

**EL CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD ESTÁ VIVO EN LA ARGENTINA.
A PROPÓSITO DE SENDAS SENTENCIAS DE LA CORTE SUPREMA DE LA
NACIÓN**

Por el Dr. Oswaldo H. Soler

La Corte Suprema de Justicia de la Nación en sendas sentencias del 15 de junio del corriente año, resolvió declarar la inconstitucionalidad de un par de iniciativas adoptadas hace un tiempo por el Estado Nacional.

1. Embargos sin intervención judicial

En la causa "AFIP c/ Intercorp S.R.L. s/ejecución fiscal" se pronunció en tal sentido con relación al régimen establecido en el art. 92 de la ley 11.683, en cuanto otorga a los funcionarios del organismo recaudador la potestad de disponer y trabar unilateralmente medidas cautelares, en la medida en que no se adecua a los principios y garantías constitucionales de la división de poderes, la defensa en juicio y la propiedad. Agregando que no resulta admisible que a la hora de establecer procedimientos destinados a garantizar la normal y expedita percepción de la renta pública, se recurra a instrumentos que quebrantan el orden constitucional.

En forma prácticamente unánime la doctrina especializada estuvo en contra de la modificación introducida a la Ley 11.683 por la Ley 25.239 del 29/12/99, la que le confirió a la AFIP facultades exorbitantes e ilegítimas para decretar medidas cautelares como el embargo preventivo, sobre bienes de los contribuyentes, sin mediar intervención judicial alguna.

Dijimos en su momento¹:

"De tal modo, una ley de la Nación, ignorando la distribución funcional entre los tres poderes del Estado que la Constitución consagra, asigna a un funcionario dependiente del Poder Ejecutivo de la Nación, sin intervención judicial previa, la facultad de privar a los particulares afectados, de su derecho a disponer libremente de sus bienes, con grave e ilegítima mengua de su derecho de propiedad (art.17 C.N.) y de defensa (art. 18 C.N.)."

"Como corolario de lo expuesto, también se violan las garantías judiciales que consagran expresamente entre otros Tratados Internacionales, el art. 8º de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, de raigambre constitucional, con motivo de su incorporación al art.75 inc.22) de nuestra Carta Magna. Dicha disposición establece que "toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable por un juez o tribunal competente, independiente e

¹ Oswaldo H. Soler, "La traba de embargos sin la previa intervención judicial", "Ámbito Financiero", 14/2/2006.

imparcial ... para la determinación de sus derechos y obligaciones de ... orden fiscal o de cualquier otro carácter”.

La sentencia del Tribunal Supremo de la Nación viene a poner las cosas en su lugar.

2. Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta

2.1. Sociedad que arroja pérdidas.

El mismo Tribunal Superior, en autos “Hermitage S.A. c/Poder Ejecutivo Nacional”, resolvió que el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta no respeta el principio de razonabilidad de la ley, y por lo tanto, las normas impugnadas son constitucionalmente inválidas en su aplicación al caso. Para ello, se basó en que los resultados acumulados de la sociedad arrojan pérdidas, circunstancia que desvirtúa la existencia de una “ganancia presunta”.

Recordamos que el impuesto a la ganancia mínima presunta, aplicable en todo el territorio de la República Argentina, se determina sobre la base de los activos.

Los bienes del activo gravado en el país cuyo valor en conjunto, determinado de acuerdo con las normas de la ley del impuesto, sea igual o inferior a \$200.000, se encuentran exentos. Cuando el valor de los bienes supere la suma mencionada, quedará sujeto al gravamen la totalidad del activo gravado del sujeto pasivo del tributo.

El impuesto a ingresar surge de la aplicación de la alícuota del 1% sobre la base imponible del gravamen.

