

Hacia un Código Tributario del Siglo XXI a la luz de la experiencia guatemalteca y latinoamericana

Por Alberto Tarsitano

1. Preliminar

Hemos respondido con entusiasmo a la invitación del Instituto Guatemalteco de Derecho Tributario para participar en estas VII Jornadas Nacionales. Con la alegría, además, de comprobar que aquellas conversaciones preliminares, mantenidas hace una década, en Córdoba (Argentina), con los doctores Meléndez Amado, Donato Rodríguez y López Oliva, tuvieron en dicho Instituto una concreción tan inmediata como pujante. Pero también se agrega una razón adicional de satisfacción, de carácter personal, que revela los lazos de amistad y colaboración entre nuestros países. Mi maestro, con quien hice los primeros palotes en la disciplina, fue el doctor Pedro José Pagani, ex Presidente del Tribunal Fiscal de la Argentina. A principios de la década de los 70, él vivió y trabajó un tiempo en Guatemala, dentro del marco de un programa de la OEA para el fortalecimiento de la Administración tributaria. Pues bien, entremezcladas con el trabajo surgían las enseñanzas de vida, y así me fue transmitiendo el afecto por *la tierra de la eterna primavera*, por su cultura, por su historia; así como el interés por sus desencuentros y la búsqueda de la paz social, que son reflejo de muchas otras luchas de nuestros pueblos de la Patria Grande.

Con entusiasmo, digo, por la oportunidad del tema, expresada en un doble estímulo.

Por un lado, la relativa cercanía del Decreto 37-2016 del Congreso de la República, que, en términos de calidad normativa, coloca al país en la vía del estándar internacional sobre transparencia y protección de los derechos; en particular, con la incorporación de las garantías del contribuyente, el levantamiento del secreto bancario, la creación del tribunal administrativo fiscal y aduanero, y la especialización del fuero penal, entre otras medidas trascendentes. Ello permite que quienes fuimos invitados experimentemos la necesidad y hasta la ansiedad de transmitir nuestras experiencias en la búsqueda de la construcción del sentido vital de las instituciones. Asimismo, para alentar toda acción en procura de que la buena letra no quede en un racimo de buenas intenciones. Eso vinimos a hacer. No tenemos ninguna pretensión de academicismo. Ni queremos enseñar nada, solo compartir experiencias.

En segundo lugar, este año se cumplen cincuenta años de la presentación del Modelo de Código Tributario para la América Latina (OEA/BID), que inspiró, entre otros, el Código guatemalteco de 1991. Los autores de aquel texto, los doctores Carlos María Giuliani Fonrouge, Rubens Gomes de Sousa y Ramón Valdés Costa, habían declarado su intención de *fijar posición acerca de las grandes cuestiones*; y la primera de ellas era *consagrar principios jurídicos aplicables a las relaciones entre el fisco y el contribuyente, armonizando la eficacia administrativa con las garantías individuales*

consagradas en las respectivas constituciones (ver “Exposición de Motivos”, ap. “Consideraciones Generales”).

Los tres maestros citados habían asistido a las *I Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* (Montevideo –R.O.U.–, 1956), de las que también participaron, entre otros ilustres profesores, Dino Jarach y Juan Carlos Luqui (Argentina); Ernesto Flores Zavala (México); Aliomar Baleiro y Amilca de Araujo Falcao (Brasil), y algo novedoso, al menos para mí: dos profesores guatemaltecos de la Universidad de San Carlos, los doctores Edgar Alvarado Pineta (Hacienda Pública) y Enrique Chaluleu (Derecho Administrativo). Esa fue la generación que conformaron quienes, con justicia, merecen llamarse padres de la doctrina latinoamericana, y que impulsó fuertemente la codificación.

2. Las enseñanzas de la doctrina latinoamericana frente a los desafíos de la época

Las bodas de oro del *Modelo* merecen ser recordadas con algo más que la nostalgia. Sin duda, por la vigencia que este guarda en muchos temas y, además, por la correspondencia con los valores democráticos que establece. Pero también es una buena ocasión para revisar las legislaciones procesales concebidas en la América Latina del siglo pasado, a la luz de los desafíos y la realidad el siglo XXI: las posibilidades tecnológicas, la complejidad creciente del sistema tributario, los cambios en las Administraciones tributarias, y la aparición en escena de un contribuyente multinacional y un fisco global.

Ya en las *I Jornadas*, entre las conclusiones del Tema I “Autonomía del derecho tributario”, se consignó: 5. *Las normas jurídicas tributarias sustanciales, formales y procesales, deben ser agrupadas sistemáticamente en cuerpos jurídicos orgánicos.*

No obstante, fue en las *II Jornadas* (México, 1958), en las que se trató el Tema III: *La codificación del derecho tributario*; y se recomendó: 2. *Que se establezcan códigos tributarios en cada uno de los países latinoamericanos que fijen sistemáticamente y ordenadamente los principios generales del derecho tributario y que incluyan las normas procesales que garanticen los derechos individuales y permitan la adecuada aplicación de aquéllos.* 3. *Que esos códigos ofrezcan caracteres de permanencia, certeza y claridad, a fin de asegurar la estabilidad y conocimiento de las situaciones jurídicas que los mismos reglamenten.*

La codificación siguió siendo recomendada en las *XVI Jornadas* (Lima -Perú-, 1993); en tanto que, en las *XX Jornadas* (Salvador de Bahía -Brasil-, 2000), se decidió *sugerir a los países de la región mantener el Modelo de Código Tributario para América Latina como base de sus códigos y leyes relativos a la materia en todos los niveles de gobierno, sin perjuicio de efectuar las adaptaciones y actualización que se consideren necesarias, pero preservando la orientación de este Modelo, en resguardo de los aludidos principios de la tributación.* Y finalmente, se hizo lo propio en las *XXV Jornadas* (Cartagena -Colombia-, 2010).

