

# LA DEFENSA DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

*Por Alberto Tarsitano*

## I.- ORDEN POLÍTICO Y JURIDICO DEL ESTADO ARGENTINO

La Constitución argentina dispone la forma de gobierno representativa, republicana y federal. El principio republicano implica, en su manifestación más importante, la división de poderes que funcionan independientemente: el poder ejecutivo, el poder legislativo y el poder judicial.

El adecuado funcionamiento institucional con el sistema de equilibrio de poderes, constituye, al decir de un destacado profesor argentino, la primera garantía formal contenida en la Constitución a favor de los derechos de los contribuyentes y de los derechos individuales en general<sup>1</sup>.

Dentro de los grados de federalismo posibles, el adoptado en la Constitución se conforma de un único Estado soberano -el Estado Nacional- en el que las provincias delegan ciertas potestades. Por su parte, las provincias que componen la Nación deben asegurar el régimen municipal, regulándose en las constituciones provinciales el alcance de la autonomía de los municipios<sup>2</sup>.

De manera que, en el marco del federalismo argentino, coexisten tres órbitas de estado: a) el nacional, b) los provinciales y c) los municipales. Cada uno de estos niveles, a su vez, tiene potestad para establecer la materia tributaria sustantiva y procedimental<sup>3</sup>.

La Constitución Nacional establece el reparto de la potestad tributaria entre las distintas órbitas estatales de gobierno, entre la Nación y las provincias. De ese modo corresponde a la Nación el establecimiento de derechos aduaneros e impuestos indirectos - estos últimos en facultad concurrente con las provincias-, mientras que corresponde a las provincias la materia de imposición directa, aunque la Nación puede crear impuesto directos, siempre que sea por tiempo determinado y cuando la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan<sup>4</sup>.

Sin embargo, en los hechos, el reparto formal constitucional del poder tributario queda subsumido en un régimen legal de coparticipación federal, que ha recibido

---

<sup>1</sup> LUQUI, Juan Carlos, *La obligación Tributaria*, Ediciones Depalma, 1989, pág. 74. Uno de los conflictos más importantes se plantea por el avance del Poder Ejecutivo sobre el ámbito de reserva de ley del legislador.

<sup>2</sup> Cfr. arts. 5 y 123 de la Constitución Nacional. En tanto son las constituciones provinciales las que regulan el grado de autonomía municipal, a partir de la reforma de la Constitución Nacional de 1994, se ha sostenido que el régimen Municipal en la argentina es una autonomía de "carta".

<sup>3</sup> En materia penal tributaria rige un único régimen establecido por la Nación, que sólo se aplica para la evasión de impuestos nacionales. La evasión de tributos provinciales y municipales no es objeto de persecución penal.

<sup>4</sup> cfr. art. 4º, 75 inciso 2) de la Constitución Nacional

consagración constitucional que, en sustancia, importa que la Nación recauda ciertos impuestos que luego distribuye entre las provincias.

En adición, la Constitución Nacional, sienta las garantías fundamentales en amparo de los contribuyentes como correlato de la prerrogativa estatal de crear y cobrar tributos. Estos derechos son enumerados en forma expresa en muchos casos, o reciben recepción implícita en otros, porque la Constitución establece que los derechos y garantías enumerados no deben ser entendidos como negación de otros derechos y garantías no enumerados<sup>5</sup>.

La supremacía de la Constitución significa que todos los actos derivados de los poderes del Estado - y los privados- deben ajustarse a ella.

## **II.- CONTROL JURISDICCIONAL EN MATERIA TRIBUTARIA**

### **2.1. CONTROL JURISDICCIONAL EN MATERIA TRIBUTARIA**

#### ***2.1.1. El procedimiento de determinación de oficio***

En materia tributaria, existen procedimientos administrativos que cada jurisdicción (Nación, provincias y municipios).

En el ámbito nacional, la decisión administrativa final constituye la culminación del procedimiento que se inicia con la etapa de fiscalización al contribuyente que, en caso de desembocar en un ajuste impositivo, inicia el “procedimiento de determinación de oficio”, en el marco del cual el contribuyente presenta sus defensas y un juez administrativo del propio organismo fiscal decide la cuestión<sup>6</sup>.

La determinación de oficio es recurrible, de manera excluyente, a elección del contribuyente, (i) recurso de reconsideración ante el director general de la autoridad fiscal (Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) o; (ii) ante el Tribunal Fiscal de la Nación (conf. art. 76 de la Ley N°11.683).

#### ***2.1.2. El Tribunal Fiscal de la Nación***

Tal como se refirió en la apartado anterior, el ordenamiento procesal contempla la posibilidad de que un contribuyente recurra, con efecto suspensivo del pago de los tributos por ante el Tribunal Fiscal de la Nación. Este órgano especializado posee

---

<sup>5</sup> cfr. art. 33 de la Constitución Nacional

<sup>6</sup> La única excepción que reconoce este procedimiento, es que el contribuyente no hubiera presentado la declaración jurada correspondiente y el fisco tuviera conocimiento de la presentación y montante de otras declaraciones juradas del mismo contribuyentes por otros períodos. En este caso, si luego de intimado administrativamente, el contribuyente no cumple con el requerimiento fiscal, el fisco está habilitado para iniciar directamente ejecución fiscal.

competencia tanto en materia fiscal como aduanera, y goza de prestigio por la calidad de sus pronunciamientos. Aunque es un tribunal administrativo no incorporado al poder judicial, se lo considera un tribunal independiente, dotado de las garantías que aseguran la imparcialidad de sus fallos.