El impuesto a las ganancias determinado para el ejercicio fiscal por el cual se liquida el impuesto a la ganancia mínima presunta, podrá computarse como pago a cuenta del mencionado impuesto. Si el impuesto a las ganancias computable fuera insuficiente, y por lo tanto procediera el ingreso del impuesto a la ganancia mínima presunta, se podrá computar como pago a cuenta del impuesto a las ganancias, durante los 10 (diez) ejercicios siguientes, el impuesto a la ganancia mínima presunta efectivamente ingresado, hasta el exceso del Impuesto a las Ganancias sobre el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta por ese período.

Con este tributo se trata de captar la capacidad contributiva de una renta mínima cuya existencia el legislador presume en términos absolutos, con abstracción de que esa renta efectivamente se haya generado y, por consiguiente, sin aceptar la posibilidad de una demostración en contrario.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación resolvió el caso sabiamente, dado que no es admisible que se sancionen impuestos sin tener en cuenta la capacidad contributiva de los contribuyentes de derecho, que es la causa que los legitima y justifica.

2.2. La ilegitimidad del Impuesto va más allá de la existencia o no de quebrantos

Aún cuando la sentencia de la Corte resolvió un caso en el que el contribuyente demostró la existencia de quebrantos y por tal motivo declaró la inconstitucionalidad de la ley, en nuestra opinión el reproche a la misma debería hacerse en general, es decir, aún cuando no pudiere acreditarse la existencia de pérdidas, en razón de que la ley del impuesto establece un status jurídico que reniega de la realidad, al “presumir” ganancia sin tener en cuenta que la presunción presupone administrar un adecuado

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

equilibrio entre el hecho conocido y el presumido de manera tal que exista una lógica conexión entre ellos que permita inferir la existencia de uno como consecuencia de la existencia del otro. La presunción es aquella que llega a hechos desconocidos mediante el razonamiento, partiendo de hechos conocidos.

Las presunciones deben ser graves, precisas y concordantes. Graves, porque el hecho conocido en que se funda la presunción debe ser de tal entidad que de él derive la consecuencia necesaria del hecho desconocido que pretende hallarse. Precisas, porque no debe poder aplicarse a muchos sucesos. Concordantes, porque las presunciones no deben destruirse entre sí.

Con el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta el legislador ha creado una ficción y no una presunción, en razón de que las primeras se reconocen como normas pertenecientes al derecho material, en tanto que las segundas lo son del derecho procesal. Por otra parte, mientras las presunciones se apoyan en reglas de probabilidad en donde del hecho conocido se deduce un hecho desconocido que debe existir, en la ficción uno existe y el otro no, y por lo tanto, es una expresión contraria a la realidad probable.

Nótese que el objetivo hacia el cual se dirigen las presunciones es diferente al objetivo al que apuntan las ficciones. En efecto, las presunciones procuran evitar la omisión en el pago de los tributos a través de maniobras fraudulentas de difícil o imposible descubrimiento por parte de la Administración Tributaria. Las ficciones, en cambio, apuntan a combatir la elusión impositiva, es decir, el empleo de figuras jurídicas no comprendidas en la definición del hecho generador de la obligación tributaria, mediante la creación de un nuevo hecho imponible.

La ficción es inconstitucional cuando no respeta el principio de capacidad contributiva. Cuando a través de la ficción el legislador no recepta un hecho de la vida social, no existe acogimiento de una materia o contenido real y por ello le falta la impronta que legitima su inclusión como precepto legal.

Carece de legitimación una norma legal que no se compadezca con esa conciencia social y que, por vía de ficción, negase la realidad, estableciendo preceptos vacíos de contenido, que además conculcase derechos constitucionales como los principios de capacidad contributiva y razonabilidad y el derecho a la propiedad.

Puede afirmarse entonces que, bajo tales condiciones, la *ficción* afecta la seguridad jurídica en razón de que la apariencia de verdad que crea deviene en el cuestionamiento acerca de la certeza del derecho.

La forma y la sustancia del derecho objetivo deben considerarse como pertenecientes al mismo fenómeno, es decir, a la experiencia jurídica en la cual ambos convergen. La idea del derecho no puede ser otra que aquella comprensiva tanto de la forma cuanto del contenido. En tal contexto, la forma no puede apartarse de la sustancia a través de preceptos o de prohibiciones que establezcan un status jurídico que reniegue de la realidad.