Ahora bien, un código moderno debe actuar en dos escenarios. Lo dicho se basa en que es tan imperioso dar respuesta a los problemas nuevos como seguir lidiando con los problemas viejos, aunque no anacrónicos, que son maltratados u omitidos en la normativa vigente. O buscar la forma de asegurar valores y procedimientos de escasa vigencia práctica, víctimas de los males que suelen afectar la región: el autoritarismo, el populismo y la corrupción. Una evaluación en este terreno del comportamiento práctico de las normas arrojaría, seguramente en Guatemala como en la Argentina, avances y retrocesos¹.

No hace falta reiterar lo que tantas veces se ha dicho sobre la importancia de un ordenamiento metódico, simple, claro y completo. Un ordenamiento que conduzca a mejorar la calidad de la gestión administrativa, inducir el cumplimiento espontáneo, disminuir su costo y elevar la tutela jurisdiccional. Asimismo, se oriente a afianzar los valores de certeza, seguridad jurídica y confianza legítima de los contribuyentes. Sin embargo, sí se hace imprescindible insistir en que la redacción del mejor código no alcanza, por sí misma, para cumplir esos propósitos.

La dialéctica entre norma y realidad debería contribuir a que la experiencia acumulada estimulara los mecanismos para asegurar que aquellos principios y nociones generales tan conocidos, reiterados y mentados en los ámbitos académicos, adquieran eficacia práctica, con un aceptable nivel de concreción. La letra de la ley, por más que recepte los conceptos arrojados por la dogmática del derecho o la autonomía del derecho tributario, sirve de muy poco si los entes públicos no tienen la calidad o preparación adecuada, o actúan con desvío o abuso de poder. Por tal motivo, el diseño de las normas debería preocuparse por la competencia y formación de los organismos encargados de aplicarlos, y crear los mecanismos de control necesarios, asegurando que el controlado no se controle a sí mismo.

De todas formas, ni siquiera así se aseguraría nada. Pues, en definitiva, el siempre delicado equilibrio que se establece entre el Estado y el individuo es una lucha eterna entre las prerrogativas y las libertades, entre los poderes y las garantías, que no se resuelve en la letra de los textos, ni únicamente a través de las instituciones siempre influidas, de alguna manera, por los poderes de turno, sino que se cristaliza a partir de los valores, la cultura y la educación del pueblo.

¹ En la Argentina, no existe un código tributario nacional. Pero está la ley 11.683, sancionada a fines de 1932, bajo el nombre de "Procedimiento para la aplicación, percepción y fiscalización de impuestos", con la finalidad de acompañar los cambios impositivos derivados de la crisis de los años 30. A partir de la reforma de 1946, introducida por el Decreto 14.341/46, ratificado por la ley 12.922, el ordenamiento fue adquiriendo mayor expansión y rebasó su carácter procesal para ocuparse de cuestiones relativas al derecho tributario sustantivo y sancionatorio. En sus orígenes, constituyó un intento temprano y eficiente para superar la dispersión de normas existentes y sistematizar la relación jurídico-tributaria en sus aspectos generales, administrativos y procesales. Desde entonces, las sucesivas reformas fueron acompañando la evolución del sistema tributario nacional □y su creciente complejidad□ con cierta presentación metódica, pero nunca se concretó el anhelo de crear un código tributario nacional, orgánico y sistematizado. Existieron valiosos intentos de codificación parcial, como el anteproyecto de 1942, elaborado por el doctor Carlos M. Giuliani Fonrouge, y luego, en 1963, el proyecto redactado por el mismo autor. En el ámbito local, se destaca el proyecto de codificación completa de Dino Jarach para la Provincia de Buenos Aires (1947), aprobado por la legislatura en 1948, y que sirvió de modelo al resto de las provincias.

En consecuencia, el derecho constituye la más refinada herramienta de organización social. En tanto que el estado social y democrático de derecho es su mejor expresión. Y si hay un derecho democrático y social, ese es el derecho tributario, el que, a través del deber de contribuir en función del principio de la capacidad (presupuesto del poder de imposición, pero al mismo tiempo garantía individual) hace posible alguna redistribución de la riqueza y propicia la satisfacción de las necesidades mínimas de los sectores más vulnerables. El derecho a la salud, a la educación, a la alimentación, o todo estándar mínimo que acompaña la vida digna, no deberían ser solo abstracciones de las Constituciones y de los Tratados sobre Derechos Humanos. Sino que además, deberían encarnar el derecho subjetivo que se haga valer antes los gobiernos, pues existe un universo de obligados que ha financiado el universo de los carenciados. He aquí el punto de encuentro entre el ingreso y el gasto público, elementos que deben ser considerados con una visión unitaria por el derecho financiero como disciplina autónoma. Claro que ello debiera entronizar, en la sociedad, la conciencia -siempre esquiva y maleable- de individuos y empresa, que siguen resistiendo el dogma del juez Holmes: los impuestos son el precio de vivir en una sociedad civilizada (*in re Compañía de Tabacos Vs. Collector of Internal Revenue, 1927, 275 US 87*).