Respecto de la materia tributaria, pueden ser cuestionadas por ante el tribunal, por medio de recurso de apelación, las resoluciones del organismo recaudador que determinen tributos en forma cierta o presuntiva, ajusten quebrantos, y/o impongan multa<sup>7</sup>.

La directriz que gobierna el proceso ante el Tribunal es la búsqueda de la verdad material objetiva, lo que faculta al Tribunal a impulsar las actuaciones de oficio y al dictado de medidas para mejor proveer. Sin embargo, la ley reconoce cierta disponibilidad de los derechos involucrados, en tanto admite la posibilidad de que las partes se allanen a la pretensión de la contraria<sup>8</sup>.

Puede describirse el proceso ante esta instancia como un proceso de conocimiento pleno, en donde el derecho de defensa de ambas partes aparece tutelado en equilibrio, y donde resulta posible la producción de prueba propia de las cuestiones tributarias. Sin embargo, la naturaleza administrativa del Tribunal le impone una restricción jurisdiccional: no puede declarar la inconstitucionalidad de leyes ni reglamentos.

### 2.1.3. La regla “*solve et repete*”

La regla “*solve et repete*” implica la imposibilidad de controvertir las decisiones de la Administración Fiscal que imponen el pago de tributos, sin tener que pagar previamente el impuesto.

Por medio del postulado *solve et repete*, durante muchos años, en numerosas legislaciones, se concedió una prerrogativa<sup>9</sup> extra a los Fiscos; él permitírseles el cobro de los tributos exigidos, de modo previo a que los contribuyentes pudieran cuestionar, recurrir o acceder a la jurisdicción en procura de la reforma del acto administrativo que afectaba sus derechos subjetivos. Tradicionalmente, se sostuvo que aquella regla de procedibilidad se fundaba en el interés prioritario -por sobre las garantías del contribuyente- de mantener indemne el flujo de ingresos públicos.

A nivel nacional<sup>10</sup>, en materia impositiva, puede decirse que - por regla - existe una obligación de pago de los tributos reclamados, de modo previo al acceso a la jurisdicción.

<sup>7</sup> cfr. art. 159 de la ley 11.683

<sup>8</sup> cfr. art. 164 de la ley 11.683

<sup>9</sup> No puede dejar de apuntarse lo controvertido en doctrina del carácter de la regla *solve et repete*, sin embargo adscribimos a la tesis que la postula como una prerrogativa.

<sup>10</sup> Algunas provincias y Municipios mantienen la regla del *solve et repete* para el tránsito de la instancia administrativa a la judicial. Esto implica que el contribuyente debe abonar el impuesto y sus accesorios de modo previo al litigio judicial. Esta errada tendencia legislativa que, repetimos, no ocurre en el ámbito nacional, ha sido muchas veces matizada por la jurisprudencia, que ha permitido el acceso a la jurisdicción sin el requisito del previo pago del tributo.

Sin embargo esa regla se suprime frente al acceso a determinadas instancias jurisdiccionales, tal como ocurre cuando se recurre ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

Como uno de los casos en donde puede señalarse la plena vigencia de la regla *solve et repete*, a nivel federal, puede contarse la materia de la seguridad social. Así, en el especial caso de esas contribuciones el contribuyente deberá saldar el reclamo en forma previa al acceso a la jurisdicción. Sin embargo, aun en esa particular materia se han admitido excepciones que moderan esa regla rígida. Así, es frecuente que cuando el contribuyente presenta una dificultad o imposibilidad de pago de lo reclamado se admitan pólizas de caución como modo de asegurar el pago futuro, en caso de un pronunciamiento adverso a los intereses del contribuyente<sup>11</sup>.

Frente a la materia tributaria *stricto sensu*, como se apuntó, en el ámbito nacional se prevén cauces recursivos de las determinaciones de oficio y de las sanciones aplicadas por el organismo recaudador que permiten acceder al Tribunal Fiscal de la Nación sin que resulte necesario el previo pago del impuesto.

A su turno, la sentencia que dicta el Tribunal Fiscal de la Nación puede ser recurrida tanto por el contribuyente como por el Fisco, por ante la justicia ordinaria (Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal), por medio de un recurso de apelación limitado. Para el caso en que la sentencia resulte desfavorable al contribuyente, y éste apele, tampoco resulta un recaudo de procedibilidad de aquel recurso de apelación el previo pago del impuesto. Sin embargo, llegado este estadio del proceso el organismo recaudador se encuentra legitimado para el cobro compulsivo del tributo reclamado mediante la vía ejecutiva.