La existencia del derecho, de un orden jurídico, constituye en sí misma una garantía de seguridad y esa seguridad es lo que da fundamento y justificación a las instituciones jurídicas y al propio Estado. Pero la seguridad jurídica demanda la

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

existencia de un Estado éticamente aceptable. Por ello, no es suficiente que se dicten normas jurídicas sino que es necesario, además, que el ordenamiento jurídico sea justo en su contenido.

Vemos, así, que a la seguridad debe vincularse con otro valor: el de justicia. El Estado de derecho simboliza un poder limitado jurídicamente a través del sometimiento de los gobernantes a la ley, o dicho en otras palabras, la sustitución del gobierno de los hombres por el gobierno de las leyes. Este es, precisamente, el modelo de Estado cuya legitimidad reposa en la legalidad en el ejercicio del poder. La legalidad, pues, como principio rector de un Estado de derecho viene a constituirse en el límite al ejercicio del poder público, cimentado en la idea de separación entre el Estado y los particulares y en la necesidad de un ordenamiento jurídico garantizador de los derechos individuales que actúe como barrera frente al poder discrecional de aquél.

El ordenamiento jurídico es necesariamente el reflejo de la vida social y esta, por medio de la política legislativa, condiciona el derecho. Por ello, el derecho es esencialmente receptivo y tiene la virtualidad de imprimirle la forma (impronta formal) a una sustancia representada por la actividad práctica del hombre.

Cuando a través de la ficción el legislador no recepta un hecho de la vida social, no existe acogimiento de una materia o contenido real y por ello le falta la impronta que legitima su inclusión como precepto legal.

En el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta existe una marcada desconexión entre el hecho imponible y la base imponible, en tanto se grava a través de una ficción legal (aún cuando la propia ley del gravamen alude a ganancia "presunta") sólo a los activos sin tener en cuenta la existencia de pasivos.

3. Conclusión

La Constitución es la expresión escrita de principios hondamente arraigados en la voluntad de la Nación, es decir, en el seno de la sociedad. Esos principios se han ido formando a través de la evolución del hombre en sociedad constituyéndose en fuerza eficaz que nutre a todas las leyes e instituciones jurídicas de la Nación motivando que dichas leyes no puedan ser, en sustancia, otra cosa que lo que deben ser.

Si se ve al Estado como un ente al servicio del individuo, observamos que el Estado de Derecho está compuesto por una estructura jurídica que lo organiza y limita mediante la separación de los poderes estatales, la preeminencia de la ley como expresión de la voluntad general y el sometimiento de los actos administrativos a la ley y al control judicial y, además, a través del reconocimiento jurídico de derechos y garantías fundamentales a favor de los ciudadanos.

El desarrollo doctrinal de los derechos fundamentales precedió históricamente a la formulación teórica del Estado de Derecho, ejerciendo sobre éste una influencia decisiva, constituyéndose en el fundamento que lo caracteriza y define, a tal punto que a dicho Estado se lo identifica, precisamente, con aquellos derechos fundamentales.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

El Estado de Derecho nace a la manera de un compromiso mediante el cual quedaban tuteladas formalmente una serie de garantías consagradas constitucionalmente, tales como la división de poderes y el principio de legalidad, así como las garantías materiales (libertad, dignidad, privacidad, inviolabilidad de la propiedad, entre otras). Posteriormente se profundiza el compromiso mediante la atribución a los poderes públicos del deber de proveer al bienestar general, proporcionando a los ciudadanos las prestaciones necesarias y los beneficios sociales que permitan el pleno desarrollo de la personalidad, cuestión esta que no ha quedado limitada a la tutela de las libertades tradicionales sino que se ha extendido a los derechos fundamentales de carácter económico, social y cultural, a través de su expreso reconocimiento constitucional.