Toda reforma que haga pie en los principios generales del derecho tributario y en las garantías individuales debe partir de la Constitución Nacional, no solo porque la división de poderes constituye la premisa del orden jurídico formal de la Hacienda Pública, sino porque no existe un mejor instrumento para conciliar los valores e intereses subyacentes a la relación jurídico-tributaria.

Ciertamente, el deber de contribuir, que la Constitución de Guatemala expresamente recepta en el artículo 243, es la base de toda relación jurídica tributaria entendida como “relación de derecho”, según la difundida visión de Hensel. En ella, los contribuyentes y la Administración se someten por igual al imperio de la ley, y se eliminan la discrecionalidad y los privilegios del Estado. Por oposición ideológica, la concepción de la “relación de poder” marca el predominio del Estado sobre el individuo y su libertad. Como nos enseñó el maestro Eusebio, la codificación conlleva la elección del molde o esquema conceptual del tributo, y remite a una forma de relación jurídica entre el Estado y los ciudadanos. El tipo de relación jurídica influye, de manera abierta o sutil, los modelos de codificación. Un ejemplo negativo de ello es el Modelo de Código de CIAT, de 1997, que tantas reacciones levantó en los ámbitos ilustrados, al extremo de que el ILADT dedicó a ese tema las XXV Jornadas de Bahía (Brasil, 2000). Ha sido un signo saludable el hecho de que el nuevo Modelo presentado por el CIAT, en 2015, superara aquel cuestionado antecedente, elaborando un valioso documento que puede servir de inspiración a las futuras codificaciones de la región.

Todo código debería establecer su orientación respondiendo a un grupo de preguntas aparentemente sencillas, como las siguientes: ¿Qué interés se pretende proteger? ¿La decisión normativa influirá sobre los comportamientos de los contribuyentes y administraciones fiscales? ¿Es deseable o justa esa influencia? ¿Hay conflicto con el régimen jurídico general? ¿A qué tipo de contribuyente nos dirigimos: ¿a los individuos, a la pequeña empresa textil, a la maquila o a la gran empresa multinacional? ¿Es posible un código “eficiente” a través del cual todos ganen? Esta última posibilidad podría ser negada bajo el método del análisis económico del derecho como ejercicio para ponderar las decisiones de la política legislativa, ya sea bajo la

noción de “eficiencia” economicista de Pareto (favorecer a unos y ser neutral sobre otros), Coase (los beneficiados negocian el costo con los perjudicados) o Kaldor-Hicks (los beneficiados compensan a los damnificados).

Las propuestas y los lineamientos que aquí se presentan deberían pasar a formar parte de un nuevo ordenamiento denominado “Ley General Tributaria” o “Código Tributario Nacional”, dando cuenta del contenido que excede los aspectos procesales para recalar, con orden metódico, en los temas generales y en los aspectos administrativos, jurisdiccionales y contravencionales.

Como puede advertirse, estas reflexiones trascienden el ámbito al que fueron dirigidas originariamente, pues la estructura común que asumen los códigos tributarios en América Latina vuelve estos temas universales y a menudo urgentes.

La tarea aborda muchos temas; algunos, viejos conocidos; y otros, cuya potencialidad apenas se vislumbra, desde el poderoso faro de luz que ilumina el puerto de llegada: la doctrina reunida en las distintas Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) y el Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL).

3. Cuestiones relevantes

Entre la multiplicidad de temas insoslayables que arroja la ponderación crítica de un código o una ley general tributaria bajo el prisma de su eficacia para regular una realidad compleja, nos detendremos en ciertas cuestiones relevantes para la aplicación de la ley.

3.1 La cláusula general antiabuso

En nuestro continente y de manera general existe una confusa delimitación de las categorías de economía de opción, elusión y evasión. A ello se suma la nueva tendencia, proclive a cuestionar los esquemas de planificación fiscal, que siendo inobjectables, desde la perspectiva legal, contrarían ciertos deseos o preferencias de los gobiernos. Se parte de la base, por ejemplo, que no deberían evitarse los impuestos en los países donde se desarrolla la cadena de valor, y por ello no se tolera la migración hacia centros de dirección o producción ubicados en jurisdicciones que ofrecen una competencia fiscal nociva como resultado de sus bajas tasas sobre ganancias. El programa BEPS parece encaminado a enfrentar lo que se denomina “planificación fiscal agresiva”, y algunos países desarrollados ya propician acuerdos con las grandes compañías para establecer una “relación cooperativa” que considera, entre otras coincidencias, ciertos niveles de presión tributaria garantizada a cambio de seguridad jurídica.

El camino hacia la decisión política con este alcance a ha sido abonado con muchos años de una *sustancia* asociada sin mucha precisión a la *realidad económica*, mezcla que se agita desde la Administración tributaria como un fantasma al que el contribuyente le teme, por la misma razón que se les teme a los fantasmas: por su falta de corporeidad. La compartida necesidad de prevenir o corregir conductas desviadas no debería traer aparejada los excesos de calificación que dieran por resultado la extensión impropia del hecho imponible. Pero su disponibilidad, para el común de los funcionarios administrativos, normalmente inclinados hacia la visión recaudatoria, condujo, en la práctica, a desnaturalizar la fórmula legal antielusiva. No es extraño que el fisco exagere las posibilidades de calificación, siendo tantas las dificultades para diferenciar economías de opción y situaciones gravadas, bajo la referencia de una sustancia discordante con su forma jurídica. Y, ya sea por ignorancia o por simple afán recaudatorio, ponga en juego un peligroso divorcio de medios y fines, cuyo resultado práctico se traduce en incidir supuestas capacidades contributivas carentes de tipificación legal.

