que éste lo note.

Para dar contenido a las fórmulas verbales, el “interés fiscal” tutelado por la ley que crea el impuesto no se identifica necesariamente con la cantidad recaudada. Trasciende este destino porque tal producido no puede obnubilar la capacidad contributiva que le sirve de causa y tampoco desentenderse de ella. La noción de capacidad contributiva constituye el eje del derecho tributario, y entre otras virtudes, nos recuerda el límite que ningún procedimiento de recaudación puede rebasar. También ofrece una fórmula más compensada de las prerrogativas del fisco y las garantías del contribuyente, y una mirada más neutral sobre la función administrativa.

Muchos comportamientos irregulares de la Administración vienen encajados en una equivocada concepción del denominado *interés fiscal*, que conduce a volcar los esfuerzos de los funcionarios en hacer engrosar la “caja”. El proceder posee su lógica si se considera que por este resultado será medido el éxito de su gestión. Pero los costos que se terminan pagando demuestran que se puede recaudar más, con mejores instrumentos.

³ EISENSTEIN, Luis, *Las ideologías de la imposición*, trad. por Juan J. Fernández Cainzos, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983 (edición original, 1961).

III. UN ESBOZO METODOLÓGICO SOBRE LOS PROCEDIMIENTOS DE RECAUDACIÓN

La *recaudación* de los impuestos conlleva el ejercicio de una potestad-función que se expresa en una serie de procedimientos y actos (tareas de inspección, captura de información, deberes formales, mecanismos de percepción, etc.) que generan una tensión permanente entre los intereses del Estado y el contribuyente. Se contrasta en este terreno la eficacia de la gestión administrativa con la seguridad jurídica, las garantías individuales con las prerrogativas de la Administración, y el interés particular con el interés público.

La doctrina tributaria argentina se ha ocupado poco de estos temas, a excepción de Juan Carlos Luqui y Roberto Mordegliá. En términos generales, los aportes provienen más de la doctrina administrativista, lo que se explica porque la recaudación es una función administrativa, aunque esta comprobación no releva del compromiso de establecer con precisión los vínculos materiales y formales que se configuran en el entramado complejo de la relación jurídica tributaria. Y sus vasos comunicantes. Nos reinstalamos en el campo propio del derecho tributario, lo que no significa ignorar las elaboraciones aportadas desde otras ramas del derecho, ni desconocer que los procedimientos de recaudación constituyen el campo de integración e interacción con los principios que informan el derecho administrativo.

La *obligación tributaria*, que nace de la realización del hecho imponible descrito en la norma tributaria sustantiva, tiene como correlato el nacimiento de un derecho subjetivo de crédito provisto de tutela ejecutiva. Desde que el principio de legalidad es su fuente, será entonces la ley, como poder exclusivo del Estado para crear tributos (*reserva legal*), la que transmita su código genético a cada uno de los caracteres estructurales del hecho imponible (*tipicidad legal*). El derecho administrativo lo abordará a partir del ejercicio del "poder-deber" de la función recaudadora, que le confiere a la Administración fiscal la potestad de imponer vínculos jurídicos con los particulares, que propenden a gestionar los tributos como proyección práctica de aquel poder abstracto. Esta nueva clase de vínculo jurídico con el Estado, a diferencia de la *obligación*, en lugar de crear una deuda conduce a la fijación de deberes relativos a la verificación, fiscalización y percepción de los gravámenes. De ahí que exista una interacción permanente, muy activa e insoluble, entre el derecho que regula la existencia y medida de la obligación tributaria, y el derecho que regula los mecanismos de comprobación, determinación e ingreso de los tributos. Naturalmente, la obligación tributaria, que nace de la ley, crea un límite muy concreto al obrar del ente recaudador, cuya actividad deberá estar decididamente influida por la capacidad contributiva que la norma tributaria se propuso alcanzar.

Volvemos al principio de separación de los poderes, que cumple su papel por la atribución coordinada a cada órgano de Gobierno de una función preponderante. Se admite por su sencillez y claridad la tesis tradicional de Montesquieu en *Del Espíritu de las Leyes*, de que si bien el "poder" es sólo uno, como tal indivisible e indelegable, se atribuye a los órganos ejecutivo, legislativo y judicial el ejercicio de cada competencia. Así se evita la concentración del poder en beneficio de la libertad del individuo. A su vez, cada órgano de gobierno, en particular el legislativo y el ejecutivo, desarrollan funciones cuyo contenido material obedece a la descripción básica de los otros. De esta manera, se le han reconocido al poder ejecutivo, y también a la Administración, funciones de carácter jurisdiccional y legislativo, que se le suman a la propia, que ya no es sólo de aplicación de la ley en sentido abstracto, sino que se concibe como pura "actividad", de carácter práctico, concreto, conducente, efectivo, tendiente a realizar de manera inmediata el interés general. El poder se atribuye

a cada órgano a través del ejercicio de las facultades que posibilitan el cumplimiento de la función y que se concreta a través de actos administrativos. Dice Luqui: la *atribución* existe, la *facultad* se ejerce, la *función* se cumple, el *acto* se ejecuta. Esta concatenación de las categorías establece también un orden de prelación en el que cada eslabón es medio para la realización del atributo que lo antecede⁴.