## 2.2. MECANISMOS DE REVISIÓN JUDICIAL

### 2.2.1. Revisión de decisiones administrativas en materia federal

Como se adelantó, ante un acto determinativo, el contribuyente puede optar por recurrir la decisión ante el Tribunal Fiscal de la Nación, o solicitar la reconsideración ante el propio organismo fiscal (AFIP).

Si la vía escogida es la primera, la decisión administrativa final, puede ser recurrida ante la justicia federal en primera instancia. En cambio, la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, es revisable en segunda instancia (Cámara Federal en lo Contencioso Administrativo).

---

11 En este sentido se ha dicho: “La imposición de un depósito previo como requisito para la revisión judicial de decisiones administrativas debe ser valorado de conformidad con la garantía de defensa en juicio a que hace referencia el art. 18 de la C.N., para evitar que el control judicial se transforme en una garantía ilusoria (cfr. C.S.J.N., sent. del 30.04.74, “Adelphia S.A.”; sent. del 10.10.85, “Villar Hnos. y Cía. S.R.L.”; sent. del 25.03.86, “Mussio Hnos. S.A.”). Por ello, la magnitud de la suma perseguida –en el caso, un monto superior a los dos millones de pesos– y la circunstancia de que la recurrente haya presentado un seguro de caución a fin de lograr la habilitación de la instancia, justifican exonerarla de aquella exigencia a fin de garantizar su efectiva defensa en juicio, siguiendo el criterio amplio que en la materia ha sustentado el Supremo Tribunal de la Nación (cfr. Sent. del 14.05.95, “Sanatorio Otamedi y Miroli S.A.”). C.F.S.S., Sala II, Sent. 72655, del 18.12.98, in re “CLUB ATLÉTICO VELEZ SANSFIELD ASOCIACIÓN CIVIL c/D.G.I.”

Si se opta por la revisión administrativa y la resolución es desfavorable, se recurre a la justicia de primera instancia en lo contencioso administrativo, mediante demanda de repetición. La sentencia del juez de primera instancia es apelable ante la Cámara del fuero.

En ambos supuestos, al producirse el pronunciamiento de la Cámara, la habilitación de la competencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, puede producirse por la vía del recurso extraordinario u ordinario<sup>12</sup>.

### *2.2.2. Revisión de decisiones administrativas en los ámbitos locales (provincial y municipal)*

Con sus variantes en materia de plazos y recursos, puede afirmarse que en general, los procedimientos administrativos tributarios en la órbita local, se asimilan en lo sustancial al procedimiento federal y se rigen por los mismos principios, hasta la resolución determinativa.

A partir de ese momento, algunas jurisdicciones provinciales establecen la posibilidad de acceso a tribunales fiscales locales. Otras el acceso directo a la justicia que en la mayoría de las jurisdicciones comprende el conocimiento originario del Superior Tribunal de Justicia Provincial.

A diferencia del procedimiento federal, en general, se establece el “solve et repete”, como condición de admisibilidad de la demanda que, es entonces una repetición.

Las decisiones de la justicia provincial sólo son revisables por la Corte Federal, en caso de existencia de un Caso Federal, que ya describimos en el punto precedente.

### *2.2.3. Control de constitucionalidad*

A diferencia de otros países en donde existe un control de constitucionalidad concentrado, (una Corte encargada de dirimir la constitucionalidad de una materia), en la Argentina el control de constitucionalidad es difuso, es decir se encuentra en manos de todos los jueces del poder judicial, ello sin perjuicio de que la Corte Suprema se erige, por vía del llamado "recurso extraordinario", como guardián último de la Constitución y de los derechos y garantías en ella contenidos<sup>13</sup>.

---

<sup>12</sup> La ley 48 en su artículo 14 establece los requisitos para la procedencia del recurso extraordinario: (i) afectación de normativa federal, incluyendo garantías constitucionales, (ii) sentencia definitiva; (iii) tribunal superior de la causa. En el caso del recurso ordinario: (i) el monto del litigio debe superar cierta cuantía; (ii) haber sentencia definitiva del superior tribunal de la causa.

<sup>13</sup> Al respecto ha dicho la Corte Suprema en fallo del 5-12-1865, que: "...es elemento de nuestra organización constitucional, la atribución que tienen y el deber en que se halla los tribunales de justicia, de examinar las leyes en los casos concretos que se traen a su decisión, comparándolas con el texto de la constitución para averiguar si guardan o no su conformidad con ésta, y abstenerse de aplicarlas, si las encuentran en oposición con ella constituyendo esta atribución moderadora uno de los fines supremos y fundamentales del poder judicial nacional y una de las mayores garantías con que se ha entendido asegurar los derechos consignados en la constitución, contra los abusos posibles e involuntarios de los poderes públicos"

A su vez, el control de constitucionalidad que los jueces -como imperativo- debe realizar debe encontrarse en el marco de un caso concreto o causa judicial, en tanto el sistema argentino no admite la declaración en abstracto de inconstitucionalidades.

Por el contrario en las instancias administrativas o los procesos contenciosos tributarios por ante el Tribunal Fiscal de la Nación no resulta posible obtener una declaración de inconstitucionalidad.