En términos generales, los fiscos recurren al principio con más frecuencia que con propiedad. Esto, a su vez, genera en los contribuyentes una autorrestricción en el uso de esquemas fiscales de ahorro, como resultado del temor a enfrentar las consecuencias de un pleito, muchas veces más gravosas que el impuesto que se quiere evitar. En un terreno propicio, por la gran confusión que reina en las ideas, lo malo no es que se dude en aplicar el principio en los casos difíciles, sino que se lo emplee para introducir una dicotomía artificial entre forma y contenido, como si le hubiera sido dada al contribuyente la deidad de Proteo². Así, no es extraño observar un manejo discrecional de las facultades y de los límites al poder de calificación de los hechos, y se derivan de ello graves consecuencias que, incluso, se extienden al campo penal.

En general, las normas domésticas no han tenido, por parte de los aplicadores de la ley, un desarrollo conveniente que sirva para ordenar las acciones del fisco y el contribuyente; ni han constituido una herramienta útil para prevenir los excesos de uno y de otro; ni sirvieron para distinguir, con alguna eficacia, entre aquellas categorías de economía de opción, elusión y evasión, o para fijar sus consecuencias en el campo tributario, contravencional y penal.

Desde hace muchos años, hemos tenido una postura en favor de aplicar a estos temas los criterios de interpretación y calificación jurídica proporcionados por la dogmática general³.

² Alude al dios fabuloso de la mitología griega, a quien se le atribuyó la facultad de poder cambiar de forma a su antojo.

³ ³ Puede consultarse nuestros trabajos en www.albertotarsitano.com.ar: “El principio de la realidad económica y el exceso de la potestad calificadora del fisco”, en *Protección Constitucional de los Contribuyentes*, EDUCA, Marcial Pons, Barcelona, 2000; “La realidad económica y la calificación jurídica en la interpretación de la ley tributaria”, *Suplemento Tributario de El Derecho* 27/6/02; “Interpretación de la ley tributaria”, Capítulo V, Tomo I, Vol. 1, en *Tratado de Tributación*, en conmemoración del 50º aniversario de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Ed. Astrea, Buenos

El proceso de interpretar la ley presupone la *calificación jurídica*; es decir, la incorporación de la situación de hecho en el juicio hipotético descrito en la norma. Tal proceso considera dos momentos sucesivos: la comprensión del texto genérico y la determinación cierta de los hechos que caen bajo el alcance de la ley. La circunstancia de que esos hechos estén constituidos o expresados por actos y negocios jurídicos, instrumentadores de manifestaciones de la vida económica, agrega una complejidad adicional a la interpretación tributaria, aunque no modifica su naturaleza. Tratándose de obligaciones tributarias, el principio de legalidad actúa como eje de la relación jurídico-tributaria. Esta concepción de la obligación tributaria impone límites muy concretos al intérprete, pues la ley no es una mera directiva de origen constitucional, sino que es la que fija la totalidad de los elementos del hecho imponible.

En cuanto a la calificación del presupuesto de hecho, la reconducción hacia el hecho imponible aparece supeditada a la utilización de formas jurídicas inadecuadas para reflejar la cabal intención de las partes. La preceptiva plantea el interrogante acerca de qué se considera una forma jurídica inadecuada; y la respuesta se deriva de la naturaleza jurídica de los actos y los contratos, toda vez que la licitud o la ilicitud, en el terreno tributario, deriva de la licitud o por la ilicitud de la conducta en el conjunto del ordenamiento. De ello se sigue que, para luchar contra la elusión, no es indispensable la existencia de una cláusula general antielusiva o antiabuso, pues ese rol bien puede ser suplido por instituciones del derecho civil (ya incorporadas por extensión al derecho común, privado y público), que fulminan las anomalías negociales derivadas de un mal uso de la causa típica del propio negocio jurídico, tales como el fraude de ley, el negocio jurídico indirecto, el abuso de derecho, el principio general de la buena fe y la simulación.

Lo dicho lleva a afirmar que la “elusión” no es un producto derivado de la existencia de un “conflicto” entre la norma tributaria y la norma civil (o la autonomía de la voluntad privada y la voluntad de legislador), con el error de considerar que dicho conflicto entre situaciones “lícitas” se dirime en favor de la prevalencia de la ley tributaria, basada en un alcance teleológico de sus términos. Una manera usual de

Aires, 2003; “Las formas jurídicas inadecuadas en el Derecho Tributario y en el Derecho Penal Tributario”, en *Suplemento de Derecho Económico de La Ley*, febrero 2004.; “Economía de opción, elusión y evasión”, en *Suplemento Tributario de El Derecho*, septiembre 2004; *La Evasión y Elusión Fiscal, Normas Anti-Elusivas*, “Presentación a la luz de la experiencia argentina”, *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, Ediciones tributarias Latinoamericanas, Caracas, Venezuela, 2006; “La cláusula antiabuso en el derecho tributario. ¿El fin de la elusión?”, *Revista Derecho Fiscal, Lexis Nexis*, N° 1, Buenos Aires, marzo/abril 2007; “Presupuestos, límites y consecuencias de la recaracterización tributaria de los actos jurídicos”, en *Interpretación Económica de las normas tributarias*, Coordinador José Osvaldo Casás, Ed. Abaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2004, págs.79 y ss.; “Teoría de la interpretación tributaria. *El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI. (En homenaje al L Aniversario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario)*, Tomo I, Coordinadores César García Novoa, Catalina Hoyos Jiménez, Marcial Pons, Barcelona, 2008.; El Tribunal Fiscal de la Nación y la Cláusula General Antielusiva”, en *Tribunal Fiscal de la Nación, a los 50 años de su creación*, Vol. II, Edición, Buenos Aires, 2010; “El desafío de construir una doctrina antielusión. A propósito de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario”. EN: *Tribunal Fiscal: 50 años de justicia, institucionalidad y transparencia*. T. I, Tribunal Fiscal del Perú, Lima, 2014.