Sin embargo lo expuesto no debe conducir a sostener, como lo afirman las denominadas *corrientes dinámicas*, que la obligación tributaria constituye sólo una etapa del procedimiento de aplicación del tributo, tesis que en los hechos importa negar la distinción de dos momentos bien diferenciados: el de la creación de la ley y el de su aplicación⁵. Lo expresa bien Mordeglia: “Llegamos así entonces a la distinción entre la existencia de un verdadero y propio derecho subjetivo, cuyo titular es el sujeto activo de la obligación de pago, situación jurídica que sería característica del derecho material o sustantivo, o a la constatación de la existencia de otras facultades, atribuciones o competencias o funciones, que en definitiva, del lado activo, se traducen en la existencia por creación legal de potestades, que no son equivalentes a derechos subjetivos, como en el caso anterior. Estas potestades, en rigor, consisten en la función deber que tiene el órgano competente del Estado, en hacer cumplir los deberes jurídicos —para el caso distintos de la obligación de pago— que se han impuesto por la ley a los ciudadanos”⁶.

El reparto originario de las atribuciones consagradas en la Constitución Nacional (repetido por todas las Constituciones provinciales) encomienda al Poder Ejecutivo “hacer recaudar las rentas”, tarea que, bajo el texto del año 1994, tiene a su cargo el Jefe de Gabinete (art. 100, inc. 7), aunque con la supervisión del Presidente (art. 99, inc. 10). *La recaudación consiste, pues, en una función típicamente administrativa*, que la Constitución Nacional le atribuye directamente al Poder Ejecutivo.

El reconocimiento de la función recaudadora como *ámbito reservado al Poder Ejecutivo* implica asignar a este último *autonomía en la regulación* de la materia. Hasta dónde llega esa atribución y qué límites posee, son las preguntas que deben ser contestadas. La adecuada respuesta siempre estará orientada por la interpretación sistemática de todos los preceptos constitucionales y, en particular, la *armonización* con dos valores que sirven de pautas de interpretación: las *garantías individuales* del derecho de los contribuyentes y el respeto de la pirámide jurídica. Ambos poseen directa relación e influencia sobre el ejercicio de la función recaudadora, y marcan un contorno de delimitación entre lo que corresponde al Congreso y lo que puede hacer el Poder Ejecutivo. Recuérdese, al respecto, que así compete al Congreso “hacer todas las leyes y reglamentos que sean convenientes para poner en ejercicio los poderes antecedentes, y todos los otros concedidos por la presente Constitución al Gobierno de la Nación Argentina” (art. 75, inc. 32, de la Constitución Nacional), la misma facultad le debe ser reconocida al Poder Ejecutivo para integrar la zona de reserva de la Administración. *El reglamento autónomo constituye su instrumento.*

⁴ LUQUI, Juan Carlos, *La obligación tributaria*, Depalma, Buenos Aires, 1989.

⁵ Sobre la postura contraria a las corrientes dinámicas, ver FERREIRO LAPATZA, José J., *Curso de Derecho Financiero Español*, Madrid, 1994, ps. 338 y ss.

⁶ MORDEGLIA, Roberto, “El valor de mecanismos conceptuales usuales del derecho administrativo para identificar al derecho tributario: relación jurídica, función, potestad y procedimiento”, *Revista de Tributación*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, nro. 1, p. 101.

IV. DISCRECIÓN, DISCRECIONALIDAD Y ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Como introducción al tema ayuda la definición que a las palabras le asigna el *Diccionario* de la Real Academia Española. Según el sentido con que la empleamos en el texto, *discreción* significa: *sensatez para formar juicio y tacto para hablar u obrar; don de expresarse con agudeza, ingenio y oportunidad; reserva, prudencia, circunspección*. Desde el campo jurídico tributario puede ser elevada a la categoría de criterio de aplicación de la ley, si se considera que de manera inveterada la Corte Suprema ha fijado como canon de hermenéutica que la finalidad de la ley se cumple de acuerdo con una discreta y razonable interpretación⁷. Es coincidente con el sentido técnico jurídico la definición gramatical de *discrecionalidad*, entendida como "la potestad gubernativa en las funciones de su competencia que no están regladas". Completamos la idea diciendo que el ejercicio de la potestad reglada traduce la mera ejecución material de la ley.