La materia tributaria, desde luego, no es ajena al control difuso de constitucionalidad del sistema judicial de la argentina.

Respecto a aquellas instancias administrativas, en las que un poder distinto del judicial realiza actividades materialmente jurisdiccionales, la Corte Suprema ha reconocido su validez, a la vez que en forma reiterada ha supeditado esa validez a la existencia de un *control judicial suficiente*<sup>14</sup>.

### 2.3. LAS MEDIDAS CAUTELARES EN MATERIA TRIBUTARIA

Frente a determinados supuestos<sup>15</sup> un contribuyente puede verse frente a la posibilidad de que el fisco cobre compulsivamente el tributo objeto del reclamo sin que exista un cauce procesal que permita dirimir la cuestión sin el previo pago del tributo. Esta situación se da, en la generalidad de los casos, frente a las hipótesis que viabilizan las ejecuciones fiscales.

Una de las defensas posibles del contribuyente es el pedido de una medida cautelar, en el marco de un proceso judicial, o bien la vía del amparo. Estos procesos judiciales usualmente son aquellas acciones indicadas como el amparo o la acción declarativa de inconstitucionalidad, o la revisión en sede judicial de un acto administrativo para el cual no se haya previsto una vía de impugnación especial.

La doctrina judicial es en general reticente a la concesión de ese tipo de medidas, aunque puede destacarse una evolución de la jurisprudencia en la preservación de los derechos del contribuyente.

Como muestra del sentido restringido que ha acordado, incluso la Corte Suprema de Justicia de la Nación, cabe recordar un precedente que<sup>16</sup> postula que la procedencia de las medidas cautelares suspensivas en materia fiscal debe ser examinada con estrictez a fin de evitar la obstaculización de la normal percepción de las rentas públicas.

<sup>14</sup> Al respecto *vid*, entre otros tantos, Fallos 247:646

<sup>15</sup> Tales como el saldo impago de declaraciones juradas, o las pretensiones fiscales que se derivan de la falta de presentación de declaraciones juradas. Sin embargo, en el ámbito nacional - tal como se señaló- existen cauces procesales para evitar el previo pago del tributo antes del cuestionamiento jurisdiccional. Esto no siempre es así en los procedimientos tributarios de las provincias. Allí, algunos ordenamientos obligan al pago previo al cuestionamiento judicial.

<sup>16</sup> En la causa "Firestone de la Argentina S.A.I.C." (C.S.J.N., 11/12/90)

Frente a aquella concepción restringida respecto a la concesión de medidas cautelares suspensivas en cuestiones tributarias, como se apuntó, viene abriéndose paso una corriente jurisprudencial, avalada por buena parte de la doctrina, que reconoce la posibilidad de que estas medidas sean concedidas frente a determinados presupuestos<sup>17</sup>.

Respecto al dictado de medidas cautelares, no puede dejar de señalarse que, en forma reciente, se dictó una reforma al Código Procesal Civil y Comercial<sup>18</sup> que -desde la teoría- impide el dictado de medidas cautelares en sede judicial cuando aquella tienda a obstaculizar o perturbar de cualquier modo los recursos propios del Estado. Entre esos hipotéticos supuestos debieran contarse las medidas cautelares suspensivas en materia tributaria.

Sin embargo, mas allá de tan sombrío panorama legislativo, la realidad judicial muestra que esa reforma no ha tenido operatividad, desde el momento en que se han dictado numerosas inconstitucionalidades de la norma referida, a la par que la doctrina ha cuestionado severamente su posible aplicación.

#### 2.4. LA INEXISTENCIA DE LA PRISIÓN POR DEUDAS. EL RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO

Desde antiguo, la Argentina ha abolido la prisión por deudas. Por medio de la ley 514 se suprimió la prisión por deudas. Desde la literalidad de la norma se abolen la pena en el caso de deudas civiles o mercantiles, aunque la proyección de la prohibición a la materia fiscal es innegable.

Por su parte, el régimen penal tributario vigente<sup>19</sup> no incrimina, en modo alguno, la mera deuda tributaria. Por el contrario, el eje rector de la persecución penal tributaria se basa, en los distintos delitos descriptos en la norma en el fraude entendido como ardid o engaño.

Valga aquí una aclaración adicional; tanto en la materia penal tributaria, como en la materia contravencional, resultan de plena aplicación todas las garantías propias del derecho penal, tales como no autoincriminación, legalidad en materia penal, presunción de inocencia, reserva de ley, derecho de recurrir el fallo por ante el tribunal superior, interdicción

---

17 En efecto, la misma Corte Suprema, ha dicho en la causa "Video Cable Comunicación S.A. c/ Instituto Nacional de Cinematografía" (CSJN, 27/4/93), que el daño a la normal recaudación de los tributos debe ser demostrado, y que este perjuicio no existe -haciendo procedente la traba de medidas cautelares- cuando no se compromete con ellas el desarrollo de la política económica del Estado, es decir, cuando no se afecta el régimen de ingresos públicos y la precautoria reposa en una actividad de fomento y en los recursos necesarios para ese fin.