enfocar estos términos es bajo la dicotomía sustancia/forma, asociando la primera a una realidad económica prevalente. Estas visiones son inexactas, pues olvidan que todo negocio jurídico es forma y es sustancia, integradas. El derecho no es una cáscara vacía de contenido, y sus categorías contractuales traducen un claro sentido económico social asociado a su tipicidad. Esta breve reflexión debería prevenir, por ejemplo, una extensión inadecuada al artículo 6 del Código de Guatemala, asignándole una función antielusiva que dicha norma no posee.

Quizá, una cláusula general antielusión o antiabuso ayude al intérprete en la tarea de calificar jurídicamente. Ayuda limitada, por cierto, pues estas cláusulas, por su mismo carácter genérico, siempre recalcan en expresiones de condena a formas jurídicas “artificiales”, “inadecuadas”, “impropias” y similares, cuya extensión viene dada, es muy claro para nosotros, por la adecuación de tales figuras a su “causa típica”, entendida como la función económico-social que el derecho objetivo le adjudica.

Las redacciones de este siglo de la cláusula general antielusiva o antiabuso (Ley General Tributaria española, artículo 15 □2003□; Código Tributario de Perú, Título preliminar, artículo XVI □2012□; Modelo CIAT/BID/GIZ, art. 11 □2015□) suelen incorporar un doble test. Por una parte, la existencia de actos o negocios jurídicos que, considerados de manera individual o en su conjunto, sean inadecuados, impropios, artificiales, para la obtención de un resultado económico. Por otro lado, se agrega el requisito de que los actos inadecuados (o impropios) no produzcan efectos económicos o jurídicos relevantes ajenos al ahorro impositivo.

Esas mismas legislaciones incorporan la simulación como un caso particular, lo cual contribuye a distinguir entre elusión y evasión.

Es necesario, pues, receptar criterio crítico las tendencias y las experiencias existentes en el derecho comparado de raíz latino continental, así como cierta tradición de la doctrina latinoamericana, que, aunque no consolidada aún, marca el rumbo hacia el valor de la justicia material, atribuyendo la predominancia de la sustancia sobre su cauce formal como construcción de derecho, y haciendo valer el contenido real tanto a favor del Fisco como del contribuyente.

3.2 Utilización de tecnologías electrónicas, informáticas y telemáticas

Los regímenes positivos carecen de un marco legal adecuado para encuadrar las técnicas y los medios electrónicos, informáticos y telemáticos, que son empleados cada vez con mayor intensidad por las Administraciones tributarias.

En la actualidad, buena parte de las funciones de verificación y fiscalización que vincula al fisco con los contribuyentes se expresa por medios electrónicos. Las herramientas tecnológicas e informáticas han influido sobre el modo de cumplimiento de las obligaciones del contribuyente, en un amplio rango que incluye deberes de información, emisión de facturas, sistemas de retención y percepción, pagos anticipados, presentación de declaraciones juradas e intercambio de información con los fiscos locales, entre otras situaciones. En la Argentina, finalmente, la Administración

Federal de Ingresos Públicos posee una formidable base de datos económicos relativos a personas y empresas.

Sentado lo anterior, la regulación legal debe considerar los siguientes elementos:

1. Compatibilidad de la eficiencia del fisco con las garantías del derecho de los contribuyentes;
2. Flexibilidad impuesta por la evolución tecnológica;
3. Preparación de los obligados para cumplir con las acciones requeridas.
4. Autenticidad, características y equivalencia del documento emitidos por medios electrónicos, informáticos o telemáticos con el documento original.
5. Procesos de digitalización que garanticen la autenticidad, la integridad y conservación del documento imagen.
6. Obligación de conferir vista del expediente electrónico y expedir copias en papel de cualquier clase de documento electrónico, ya sea original, imagen electrónica de original o copia, realizando su cotejo un funcionario público.
6. Control externo de los niveles de seguridad (acceso), confidencialidad y uso de la base de datos de la agencia de recaudación.

En las actuaciones de fiscalización y en los procedimientos administrativos, los expedientes podrán tener carácter electrónico, total o parcialmente, siempre que los documentos y archivos que los integren reúnan las características necesarias para su validez y eficacia, lo cual exige incorporar el uso de la firma y los certificados electrónicos.

3.3 Acuerdo conclusivo en sede administrativa

El modelo de Código del CIAT recoge, en el artículo 133, mecanismos alternativos de solución de conflictos entre la Administración y los obligados tributarios. La finalidad de esta norma es propiciar una mayor igualdad entre las partes, reducir la litigiosidad y mejorar la seguridad jurídica. Se entiende, además, que el mecanismo obedece al principio de buena fe en las relaciones entre la Administración y los contribuyentes.