Las consideraciones precedentes nos advierten sobre una afirmación básica: la obligación tributaria no puede ser modificada por el ejercicio de facultades discrecionales conferidas a la Administración.

Desde un enfoque administrativista, M. S. Giannini presentó la discrecionalidad como una elección derivada de la valoración comparativa o coordinada de distintos intereses públicos, colectivos o privados, secundarios en relación con el interés público que la autoridad administrativa tiene en atribución o competencia⁸. Mediante tal valoración la Administración llega a individualizar la solución más oportuna para el caso concreto, que lleva a la realización del interés primario con el menor sacrificio posible de los intereses secundarios⁹.

Se sigue de ello que existe actividad discrecional de la Administración cuando la ley le atribuye la libertad para evaluar distintas consecuencias jurídicas que la ley ofrece y elegir cuál satisface el interés tutelado por la norma en el caso particular. Una, entre dos o más soluciones justas.

Ya en el campo tributario, se puede citar la definición que suministra Cecilio Gómez Cabrera: "La discrecionalidad es la atribución que la norma hace a un órgano administrativo, dotada de la necesaria cualificación técnica, para que, dentro del marco trazado por los elementos reglados y por los principios generales del derecho y a través de un procedimiento que asegure la necesaria coherencia e imparcialidad, elija o determine, ante un caso concreto, la actuación o la decisión que considere más conveniente para el interés público, en base a un *iter* argumentativo, discutible o no, pero razonable, a partir de unos hechos comprobados"¹⁰. De allí extrae dos

⁷ *In re* "Scarcella F. y Cía. v. Impuestos Internos", 13/12/1937, Fallos 179:337.

⁸ GIANNINI, Masimo S., *Il potere discrezionale della PA*, Milano, 1939.

⁹ Conf. GALLO, Franco, *ob. cit.*, p. 298.

¹⁰ GÓMEZ CABRERA, Cecilio, *La discrecionalidad de la administración tributaria*, Monografía Ciencias Jurídicas, McGraw Hill Interamericana de España, Madrid, 1998. En la doctrina administrativa argentina, se ha sostenido que: "Trátase de una predeterminación genérica de la conducta administrativa. La administración aquí no está constreñida por la norma a adoptar determinada decisión, en presencia de determinados hechos o situaciones, queda facultada para apreciarlos o valorarlos y resolver luego si, de acuerdo a tales hechos o situaciones se cumple o no la finalidad perseguida por la norma" (MARIENHOFF, Miguel, *Tratado de Derecho Administrativo*, t. I, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1995, ps. 411 y ss.). "Las facultades del órgano serán discrecionales cuando el orden jurídico le otorgue cierta libertad para elegir entre uno y otro curso de acción para hacer una u otra cosa, o hacerla de una manera y otra" (GORDILLO, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo*, t. I, capítulo VIII, Macchi, Buenos Aires, 1997, ps. 15 y ss.). "Donde la administración cuente con la posibilidad de elección entre varias alternativas: sea que la elección se limite al momento en que actuará, sea que se extienda a la determinación de la situación de hecho que la norma prevé o, en

notas, que compartimos: (1) que de los dos elementos integrantes de una norma jurídica —supuesto de hecho y consecuencias jurídicas— la discrecionalidad se sitúa siempre en el segundo; (2) que, por lo tanto la discrecionalidad pertenece al campo de lo volitivo, no de lo cognoscitivo. Esta afirmación es consistente desde que los hechos existen en la realidad con independencia de la voluntad que los compruebe. Son siempre una circunstancia empíricamente constatable y por ende susceptible de un único juicio de conocimiento.

No debe confundirse la prerrogativa discrecional con el denominado “discrecionalismo técnico” de la Administración. El mismo autor nos previene sobre el error de identificar la noción de discrecionalidad con el juicio técnico que, bajo ciertas circunstancias, la ley concede a la Administración para aplicar la ley en un sentido determinado. Dice: “los dos términos, discrecionalidad y técnica, son esencialmente inconciliables: cuando hay discrecionalidad no puede hablarse nunca de técnica y cuando hay técnica no puede hablarse nunca de discrecionalidad pues lo técnico no se valora sino que se puede comprobar. Lo discrecional no se comprueba, sino que se valora. Es decir que el poder discrecional pertenece al campo de lo volitivo, mientras que la concreción de un concepto técnico conlleva una declaración de verdad, un juicio y pertenece, por tanto, al conocer”¹¹.