18 Por medio de la reforma al párrafo tercero del artículo 195 del C.P.C.C.N., en donde se dispuso que: "*Los jueces no podrán decretar ninguna medida cautelar que afecte, obstaculice, comprometa, distraiga de su destino o de cualquier forma perturbe los recursos propios del Estado, ni imponer a los funcionarios cargas personales pecuniarias*".

19 Cfr. ley 24.769

de analogía, principio de culpabilidad, principio de culpabilidad de la pena, *non bis in idem*, entre otros.

Además, para el juzgamiento de cuestiones penales tributarias, se ha creado en la Capital Federal un fuero especializado en la cuestión, con competencia exclusiva en esa materia.

### III. LAS GARANTIAS CONSTITUCIONALES DE LA TRIBUTACIÓN

Las cuestiones que son sometidas a decisión de los jueces se vinculan a un conflicto en la aplicación de la ley tributaria. Los conflictos en la aplicación de las normas reconocen dos causas principales: a) el que se produce entre la ley con las garantías individuales, b) el conflicto entre la aplicación de la ley al caso.

Existe una consolidada jurisprudencia sobre el funcionamiento de estas garantías individuales.

#### 3.1.- EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

La Constitución, en su artículo 19 -en conjunción con la inviolabilidad de la propiedad consagrada en el artículo 17- recoge este principio liminar del derecho tributario que exige que todo tributo se derive de una ley emanada del Congreso, conforme a las prescripciones constitucionales (postulado usualmente bajo el conocido adagio "*nullum tributum sine lege*"). No se admite pues la génesis de un impuesto, si no es por medio de una ley<sup>20</sup>, en sentido formal y material.

Además, la ley tributaria debe tener inicio en la Cámara de Diputados. Es necesario que la norma legal defina los elementos sustanciales de la obligación tributaria: el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el método o sistema para determinar la base imponible, las alícuotas que se aplicarán para fijar el monto del tributo, las eventuales exenciones, y los supuestos infraccionales y sus sanciones<sup>21</sup>.

La jurisprudencia de la Corte Suprema, coincidente con este principio rector, tiene dicho que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones.<sup>22</sup>

<sup>20</sup> cfr. al art. 17 de la Constitución Nacional sólo el Congreso puede imponer las contribuciones que establece el artículo 4 del mismo cuerpo legal, las cuales integran el Tesoro de la Nación. Aquel artículo 17 garantiza, en su primer párrafo, la inviolabilidad de la propiedad, con lo cual, de su análisis integral se deriva que el fundamento del mismo se encuentra en la necesidad de proteger tal derecho de los contribuyentes

<sup>21</sup> cfr. Casas, José O. en "Estudios de derecho constitucional tributario", pág. 123, Bs. As. 1994

<sup>22</sup> Entre otros tantos precedentes, en la causa Eves Argentina S.A, Fallos: 316:2329 – considerando 10 y su cita- se dijo que: "La Jurisprudencia de esta corte ha establecido categóricamente que los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos,



En relación con este mismo principio, la Constitución Nacional en su artículo 99, inc. 3) establece un límite sobre las materias susceptibles de ser regladas mediante decretos de necesidad y urgencia. Dentro de ellas, la materia tributaria se encuentra expresamente excluida de la posibilidad de ser materialmente legislada por este tipo de reglamentos.

Finalmente, cabe destacar que el principio de legalidad tiene plena vigencia en materia sancionatoria y penal tributaria. Allí, la garantía se amplía y la Constitución, por medio de su artículo 18 establece, además de la necesidad de existencia de una ley en sentido formal y material al tipificarse contravenciones y delitos en materia tributaria, la irretroactividad de los tipos sancionatorios<sup>23</sup>.

### 3.2. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

La capacidad contributiva constituye otro de los presupuestos fundantes del derecho tributario argentino. Sirve como presupuesto legitimador del establecimiento de los impuestos por parte del Estado como deber de los ciudadanos a financiar el gasto público y, a la vez, como límite a ese poder, impidiéndole crear impuestos donde no hay capacidad contributiva actual, efectiva y real<sup>24</sup>.

Aunque la Constitución Nacional no lo consagra expresamente, se la considera inserta dentro de las garantías innominadas o implícitas (art. 33 C.N.).

Así, la capacidad contributiva opera como un límite al legislador a la hora de establecer los hechos imposables, ya que ella viene dada por la aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza que son elevados al rango de categoría imponible y que recién entonces legitiman la carga tributaria.

Se sigue de ello que la capacidad contributiva constituye un principio autónomo, que no requiere de un desarrollo legislativo que concrete su alcance y contenido, que posee por ello carácter operativo y que, en suma, su eficacia directa impide legitimar un impuesto allí donde no existe una capacidad contributiva presente, real y efectiva.

---

contribuciones y tasas (fallos: 155:290; 248:482; 303:245 entre otros), y concordante con ello, ha afirmado reiteradamente que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones”

<sup>23</sup> Salvo, claro está, que se trate de un supuesto de ley penal más benigna.