Esta figura no debe ser confundida con la disponibilidad del crédito fiscal o la transacción, lo que está prohibido bajo nuestro sistema constitucional. El Estado no renuncia a nada, sino que se produce, bajo ciertas circunstancias, un acuerdo sobre el alcance de los hechos. Esto implica admitir que, en determinados casos, la concreción y cuantificación de la obligación tributaria está referida a la plataforma fáctica. Por ello, la posibilidad de lograr un acuerdo entre administración y obligado se podrá dar cuando, para la elaboración de la propuesta de regularización, deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados; cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos para la correcta aplicación de una norma o cuando sea preciso realizar valoraciones o estimaciones, o mediciones de datos, elementos o características.

El acuerdo conclusivo debería ser homologado ante un órgano independiente de la administración tributaria.

La experiencia ha demostrado ser exitosa en sistemas jurídicos comunes a Latinoamérica (vbg. México).

3.4 Defensor del obligado tributario

El art. 76 del Modelo de Código del CIAT establece que se podrá crear la figura del Defensor del Obligado Tributario como una entidad pública independiente de la Administración, con el fin de garantizar la oportuna atención, el respeto a los derechos de los obligados y la imparcialidad.

Las *XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* (Salvador de Bahía, 2000), en el Tema I: “Derechos Humanos y Tributación”, recomendó: *9. Debe establecerse como órgano independiente con plena autonomía funcional, el Ombudsman o Defensor del contribuyente, cuya misión especial será la tutela de los derechos de los sujetos pasivos u obligados ante hechos, actos u omisiones de la Administración en materia de obligaciones tributarias.*

Debe tratarse de un ente independiente de la Administración a fin de que pueda garantizar la imparcialidad. Su función debería ser la de velar por el respeto de los derechos de los obligados.

Los servicios del Defensor deberían ser accesibles para todos los contribuyentes, y este podría intervenir en todas aquellas cuestiones excluidas de la competencia del Tribunal fiscal administrativo, incluidos los acuerdos conclusivos indicados en el punto precedente.

Una institución análoga, con mucho éxito en México, es la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Como antecedentes, también pueden citarse la creación, en España, del Consejo para la Defensa del Contribuyente (Ley General Tributaria, artículo 34.2); y en Italia, la figura del Defensor del Contribuyente (Ley 212/2000).

Guatemala ha creado por el Decreto 37/2016 el tribunal administrativo fiscal. Su eficacia, dependerá de su profesionalidad e independencia. Es fundamental, pues, asegurar las condiciones para que los miembros puedan ejercer con libertad el cargo. En este terreno, la experiencia argentina, con el Tribunal Fiscal de la Nación vigente desde el año 1960, también integrado por abogados y contadores públicos, es un buen ejemplo de cómo un tribunal administrativo especializado puede ser un referente confiable para el fisco y los contribuyentes.⁴

⁴ Ver en www.albertotarsitano.com.ar: "El Tribunal Fiscal de la Nación; Origen, Naturaleza y Características del contencioso tributario en sede administrativa", Errepar, *Doctrina Tributaria*, 1986. 1^{ra} Parte: T V, pág. 100; 2^{da} Parte: T. V, pág. 128.

3.5 *Armonizar los procedimientos contencioso administrativo y penal tributario*

En la Argentina, no existe prejudicialidad de la cuestión administrativa sobre la acción penal, lo cual provoca un paralelismo de procesos que, ante la falta de conciliación de sus recíprocas influencias, genera la posibilidad de sentencias contradictorias.

La materia ha sido fruto de encendidas polémicas y jurisprudencia también contradictoria.

Previamente, tanto para interpretar la ley vigente (en la Argentina o en Guatemala) como para fijar el rumbo de la política legislativa, cabe realizar una aclaración importante. La observación está referida al alcance que cabe asignar al término “prejudicialidad” de la cuestión civil sobre la penal.

En su sentido técnico jurídico, las cuestiones prejudiciales en materia penal son aquellas previstas expresamente por la ley, y cuya resolución por otro juez causa estado respecto de la existencia o no de algún elemento del delito.

Desde esa perspectiva, está claro que la sustanciación del procedimiento administrativo no constituye una cuestión prejudicial a la investigación o al juzgamiento del delito. Así era antiguamente en el sistema argentino, en tanto requería, no solo la existencia previa de una determinación de oficio, sino que ella adquiriera estado de firme en sede judicial. Ello produjo como resultado que, cuando las causas finalmente se concluían (siete o diez años luego de iniciadas), por lo general, ya se encontraba prescripta la acción penal.

En este sentido, cabe recordar que la determinación de la deuda por parte del organismo recaudador resulta totalmente revisable por el juez interviniente, cuyas facultades jurisdiccionales tienen jerarquía constitucional otorgada al Poder Judicial de la Nación y no pueden ser condicionadas por las decisiones de los organismos dependientes del Poder Ejecutivo. A ello cabe agregar que la naturaleza misma de los procesos de que se trata (administrativo y penal) impide aquel condicionamiento pues la potestad de revisión por parte del tribunal resulta ser un resguardo para el imputado de modo tal que el juez natural de la causa –imparcial e independiente- revise los actos administrativos.

Entonces, la discusión no se plantea tanto en términos de “prejudicialidad” técnica sino, concretamente, en términos de “precedibilidad”. Y, con este alcance, en torno a la necesidad de establecer, en qué medida, la jurisdicción extrapenal subordina, condiciona o restringe el juzgamiento penal, con su efecto de paralizar o suspender las actuaciones a la espera del resultado en la otra sede, o limitar las pruebas o su valoración, en la propia.