Diferenciándola de la discrecionalidad, y a la vez para limitarla, la doctrina alemana elaboró la noción de *concepto jurídico indeterminado*, que según su difusor en el mundo de habla hispana, el profesor García de Enterría, puede formularse como una calificación de una circunstancia concreta que no puede ser más que una: o se da o no se da el concepto. A diferencia de la discrecionalidad, donde puede haber más de una solución justa en la aplicación del concepto al caso concreto, aquí sólo se presenta una, con lo cual la tesis del concepto jurídico indeterminado se incluye en un caso de aplicación de la ley¹². En suma, una única solución justa para una única realidad que debe ser comprobada y actualizada en la ley.

Cuando se menciona la actividad discrecional de los entes recaudadores, es necesario introducir precisiones que la inserten debidamente dentro de la relación jurídico-tributaria, al tiempo que, por ello, alejen el concepto de la arbitrariedad o cualquier otro comportamiento anómalo. En esas precisiones, corresponde discernir el ámbito de actuación de la conducta discrecional; porque no es lo mismo, se entiende, referirla al derecho tributario sustantivo, donde gobierna el principio de reserva legal, que insertarla en el derecho administrativo tributario, que procura regir la percepción de los tributos, o vincularla a los procedimientos administrativos de recaudación dentro del ámbito de la Administración. En cualquier caso, el principio de legalidad marca un límite objetivo a la discrecionalidad, cualquiera sea el ámbito del heterogéneo entramado de relaciones jurídicas que vincula al Fisco con los contribuyentes. Por supuesto que, con decir esto, sólo estamos en el punto de partida, aquel que afirma que la discrecionalidad no es ajena al orden jurídico, sino que lo integra. Las soluciones posibles, entre alternativas concebidas para ser aplicadas bajo cierto margen de libertad subjetiva, son construcciones que parten del orden jurídico y que están predeterminadas por la ley y los principios generales. Y es éste el sentido que recoge Asorey de la doctrina de la Corte Sup., que establece que la estimación subjetiva o discrecional por parte de los entes administrativos sólo puede resultar como consecuencia de haber sido llamada expresamente por ley que ha configurado una

fin, a la determinación tanto de los motivos como del objeto del acto” (MAIRAL, Héctor, *Control judicial de la Administración Pública*, t. II, Depalma, Buenos Aires, 1992, p. 647).

¹¹ GÓMEZ CABRERA, Cecilio, *La discrecionalidad...*, cit., p. 21.

¹² GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *La lucha contra las inmunidades del poder*, Civitas, Madrid, 1983, p. 25.

potestad y la ha atribuido a la Administración con ese carácter, presentándose así, en toda ocasión, como libertad de apreciación legal, jamás extralegal o autónoma (*in re* "Consejo de Presidencia de la Delegación Bahía Blanca de la Asamblea Permanente por los Derechos Humanos", LL 1992-E-101)¹³.

En otra oportunidad ya nos preguntamos cuál es el margen de discrecionalidad que libera el principio de legalidad en materia tributaria. Y nos apresuramos a contestar advirtiendo que existe suficiente consenso doctrinario para afirmar que la potestad discrecional también se manifiesta en la actuación de la Administración tributaria, sin que ello implique un obrar al margen de la ley, sino, por el contrario, una actuación dentro de los cánones que el derecho impone. Y aunque se le conceda una facultad de ponderar circunstancias y valores a las que se atribuirán una de las posibles consecuencias previstas legalmente¹⁴. Ese ámbito para el ejercicio de la libertad discrecional —*libertad condicional*— permite una evaluación y selección de soluciones que se adoptan en procura de proteger el interés tutelado por la norma tributaria sustantiva. Y todo el obrar del órgano administrativo, por supuesto, siempre estará sujeto a la revisión judicial posterior, que está habilitada para fiscalizar la legitimidad de la acción en relación con el quebrantamiento del derecho que conlleve el abuso de derecho o desvío del poder¹⁵.

Deberíamos introducir alguna matización sobre la noción de discrecionalidad enfocada como preferencia de intereses que, aunque protegidos legalmente, no están en el mismo nivel. Y ella está dirigida a la poca relevancia que en el ámbito tributario exhibe la diferenciación de intereses y la consiguiente función de conciliación o ponderación de éstos; ya que el interés primario, si se lo concibe como recaudar el impuesto en la justa medida de la capacidad contributiva, es un interés general que se manifiesta unitariamente. Pueden coexistir, sí, otros intereses *secundarios*, relativos a intereses particulares, que pueden verse afectados por la gestión tributaria (intimidad, propiedad, legítima defensa, libre empresa, secreto profesional, etc.). Es el caso, por citar un ejemplo, de la desproporción entre medio y fin, respecto de la información requerida y su conexión con el hecho imponible, que le provoca al contribuyente costos adicionales; o más aún, cuando se solicita a terceros deberes de colaboración onerosos, o pocos razonables, o se pretende trasladarles a éstos, directamente, el costo de la recaudación. La ponderación de los intereses muchas veces es realizada por la ley, que deja, a la Administración, verificar una situación que debe ser integrada según el conocimiento directo de los hechos, o por las propias facultades normativas del Poder Ejecutivo, ya sea en cumplimiento de reglamentos autónomos o de ejecución.