Si la ley deber ser el resultado de la recta razón, aquella tiene su fundamento en la moralidad. En el orden moral existen verdades evidentes y universales que no necesitan de una autoridad creada por el hombre que las impongan, pues son impuestas por la misma naturaleza del hombre, y ese conjunto de verdades, principios o normas fundamentales constituyen la ley natural, identificada con los principios de la moralidad.

En el orden moral existen verdades evidentes y universales que no necesitan de una autoridad creada por el hombre que las impongan, pues son impuestas por la misma naturaleza del hombre, y ese conjunto de verdades, principios o normas fundamentales constituyen la ley natural, identificada con los principios de la moralidad.

Los derechos humanos son valores fundamentales que atañen a la dignidad de la persona humana y derivan de ella y conciernen a los valores éticos de libertad e igualdad en la vida en sociedad. El Estado democrático, como forma de organización de la sociedad política se sustenta y fundamenta en el aseguramiento, respeto, desarrollo y garantía de los derechos humanos o esenciales.

Los derechos fundamentales son aquellos derechos subjetivos inherentes a la persona humana. Su condición de derecho subjetivo le viene en razón de que el titular del derecho está facultado a exigir su respeto y observancia a través del órgano jurisdiccional competente.

Desgraciadamente, debido a los desbordes en que han incurrido los Fiscos nacional, provinciales y municipales, en ciertos aspectos coexiste, por un lado, la ley fundamental y por el otro, una realidad distinta alejada de sus sabios preceptos. Dicho de otro modo, es como si, en algunos aspectos, coexistieran dos constituciones diferentes: una, la escrita, la otra, la real forjada a base de factores de poder circunstanciales plasmados en el dictado de leyes que invierten la pirámide jurídica.

A la constitución escrita o formal, entonces, se le opone la constitución material. Esta última debe examinarse en el ámbito de la dimensión sociológica, pues en dicho ámbito coexisten conductas humanas que se van perfilando como modelos a imitar y que tienden a reiterarse en situaciones similares, lo que le da la impronta de derecho vigente, equivalente a derecho positivo. Por constitución material, pues, se entiende a la que funciona y se aplica con vigencia actual.

La profundización y aceleramiento del distanciamiento del derecho vigente respecto a la constitución formal es atribuible, en la generalidad de los casos, a las conductas de quienes ostentan el poder, es decir de aquellos que actuando en representación del

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

Estado hacen uso de ese poder instalando en la sociedad comportamientos que, con mayor o menor celeridad, se van consolidando a pesar de contrariar el mandato constitucional, debido generalmente a la falta de reacción oportuna de los ciudadanos.

Las conductas que se apartan del derecho constitucional formal suelen ser violatorias de sus mandatos, en cuyo caso la constitución escrita se ve privada de vigencia actual. Sin embargo dichas conductas infractoras no tienen validez jurídica pues subsiste la norma constitucional escrita, manteniendo esta su capacidad de recuperar vigencia sociológica como derecho positivo cuando ocurra el desplazamiento de la conducta infractora a través del control de constitucionalidad a cargo del Poder Judicial.

Es el control de constitucionalidad el que habrá de restaurar la vigencia sociológica y la validez de la constitución formal en la parte que había quedado desplazada². En tal caso es inválido el derecho que emerge en oposición a la constitución.

He aquí un fenómeno a tener en cuenta; mientras el poder político de la Administración de turno está generalmente organizado de tal manera que le resulta relativamente fácil sancionar leyes y dictar decretos o normas de inferior rango, y hacerlas cumplir a través de los organismos de aplicación creados a tal efecto, la voluntad del pueblo expresada en la Constitución carece de esos instrumentos de poder organizado. El poder político, así, se impone por medio de la fuerza de su organización aprovechándose de la falta de coordinación y de organización de la voluntad popular.