Nos parece importante una advertencia. Si se analiza la situación desde el plano valorativo, la no prejudicialidad civil es una garantía de defensa de la persona, la que no verá predeterminado su destino por una decisión administrativa, cuya importancia no se niega pero que, de ninguna manera, es definitiva del quiebre penal⁵. La función de la autonomía penal, como garante de la libertad y el debido proceso, es, a menudo, rebasada; sin embargo, por la percepción de que el mero inicio de una causa penal -aun en ciernes, el estado de quien solo recibe una denuncia- es experimentada como una pena en sí misma, a lo que se suma la desconfianza sobre la versación de los jueces para establecer la antijuridicidad extrapenal. Esa percepción no oculta una evidencia: los procesos administrativos no pueden ser la llave del proceso penal ni, mucho menos, predeterminarlos, no solo porque así se concluye desde el plano dogmático, sino porque la realidad demuestra, en no pocos casos, que ese poder, en manos de funcionarios fiscalistas o corruptos, se transforma en una herramienta extorsiva de formas más o menos explícitas.

Como problema derivado de la cuestión de la precedencia, surge el inconveniente relativo a la influencia de la decisión y las pruebas producidas durante la fiscalización administrativa, y el proceso de determinación de oficio.

En ningún caso, la presunción de legitimidad del acto administrativo, incluido el consentimiento efectuado por el interesado, podría ser trasvasado al proceso penal, y únicamente, debe constituir un elemento más en la formación de la convicción del juzgador, entre las restantes evidencias colectadas en sede penal para establecer la inmaterialidad del injusto penal. La conclusión es clara cuando se repara en que la determinación de oficio tiene carácter meramente declarativo, pues la obligación tributaria y, por ende, la condición de obligado nace por la verificación del hecho imponible con independencia de la determinación.

Una línea doctrinaria y jurisprudencial argentina sostiene -bien que con cierto apego a la letra de la *ley penal tributaria*- que la determinación de oficio es, al menos, una condición de precedencia de la acción penal. Ya no se trata de una cuestión prejudicial sino de un requisito para la propuesta de ella.

En resumidas cuentas, diremos que hoy, la jurisprudencia argentina predominante se inclina a sostener que no es necesaria la existencia de una determinación de oficio para que proceda la acción penal, ni que lo decidido en ella vincule al juez penal. No se distingue, a tal efecto, si la denuncia es formulada por los organismos de recaudación, por un tercero o se opera de oficio por el Ministerio Público. Esta postura recibe el fuerte apoyo de la caracterización del Ministerio Público como titular de la acción *puniendi* del Estado y de las facultades amplias y exclusivas

⁵ Cf. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, entre muchos otros: Sala B, Regs. 116/2003 y 99/2017 y Sala A Regs. 674/04 y 27/2015

del juez penal para la investigación material de los hechos, y el juzgamiento y la sanción de los delitos tributarios.

En un estadio superior, la jurisprudencia argentina ha sido vacilante acerca de si es legítimo *el procesamiento* con base en la determinación de oficio, pero alineado con lo dicho anteriormente, parece reafirmarse la tendencia a excluir esa posibilidad.

Por nuestra parte, pensamos que está bien ratificar la función autónoma, plena, del Ministerio Público y la justicia penal frente al delito fiscal. Pero con una única condición: si la denuncia ha sido formulada por el fisco, la convicción administrativa sobre la presunta comisión del delito requiere, al menos, la existencia de una determinación de oficio, con el entendimiento de que dicho acto administrativo es el que perfecciona la “voluntad administrativa” y, como tal, resulta necesario para dotar de seriedad y estabilidad a la denuncia de la Administración tributaria. En definitiva, tampoco debe perderse de vista que, concebido el delito tributario como una figura de resultado que se concreta en un *detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva* (Cf. Artículo 358, código penal guatemalteco), la concreción de la pretensión fiscal puede constituir un elemento integrador de la antijuridicidad material referida a la lesión del bien jurídico. El juez penal asume, previamente a la adecuación típica penal, la calificación de la antijuridicidad civil, la cual se presenta en un momento lógico y cronológico anterior, y, sin perjuicio de todo lo dicho, la determinación de oficio le arrima un elemento de análisis útil.

Esta tesis podría encontrar cierto reparo en legislaciones como la guatemalteca, cuyo Código Tributario obliga a la Administración tributaria a denunciar inmediatamente un hecho que se presume delictivo, sin perjuicio del cobro de los tributos adeudados al fisco (Cf. artículo 70, Código Tributario). Sobre dicha base, la Corte de Constitucionalidad (Causa 743/2007) decretó la inexistencia de toda precedencia de la cuestión administrativa sobre el delito de defraudación tributaria.

En suma, podríamos concluir, junto a Pampliega: (i), en que la determinación no vincula al juez penal, en cuanto a sus valoraciones e interpretaciones jurídicas; (ii) que puede predicarse la necesidad de que exista una pretensión fiscal exteriorizada en la determinación, al menos para dictar la condena penal; (iii) que la determinación de oficio no es prueba que pueda admitirse de modos aislado⁶.