<sup>24</sup> Al respecto ha dicho la Corte Suprema que “La existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva es indispensable como requisito de validez de todo gravamen” y “que la afectación del derecho de propiedad resulta palmaria cuando la ley toma como hecho imponible una exteriorización de riqueza agotada antes de su sanción, sin que se invoquen, siquiera, la presunción de que los efectos económicos de aquella manifestación permanecen en la esfera patrimonial del sujeto obligado” (Fallos 271:7, consid. 10 y su cita; 321:2467, consid. 7º, entre otros). Por otro lado, es la doctrina que emerge de la causa “Navarro Viola de Herrera” (Fallos 156:48) la que entiende la capacidad contributiva como criterio de medición de la carga tributaria, y señala que la afectación del derecho de propiedad resulta palmaria cuando la ley estructura el hecho imponible teniendo en cuenta una manifestación de riqueza agotada con anterioridad a su sanción.

En tal sentido, ya en un precedente del año 1945, la Corte Suprema de Justicia de la Nación había señalado: *“La facultad de establecer impuestos es esencial e indispensable para la existencia del gobierno, pero ese poder cuando es ilimitado en cuanto a la elección de la materia imponible o a la cuantía, envuelve necesariamente, la posibilidad de destruir que lleva en su entraña, desde que existe un límite más allá del cual ninguna cosa, persona o institución tolerará el peso de un determinado tributo”* (in re: *“Banco de la Provincia de Buenos Aires v. Nación Argentina”*).

### 3.3.- LA NO CONFISCATORIEDAD DE LOS TRIBUTOS

La Constitución Nacional destierra la confiscación de manera terminante en su art. 17. Sin embargo, la confiscación allí señalada es la equivalente a una sanción penal, consistente en despojar al reo de todos sus bienes, concepto ese que, se ha resuelto desde antiguo, no es el que se refiere a la garantía constitucional de no confiscatoriedad en materia tributaria.

Por otro lado, la Constitución Nacional otorga a la propiedad máximo rango. La proclama enfáticamente como inviolable. Declara que nadie puede ser privado de ella sino en virtud de sentencia fundada en ley. Y prevé solamente dos órdenes de detracciones posibles: la expropiación, que debe ser por causa de utilidad pública, calificada por ley, y previamente indemnizada; y los tributos, que deben ser de los que se expresan en el art. 4 y sólo pueden establecerse por ley<sup>25</sup>.

Al respecto, desde antiguo tiene dicho la Corte Suprema que un impuesto es confiscatorio cuando insume una parte sustancial de la renta<sup>26</sup>, aunque también debe señalarse otra forma de confiscatoriedad originada en la irrazonabilidad del quantum de un tributo determinado. La existencia de esta “forma” de confiscatoriedad es unánimemente reconocida por la doctrina<sup>27</sup>.

<sup>25</sup> cfr. art. 99 inc. 3) de la Constitución Nacional.

<sup>26</sup> En este sentido, la Corte Suprema ha declarado la inconstitucionalidad de un impuesto inmobiliario provincial ya que en el caso se insumía una porción superior al 33% de la renta del inmueble de acuerdo a una adecuada explotación (cfr. Fallos 196-122). Algo similar ocurrió en el caso del impuesto sucesorio, cuando aquel excedía la tercera parte del acervo (cfr. Fallos 190-159). Asimismo ha tenido la Corte oportunidad de señalar que cuando el tributo provoca una *“lesión sustancial al derecho de propiedad”* (Fallos 210:1208), cuando *“absorbe una porción sustancial de los valores comprometidos”* (199:321, 205:131, 211:34, 235:883, 302:708), o bien cuando es *“extorsivo”* o *“desmedidamente absorbente”* (181:264, 185:12, 234:663), si resulta *“abusivo”* o no importa *“prudente equivalencia”* entre el beneficio que da lugar al gravamen y el monto de éste (210:78, 351, 374, 211:1221), cuando implica un *“desapoderamiento”* de bienes *“de magnitud desproporcionada con los valores comprometidos”* (254:320, 276:355, 279:278, 312:1987), cuando *“excede la capacidad económica financiera del contribuyente”* (312:2467), cuando resulta *“negatoria de la equivalencia de las prestaciones”* que es *“presupuesto de la justicia conmutativa”* (295:973, 298:466, 301:319, 312:377), a que tributo es inconstitucional.

<sup>27</sup> Entre otros, se pronuncia Casás cuando sostiene que: *“La garantía innominada de la razonabilidad importa, dentro de nuestro sistema constitucional, la interdicción de su contravalor, que es la arbitrariedad o simplemente la irrazonabilidad, en el ejercicio de las prerrogativas de los poderes públicos.*

*Desde el punto de vista legislativo se llena el recaudo de la razonabilidad si los medios adoptados para la consecución de los propósitos de tal poder del Estado son rectamente apropiados en todas las circunstancias, con lo cual lo razonable no se identifica necesariamente con lo oportuno ni lo conveniente, sino que requiere de un más preciso requisitos”* (Casás, José Osvaldo, en *“Presión fiscal e inconstitucionalidad”*, pág 109, Bs.As. 1992).