Los desvelos en precisar la existencia de potestad discrecional tienen que ver, como en definitiva es la función del derecho, con establecer los límites y los controles al ejercicio de dicha potestad. Quizá se podría sintetizar el avance doctrinario, jurisprudencial y legislativo, diciendo que el control de discrecionalidad se ha transformado ya en una cuestión de grado; es decir que se admite la necesaria existencia del control judicial sobre los actos discrecionales, pero que se discute, todavía, so-

¹³ ASOREY, Rubén O., "Protección constitucional de los contribuyentes frente a la arbitrariedad de las administraciones tributarias", en ASOREY, Rubén O. (dir.), *Protección constitucional de los contribuyentes*, obra colectiva de autores varios, con prólogo de José Juan Ferreiro Lapatza, Ediciones de la Universidad Católica Argentina - Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales SA, Madrid, 2000, p. 31.

¹⁴ ROSEMBUJ, Tulio, "Apuntes sobre discrecionalidad en materia tributaria", *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, vol. 25, diciembre 1993.

¹⁵ TARSITANO, Alberto, "Procedimientos administrativos de recaudación tributaria: Discrecionalidad y prerrogativas en derecho procesal administrativo", obra colectiva en homenaje al profesor Jesús González Pérez, dirigida por Juan Carlos Cassagne, t. II, Hammurabi, Buenos Aires, 2004.

bre la intensidad de ese control. Según nuestro parecer, es claro que la intensidad se extiende no sólo a los presupuestos esenciales como competencia del órgano, debido proceso y motivación, sino a todos los elementos que modulan la regularidad de cualquier acto administrativo, (objeto, causa y finalidad). Vale observar que, respecto de los últimos, los esfuerzos por revertir la actuación discrecional normalmente tropiezan con la dificultad de objetivar las falencias en el proceso de selección de las alternativas disponibles. Es más o menos evidente que la demostración del error no es, en la mayoría de los casos, tarea sencilla, porque no se revisa según el criterio del juez, desde que éste no puede sustituir la decisión administrativa. A lo sumo, se restringe a juzgar si la elección resulta arbitraria o razonable, si se aparta o no de los principios generales del derecho, si está soportado en los hechos conducentes o si se ha valorado adecuadamente el interés tutelado por las normas. Precisamente, porque hace al derecho de defensa que se ejercita para controlar la regularidad del acto, interesa el control del proceso que conduce a la decisión. Nos parece oportuno destacar la vinculación existente entre acto discrecional y motivación de la decisión administrativa, porque si el acto discrecional es acto administrativo, su carácter no lo exime de la motivación, que es un elemento esencial de todo acto regular.

A partir de la presunción de legitimidad de los actos administrativos y de los reglamentos que amparan a la administración tributaria, el contribuyente debe probar la disfunción del juicio de valor en que se concreta la actuación discrecional.

En términos generales puede decirse que la Administración fiscal goza de discrecionalidad en lo relativo a las políticas de fiscalización, modo y tiempo de percepción de los impuestos y, como habrá de verse, en la elección de los medios que afiancen la tutela cautelar del crédito fiscal. De inmediato, debería reiterarse que, incluso esta versión limitada de la discrecionalidad administrativa se encuentra sometida al control de los principios vinculados con el Estado de derecho, a saber: seguridad jurídica, interdicción de la arbitrariedad, igualdad, tutela de la confianza legítima, neutralidad administrativa y tutela jurisdiccional efectiva.

V. PRERROGATIVAS Y GARANTÍAS

Y reaparece en escena el conocido tema del equilibrio entre prerrogativas del Estado y garantías individuales del derecho del contribuyente, desde que la recaudación no puede constituirse en un fin en sí mismo sino que debe ser entendida como el resultado de una obligación legal. El principio de legalidad es su fuente, y es la ley la que impregna con su código genético los caracteres estructurales del hecho imponible. A su vez, la función recaudadora que ejerce la Administración la autoriza a fijar los procedimientos de verificación, fiscalización y percepción de los gravámenes, lo que incluye, dentro de la competencia fijada por la ley, la facultad de establecer los deberes formales que el contribuyente debe satisfacer para el mejor control del cumplimiento fiscal. La particular naturaleza de la obligación tributaria hace que ella nazca con la ley, pero que su existencia o medida pueda ser comprobada por la Administración fiscal. De ahí que exista una interacción visible entre el derecho que regula la obligación tributaria, y el derecho que regula los mecanismos administrativos de comprobación, determinación e ingreso de los tributos.