Es evidente que la vía recursiva y la judicial deben guardar alguna clase de conciliación para evitar el escándalo jurídico de sentencias contradictorias. Imagínese como la posibilidad de un proceso penal en que se dispuso la prisión preventiva de un procesado o en el cual hasta recaer condena, y en sede civil, se decide la inexistencia de la pretensión fiscal. Un *strepitus fori* patente y gravísimo. En la Argentina, esta clase de

⁶ PAMPLIEGA, Ignacio M.; “Algunas cuestiones sobre el principio de inocencia y la defensa en juicio en Procesos por infracción a la Ley 24.769” en Revista *de Derecho Procesal Penal*, 2006-2, Rubinzal Culsoni Editores, Buenos Aires, p.382.

situación encuentra un remedio tardío mediante una vía excepcional: el recurso de revisión con base en la inexistencia de la obligación sustancial⁷.

Una manera de prevenir el escándalo jurídico, o, siquiera, de acotarlo sustancialmente, es suspender la causa penal hasta que la determinación de oficio haya quedado firme, al menos en sede administrativa, sea por recurso ante la propia agencia tributaria o por recurso ante el Ministerio de Finanzas que ejerce poder de revisión sobre sus decisiones.

Finalmente, agregamos que, de modo inverso, en la Argentina, existe solo una “prejudicialidad” referida a la materia contravencional, pues, en caso de iniciarse en sede penal la investigación de un delito, la autoridad administrativa que tramita la cuestión técnica no puede aplicar multas hasta que recaiga “sentencia definitiva en sede penal”, en cuyo caso, debe aceptar las conclusiones sobre los hechos producidos en dicha sede (artículo 20, *in fine*, ley 24.769). En la materia sustantiva, la ley 24.769 dispone la concurrencia de las penas privativas de la libertad por ella fijadas con las sanciones administrativas (artículo 17).

3.6 La derogación del solve et repete: el ejemplo de Guatemala

Finalmente, deseamos cerrar esta ponencia destacando la ejemplaridad de la Constitución Nacional de Guatemala.

La doctrina latinoamericana posee una antigua y consistente postura en favor de la eliminación del *solve et repete* en materia tributaria, ya sea como recaudo previo a la proponibilidad objetiva de la acción judicial (*solve et repete* estricto) o como posibilidad de ejecutoriedad del acto administrativo apelado en sede judicial (*solve et repete* atemperado).

El MCTAL de 1967, en el Título V: “Contencioso Tributario”, capítulo I, “Acción ordinaria”, propuso eliminar el pago previo de los tributos sanciones para su revisión judicial, explicando: *La Comisión estima de gran trascendencia la no exigencia del pago previo o solve et repete, como requisito o presupuesto de la acción (art. 177). El odioso solve et repete, según calificación de autorizada doctrina, constituía un medio utilizado frecuentemente para encubrir la arbitrariedad administrativa y hace ilusoria la defensa del contribuyente (...) Los peligros que ofrecería tal supresión desaparecen con la organización de un sistema coordinado de medidas cautelares y de ejecución, independientes de la prosecución de la acción ordinaria sobre la procedencia del crédito fiscal.*

El ILADT, desde las II Jornadas de Derecho Tributario (México, 1958), al tratarse el tema “El proceso contencioso tributario”, concluyó: *6. Debe eliminarse como requisito de procedencia, tanto en la interposición de recursos administrativos como en el ejercicio de la acción contenciosa, el pago previo de los tributos, sin perjuicio de las garantías que fueren necesarias en los casos en que exista riesgo de incumplimiento del crédito fiscal.*

También, en las VII Jornadas Luso Hispano Americanas de Estudios Tributarios (Pamplona, 1976), al considerarse el Tema II “Impugnación de las decisiones administrativas en materia tributaria en vía administrativa y jurisdiccional”, se sostuvo en los considerandos: *16. La interposición y decisión de recursos o acciones no deben estar condicionadas al pago previo de la obligación impugnada, ni a ningún otro requisito que no tenga relación directa con el objeto del recurso o acción que se deduce. // 17. La administración podrá ejecutar el crédito que resulte a su favor de sus resoluciones firmes o definitivas, independientemente de la existencia de recursos o acciones jurisdiccionales. Pero, la ejecución del crédito deberá ser suspendida a pedido de parte, mientras se encuentre en trámite el proceso de conocimiento correspondiente, siempre que el crédito fiscal esté suficientemente garantido.*

Posteriormente, en las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, reunidas en Lima (Perú), en 1993, al debatirse el tema I: “El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo”, se recomendó: *4. La supresión de la regla “solve et repete” y de cualquier otro obstáculo al acceso incondicionado e inmediato de todas las personas a la tutela jurisdiccional, así como la posibilidad de suspensión del acto impugnado, son necesarios para la igualdad de las partes.*

A su vez, las Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos (Lima -Perú-, 1989) declararon: *Que 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.* (Anales de las Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos, cita, pp. 182 y 183).

Luego, en las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Salvador de Bahía, 2000), con motivo del tratamiento del Tema I: “Derechos humanos y tributarios”, se recomendó: *5 e) Prohibición del “solve et repete” en todas las instancias.*

En suma, debe eliminarse la regla *solve et repete* como recaudo para la revisión de los actos administrativos en sede administrativa y judicial, sin perjuicio de contemplar las garantías de pago del contribuyente que aseguren la percepción del crédito fiscal.

Guatemala puede mostrar un ejemplo muy positivo al continente: la Constitución de la República ha encumbrado el libre acceso a la jurisdicción como garantía del derecho del contribuyente en el artículo 28, que dice: *En materia fiscal, para impugnar resoluciones administrativas en los expedientes que se originen en reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá al contribuyente el pago previo del impuesto o garantía alguna.*