Esta visión del instituto, advierte que la confiscación no es exclusivamente una tacha cuantitativa, sino que se complementa, y potencia, con la legitimidad, integrada en este caso por la garantía innominada de razonabilidad.

El exceso en el monto del gravamen ha sido causal descalificatoria en innumerables ocasiones, como causal autónoma o complementaria<sup>28</sup>.

### 3.4.- PRINCIPIOS DE GENERALIDAD E IGUALDAD

Puede sintetizarse la conjunción de estos dos principios haciendo referencia a la extensión indiscriminada que la Constitución ordena para los tributos cuando se trate de sujetos en igualdad de condiciones. De modo reiterado, la jurisprudencia ha sostenido que la igualdad no refiere a una equivalencia idéntica sino de quienes están en *igualdad de condiciones*<sup>29</sup>

De ese modo, dos sujetos cualesquiera, que se encuentren en igualdad de condiciones jurídicas y fácticas - y en particular frente a igualdad de capacidades contributivas-, deberán soportar una tributación equivalente.

A su turno, la generalidad implica condición previa para la verificación del requisito de igualdad, no siendo admisible que una porción determinada de la población se soporte, en detrimento de otra una tributación determinada<sup>30</sup>.

Ambos principios tributarios a su vez incardinan el principio general de igualdad consagrado en la Constitución, que evita de plano el favorecimiento por cuestiones ligadas a privilegios personales, prerrogativas de sangre o títulos nobiliarios.

### 3.5.- DERECHO A UN DEBIDO PROCESO, DEBIDO PROCEDIMIENTO Y CONTROL JUDICIAL SUFICIENTE

Esta garantía se ve reflejada tanto en el marco del proceso judicial, como en el transcurso de la vía administrativa que lo precede.

Surge del principio sentado en el artículo 18 de la Constitución Nacional que establece que "*es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos*". De allí, del derecho de defensa, emanan de modo principal, todas las garantías explícitas ligadas al debido proceso y debido procedimiento.

28 Fallos 151:135, 198:270, 202:296, 205:403, 208:258, 213:467, 224:267, 226:408, 234:663, 297:236, entre otros.

29 De acuerdo a la constante jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia en la materia, cfr. Fallos: 179-86, 182-486, 1188-464, 191-460, 192-139, 199-268, 201-545, 205-199, 207-270, entre tantos otros precedentes. En ese sentido ha dicho la Corte Suprema que resulta admisible la formulación de categorías o diferencias, cuando la situación lo amerite, y de acuerdo a un criterio de razonabilidad (cfr. Fallos 175-199, 177-103, 184-592, 188-143, 192-139, 201-202, 209-28, 210-284, 210-500, 210-855).

30 Tal como tiene dicho la Corte Suprema entre otros, en Fallos 157-359, 162-240, 168-305, 172-102, 178-80, 178-231, 184-50, 188-403, 190-227.

Dentro del haz de garantías que se desprenden del artículo 18, en donde se sienta la inviolabilidad de la defensa, puede contarse además el acceso a la jurisdicción como una garantía básica.

La inviolabilidad de la defensa de la persona y sus derechos se compone a su vez de rubros diversos, según lo ha señalado reiteradamente la jurisprudencia y la doctrina. Entre ellos se cuentan: a) el derecho a ser oído. Dentro de este a su vez se incluye la posibilidad de exponer las razones de las pretensiones esgrimidas y de las defensas opuestas y la posibilidad de contar con defensa técnica, b) el derecho a ofrecer y producir pruebas y, c) el derecho a una decisión fundada, tanto en la instancia administrativa como en la judicial.

A su turno, las eventuales instancias administrativas vuelven operativos algunos derechos adicionales a favor del contribuyente - dentro del marco del derecho de defensa- entre ellos pueden señalarse a) el informalismo del procedimiento, b) la gratuidad del mismo y c) la posibilidad de articular recursos.

Vale destacar que estas garantías resulta plenamente operativas sin que resulte necesaria reglamentación alguna al respecto.

Debe aquí hacerse una aclaración.; el sistema tributario argentino -respecto de los impuestos nacionales- se basa en la autodeclaración que los contribuyentes realizan. Esta declaración puede ser objetada por el Fisco por medio de un procedimiento reglado denominado determinación de oficio, en el que rigen las garantías antes aludidas. Sin embargo, aquel procedimiento es revisable por órganos jurisdiccionales, tal como más adelante se verá.

### **3.6. LA SEGURIDAD JURÍDICA**

El principio de seguridad jurídica, intrínseco a la esencia del Estado de Derecho, ha recibido recepción jurisprudencial por la Corte Suprema, que le ha asignado jerarquía constitucional, como valor a ser protegido<sup>31</sup>.

## **IV.- TRATADOS INTERNACIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA**

### **4.1. RANGO CONSTITUCIONAL**

Previo a la reforma de la Constitución Nacional, resultó ardua materia de debate -incluso de pronunciamientos judiciales señeros- el rango legal que debía acordarse a los tratados internacionales.