Como bien lo advierte Casás: “las prerrogativas discrecionales que se concedan en materia administrativa para la verificación y fiscalización, si bien fundadas en el interés general de la regular percepción de la renta pública, deberán estar acompa-

ñadas de las correlativas garantías a favor de los contribuyentes, para no desequilibrar la igualdad de las partes”¹⁶.

Una muestra del recelo que despierta la admisibilidad de potestades discrecionales como factor de desequilibrio entre prerrogativas y garantías queda evidenciada en las conclusiones de las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario¹⁷, que declararon:

1. Reconocer que la Administración tributaria debe gozar de suficientes facultades de control, verificación y fiscalización de las actividades de los administrados, con el fin de poder determinar adecuadamente la existencia o no de obligaciones tributarias, sin que tales facultades puedan violar los derechos fundamentales de las personas. La ley debe regular en forma detallada y precisa las facultades de la Administración con el propósito de preservar adecuadamente tanto los derechos de los particulares como las necesidades del Estado para la debida recaudación de los tributos.

2. La selección de los administrados a ser fiscalizados debe estar imbuida de objetividad y del principio de igualdad, en aras de evitar discriminaciones injustas y el uso distorsionado de las facultades fiscalizadoras con móviles ajenos a la recaudación y control, esto es, con desviación de poder.

3. La fiscalización debe realizarse perturbando lo menos posible el desarrollo normal de las actividades de los administrados. Para ello, éstos deben prestar a la Administración la mayor colaboración en el desarrollo de sus tareas. Las tareas de fiscalización deben efectuarse en un plazo razonable, tomando en cuenta la complejidad y demás características de cada caso, y deberá quedar concluida la fiscalización al término de dicho plazo.

4. Es conveniente que la ley, en virtud del principio de la seguridad jurídica, establezca un plazo dentro del cual la Administración deba dictar el acto de determinación luego de concluida la fiscalización.

5. El principio de legalidad impone que tanto el procedimiento administrativo como el acto final de determinación, se conduzcan dentro de las normas que establezca la ley: es decir que la actuación de la Administración debe ser absolutamente reglada y no discrecional.

VI. LAS MEDIDAS CAUTELARES REQUERIDAS POR EL FISCO. EL CASO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

¿Cuál es la naturaleza de la potestad que ejerce el Fisco cuando solicita a un juez una medida cautelar para proteger su derecho subjetivo a la satisfacción del crédito?

Volviendo al título de este trabajo, deberíamos decir que no es discrecional el pedido *sui generis* que desemboca en la concesión de la medida cautelar (por la forma como está concebida en las legislación nacional y provincial). Existe una única realidad que debe ser evaluada con “discreción”. En efecto, no vemos aquí ejercicio discrecional alguno, toda vez que la consecuencia jurídica (dictado de la medida cautelar) surge de la ponderación de una situación de hecho, que se actualiza en el

¹⁶ CASÁS, José O., “El principio de igualdad en el Estatuto del Contribuyente (Paralelo entre el pensamiento del maestro uruguayo Ramón Valdés Costa y la doctrina y jurisprudencia de la República Argentina)”, *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, nro. 3, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario - Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales SA, Madrid, 1997, ps. 93 y ss.

¹⁷ Celebradas en Montevideo, Uruguay, en diciembre de 1996, Tema II, “Facultades de la Administración en materia de determinación tributaria”, Errepar, DTE, nro. 205, abril/97.

caso particular. Según lo visto, se trata más bien de un caso de concepto jurídico indeterminado, con la importante advertencia de que la constatación o fijación de las circunstancias de hecho corresponde a la competencia judicial, no al órgano administrativo. De ahí que, en principio, deberían estar presentes las “condiciones” que le otorgan fundamento: el peligro en la demora y apariencia del buen derecho, condición esta última que en sede administrativa —y sólo como justificación del Fisco requisor— queda subsumida en la presunción de legitimidad del obrar administrativo. Bajo estas circunstancias, el Fisco tiene el “deber” de solicitar la medida cautelar y corresponde al Poder judicial el juicio de procedencia¹⁸.

En todo caso, la discrecionalidad se ve constreñida a la elección de los medios como se hace efectiva la garantía (v.gr., elegir un bien en lugar de otro), sin que ello implique negarle al contribuyente la posibilidad de sustitución cuando se afecten otros intereses de similar rango. Se dijo, por ejemplo, en tal sentido que corresponde sustituir por un embargo preventivo la inhibición general de bienes dispuesta a fin de garantizar el cobro de un crédito fiscal, por cuanto esta última medida podría configurar un claro abuso de derecho en tanto afecta el derecho constitucional de ejercer el comercio y resulta excesiva cuando existen otros bienes que pueden otorgar resguardo al Fisco¹⁹.

La ideología recaudatoria que traduce la frase “desplumar al ganso sin que se dé cuenta” no pudo concretarse sin el apoyo de los legisladores, que con sucesivas reformas introducidas al código fiscal lo condenaron (al ganso ya desplumado) a cocinarlo en la olla de la Administración y servirlo en la mesa que tiene a los jueces por convidados de piedra²⁰.

Aunque es cierto reconocer que está vigente la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia en el caso “Firestone”, de principios de los años noventa, según

¹⁸ La competencia de los tribunales en la valoración de la actuación administrativa no se limita al repaso de los elementos formales del acto administrativo, como son la competencia del funcionario o la regularidad del procedimiento. Sin embargo, ésta es la consecuencia que se desprende de una familia de fallos que hacen derivar de estos elementos su presunción de legitimidad (ver, por todos, Juzg. Cont. Adm. La Plata n. 2, 17/7/2006, “Telefónica de Argentina SA” y 26/2/2007, “Metrogas”; asimismo, C. Cont. Adm. La Plata, 21/12/2004, “Intemar Bingos SA” y 22/12/2005, “Muzzio, Diana Sandra”).

¹⁹ Juzg. Cont. Adm. La Plata n. 1, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires v. Supermercados Norte SA y otros”.

²⁰ Sin embargo, algunos jueces no aceptan el convite. En la causa “Fisco de la Provincia de Buenos Aires v. Supermercados Norte” (*Impuestos*, 2006-13-1639) se dijo: Si bien es cierto que la Administración puede en cualquier momento solicitar embargo preventivo o cualquier otra medida cautelar en resguardo del crédito fiscal, por la cantidad que presumiblemente adeuden los contribuyentes o responsables, y que, en tal circunstancia, los jueces deberán decretarla en el término de 24 hs. bajo responsabilidad del Fisco (art. 13, CF), no es menos cierto que el carácter instrumental de la medida cautelar tiene la finalidad de resguardar el crédito fiscal, y no debe ser utilizado como un medio de presión hacia el contribuyente para obligarlo al pago de la determinación tributaria cuando la misma se encuentra controvertida. Al respecto la Cámara en lo Contencioso Administrativo de La Plata ha señalado que “Así el remedio provisional solicitado aparece como una medida cautelar extrema, viable sólo con carácter subsidiario y, en su caso, con el alcance limitado a la afectación de los bienes necesarios para garantizar el objeto del proceso, pautas con las que no se condice la extensión del requerimiento formulado en autos” (doctr. causa CCALP n. 1282, “Fisco v. Badajo s/apremio”, res. del 24/5/2005). “Una interpretación contraria conduciría a consagrar el ejercicio disfuncional del derecho que asiste al acreedor a asegurar su crédito, pues, amén de visualizarse como incongruente con la finalidad recaudatoria, es susceptible de erigirse —en el modo solicitado— en un medio de coacción adicional que, en esos términos, resulta inaceptable en el ejercicio de la jurisdicción cautelar (art. 15, Const. Prov.)” (CCALP, causa n. 2566, reg. int. 13/2006).

la cual "el régimen de medidas cautelares en materia de reclamos fiscales debe ser examinado con particular estrictez", teniendo en cuenta que "uno de los peores males que el país soporta es el gravísimo perjuicio social causado por la ilegítima afectación del régimen de los ingresos públicos que proviene de la evasión o bien de la extensa demora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En la medida en que su competencia lo autorice, los jueces tienen el deber de contribuir a la eliminación o en todo caso a la aminoración de esos dañosos factores y comprender que son disvaliosas las soluciones que involuntariamente los favorecen" (Fallos 268:126; 302:1284; 312:1010; 313:1420, entre otros).

Sobre estos presupuestos, el Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires fue modificado. Hacia fines del año 2005, la ley 13.405 dispuso que el embargo preventivo previsto en el art. 13, es decir el que puede ser solicitado por el Fisco "en cualquier momento" (inclusive antes del inicio de la determinación de oficio), debía ser ordenado (imperativamente) por los jueces en el término de veinticuatro horas, "sin más recaudo ni necesidad de acreditar peligro en la demora, bajo la responsabilidad del Fisco". Por su parte, la ley 13.406 dispuso lo propio para las medidas cautelares relativas a los juicios de apremio.