La reforma de la Constitución de 1994 zanjó definitivamente la cuestión. Allí, por medio de la modificación al artículo 75, inciso 22) se le confirió rango constitucional a determinados tratados internacionales relativos a derechos humanos, entendiéndose los

---

<sup>31</sup> C.S.J.N. in re "Autolatina S.A. c. D.G.I.", sentencia del 27/12/1996.

postulados de aquellos como complementarios de los derechos y garantías reconocidos en la Constitución Nacional. La reforma establece que los demás tratados que fueran aprobados por el Congreso -con mayoría especial- gozaran de igual rango constitucional. Los restantes tratados cuentan con jerarquía supra legal, aunque infraconstitucional.

A modo de ejemplo, deben apuntarse las notas salientes de uno de los Tratados de rango Constitucional de mayor trascendencia: la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica).

Este Tratado, en consonancia con la garantía de defensa incluida en la Constitución argentina desde el año 1853 prescribe en su artículo 8º, inciso 1) que "*...toda persona tiene derecho a ser oída, con las 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*". Este pacto ha sido frecuentemente invocado por la doctrina para aseverar la pérdida de vigencia en el derecho argentino de la regla *solve et repete*, como impedimento del acceso a la jurisdicción.

El citado artículo 8º del Pacto de San José de Costa Rica reconoce, tal como se desprende de sus postulados un verdadero derecho subjetivo a favor de los contribuyentes a la tutela jurisdiccional efectiva de sus derechos. Su vez, dentro de la problemática de tutela jurisdiccional efectiva, una de las cuestiones más arduas a resolver resulta en que modo aquella protección se ve afectada por la obligación de ingreso previo del tributo (*solve et repete*). Aquí se genera una verdadera tensión entre los derechos del contribuyente y la posibilidad de que se vea alterado el normal flujo de percepción de la renta pública.

#### 4.2. TRATADOS DE PROTECCIÓN RECÍPROCA DE INVERSIONES

La Argentina ha suscripto tratados que protegen de modo recíproco la inversión con países determinados. En función de tales tratados, los inversores en Argentina que sufran trato discriminatorio pueden recurrir a tribunales arbitrales en procura de corregir tal situación.

Nuestro país lleva suscripto, hasta el momento, alrededor de 56 tratados, los cuales fueron aprobados mediante leyes del Congreso de la Nación. La mayoría de ellos fueron celebrados durante la década del '90.

Entre estos tratados pueden mencionarse los que la Argentina ha suscripto con: España, Francia, Estados Unidos de Norteamérica, Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, Alemania, Guatemala, Nicaragua, Federación Rusa, Portugal, Rumania, Perú, Bolivia, Bulgaria, Dinamarca, Países Bajos, Bélgica y Luxemburgo, India, Cuba, México, República Popular China, Austria, Canadá, Italia, Suecia, Suiza, Polonia, Chile, etc.

Estos tratados prevén mecanismos para dirimir controversias en materia de "inversión" a través de arbitrajes internacionales, que se realizan por medio de tribunales *ad hoc* o de tribunales constituidos bajo reglas específicas. Entre estos últimos, se encuentra el Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones (CIADI).

Este organismo fue creado por medio del Convenio sobre Solución de Controversias entre Estados y ciudadanos de otros Estados, celebrado en Washington el 18 de marzo de 1965. Argentina aprobó este Convenio por medio de la Ley N° 24.353. Actualmente ascienden a ciento cuarenta y dos (142) los Estados miembros.

El CIADI funciona dentro de la órbita del Banco Mundial y su sede se encuentra en Washington, aunque las partes, de común acuerdo, pueden fijar otro lugar para la substanciación del proceso.

Este organismo proporciona mecanismos y procedimientos para solucionar controversias por medio de la conciliación y el arbitraje entre Estados miembros e inversionistas que puedan ser considerados como nacionales de otros Estados miembros. El acceso a estos mecanismos y procedimientos es voluntario, pero una vez que se accede a ellos, no se puede desistir en forma unilateral.

En forma preliminar, deben promoverse Consultas Amistosas con el Estado receptor de la inversión, las que deben cumplir las formalidades necesarias para que el CIADI se encuentra habilitado para registrar el arbitraje.

Todas las partes contratantes de este Convenio que crea el CIADI están obligadas a acatar y ejecutar sus laudos arbitrales. Estos pronunciamientos son inapelables y sólo pueden ser aclarados, revisados o anulados por causales estrictas vinculadas a vicios del procedimiento o probidad de los jueces.

Actualmente, existen treinta y cinco (35) casos oficialmente en trámite en los que la Argentina es parte, algunos de ellos referidos a la materia tributaria. Ellos se dividen en dos grupos principalmente: aquéllos iniciados antes de la Emergencia Económica y los posteriores a la misma.

Si bien uno de los requisitos necesarios para acceder al CIADI es que la disputa surja directamente de una "inversión", nada impide que lleguen cuestiones de índole tributaria, si lo que se ha violado es alguna cláusula del Tratado de Protección Recíproca de Inversiones.

30 de marzo, 2005