Como si no fuera suficiente, se incorporó todavía el cuestionado art. 13 bis, que consagra la medida cautelar administrativa, decretada por la propia Administración. Esta norma autoriza a la Administración, con anterioridad al inicio del juicio de apremio, a trabar embargos sobre cuentas o activos bancarios (con diligenciamiento directo ante la entidad financiera respectiva), embargo de ingresos brutos, créditos contra terceros, sueldos, bienes muebles e inmuebles, llegando incluso a la inhibición general de bienes.

¿Cuál es la conciliación de los arts. 13 y 13 bis, de manera que sus ámbitos no se superpongan? Cada precepto establece su sustento temporal. En "cualquier momento" por la cantidad que "presumiblemente" adeuden los contribuyentes, dice el art. 13. Significa entonces "antes" o "durante" el procedimiento de determinación de oficio. Permanece la medida cautelar mientras duran los efectos suspensivos de los recursos en sede administrativa o ante el Tribunal Fiscal, y caduca a los 60 días de la notificación del rechazo de los recursos o del consentimiento de la deuda. En cambio, el art. 13 bis dice "con anterioridad al juicio de apremio" en resguardo de las "sumas adeudadas por el contribuyente", de donde se sigue que debe existir una deuda firme y en condiciones de ser ejecutada.

¿Y cómo debe ser considerada la decisión de pedir embargo sobre los bienes de los directores de la sociedad? De hecho, se ha constituido en una práctica corriente, casi automática, adoptada por la Dirección Provincial de Rentas. El soporte aparente se encuentra en el art. 21, último párrafo del Código Fiscal, que permiten al Fisco iniciar simultáneamente la determinación de oficio al contribuyente y al responsable por deuda ajena (integrantes de los órganos de dirección de las empresas). La práctica indiscriminada transita por el filo del abuso de derecho, que cometido por un órgano del Estado, se confunde con el "desvío de poder", esto es, la persecución de otros fines distintos a los que tutela la ley. Y la medida huele a que su verdadera motivación es desalentar la impugnación del crédito antes que asegurar su cobro. ¿Es concebible que empresas con patrimonio considerable se vean sometidas a la doble presión que representa sufrir embargos en bienes propios y en los personales de sus directores? ¿Puede acaso el Fisco pedir el embargo simultáneo? Creemos que no, porque no rige aquí la contemporaneidad prevista en forma expresa —y excepcional— para el inicio de la determinación de oficio, y la solidaridad sobre la deuda principal no alcanza a igualar a contribuyente y responsable al extremo de equipararlos en su afianzamiento.

Aun cuando no se compartiera esta visión, por lo menos debería resultar obligatoria la intimación previa a ofrecer garantías antes que requerirla al juez directamente. De lo contrario el mecanismo se vuelve perverso, desde que el contribuyente o los directores pueden ignorar, por ejemplo, la traba del embargo sobre un bien, o incluso la inhibición general de bienes, hasta que se anotan brutalmente en el momento en que necesitan disponer de él. Como el levantamiento o sustitución, incluida las anotaciones en el registro correspondiente, puede demorar semanas o meses, el perjuicio puede volverse irreparable²¹. Esta automaticidad trae aparejada otra corruptela, que recibe el amparo legal. Decretada la medida cautelar “inaudita parte”, su sustitución no releva de cargar con las costas del juicio que bien podría ser evitadas mediante una previa intimación administrativa. Frente a estos peligros lo aconsejable es ofrecer, supletoriamente, con la apelación de los actos recurridos, la constitución de una garantía suficiente para evitar el requerimiento judicial²².

Iniciamos este trabajo diciendo los males que aquejan al Estado de derecho debido al déficit institucional instalado en los tres poderes de gobierno. Pero lejos de generalizar, en ellos también existen los espíritus libres dispuestos a reintegrarnos el *deber ser* constitucional. Y como muestra cerramos este trabajo con un párrafo extraído de un fallo judicial que dice: “En cuanto al ejercicio del derecho establecido por el artículo 13 del Código Fiscal, cabe recordar que en todo Estado de derecho deben erradicarse los privilegios, aun cuando ellos sean ‘a favor del Estado’, tal como pretende la Fiscalía de Estado al invocar su derecho como un privilegio. Por el contrario, las potestades del mismo deben ser ejercidas de modo razonable y teniendo en mira la finalidad por las cuales han sido otorgadas, y sujetas, claro está, al ordenamiento jurídico”²³.

²¹ Así lo establece la legislación española. Ver Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos que viene a complementar el régimen jurídico tributario de la Ley General Tributaria (2007).

²² La ley 13.405 agregó al art. 13: “cuando el contribuyente o responsable cancele o regularice la deuda cautelada, o solicite la sustitución de la medida trabada, las costas serán a su cargo”.

²³ En Juzg. Cont. Adm. La Plata, n. 1, 24/4/2006, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires v. Carrefour Argentina SA y otros s/medida cautelar autónoma o anticipada”.