De conformidad con el principio de interdicción de la excesividad, la intervención del legislador en el campo de los derechos fundamentales debe ser necesaria, adecuada y proporcionada, y toda limitación a dichos derechos está sujeta a la exigencia de que no exista otro medio menos irritante para los administrados. Este principio, también conocido como principio de proporcionalidad o de razonabilidad, implica la adecuación del medio al fin perseguido y que, ante la existencia de varios medios, se opte por aquél que ocasione el menor daño posible.

La cuestión de los límites de los derechos humanos no debe plantearse desde un punto de vista conflictivo entre estos y los otros derechos o bienes constitucionalmente protegidos, sino desde la perspectiva de relacionar a los intereses en juego en el marco de una armoniosa relación, con el objeto de encontrar una solución superadora respetuosa del contenido esencial de cada uno de los derechos o bienes tutelados, de manera que dicho contenido o núcleo esencial pase a constituirse en la delimitación constitucional de cada uno de ellos.

Los derechos fundamentales reconocidos constitucionalmente deben armonizarse entre sí cuando llegan a enfrentarse. Dado que no existen derechos absolutos, cada uno de ellos debe ceder de modo de conciliarse con otros valores. Así, el interés individual de que se respeten los derechos fundamentales inherentes a la persona humana, debe armonizarse con el interés público representado por la necesidad de recaudar tributos para el sostenimiento del Estado y la búsqueda de intereses colectivos, de modo tal que ambos valores constitucionales se apliquen a la vez. Un

² Bidart Campos, G.J., "Manual de la Constitución Argentina", TºI, p. 285

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

derecho fundamental no puede quedar afectado en mayor medida que lo que resulte necesario para proteger otros bienes jurídicos constitucionales de igual o mayor rango. El factor de ponderación que arroje luz sobre el alcance de la limitación del derecho y permita su adecuada configuración frente al caso concreto, vendría dado por la aplicación del principio de proporcionalidad. En efecto, la regulación al ejercicio del derecho no puede afectar su contenido esencial y su justificación debe fundarse en el principio de proporcionalidad, es decir, debe ser razonable y proporcionada y no debe existir otro medio que cause menor daño, pues, en el caso que ese otro medio existiese, debe optarse por este ya que es el que ocasiona menos lesión al derecho afectado. Pero, en ningún caso puede quedar afectado el contenido esencial de tal derecho.

El principio de proporcionalidad es un principio implícito de rango constitucional que deviene del Estado de Derecho y del respeto al contenido esencial de los derechos fundamentales y su desconocimiento por parte del Estado hace caer a la actuación estatal en el ámbito de la arbitrariedad y, por lo tanto, de la ilegitimidad.

Al hilo de nuestra convicción, creemos que el Estado debe tomar iniciativas tendientes a hacer más eficientes las tareas de contralor a las que está facultada y obligada por mandato constitucional. En tal sentido, la Administración Tributaria, debe implementar un sistema de inteligencia tal, que le permita realizar las tareas de investigación de modo de asegurarse un efectivo control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, dentro del marco garantizador que provee la Constitución, actualizando sus procedimientos, dotándola de los recursos materiales y humanos suficientes. De hecho, hace años han sido tomadas iniciativas en tal sentido, pero éstas descansan en grado sumo en la información obtenida de los regímenes generales de información indiscriminados, los cuales deberían reemplazarse por otros medios de colectación de datos que no impliquen lesión al derecho a la intimidad, y que, por ello, no puedan ser objeto de la crítica fundada en la ilegitimidad de que adolecen esos datos por haber sido obtenidos con mengua de aquel derecho. Es decir, se trata de aprobar las partidas presupuestarias tendientes a destinar los recursos necesarios a la Administración Tributaria para que ésta esté en condiciones de realizar eficazmente las tareas para las que ha sido creada.

Del mismo modo, debería dotarse al Poder Judicial de los medios necesarios para ponerlo en condiciones de realizar los procesos con celeridad, porque cuando la justicia llega tarde no hay justicia. En las condiciones actuales de la Argentina, donde los procesos duran muchos años, pueden verse afectados tanto el interés del Estado cuanto el de los administrados, recibiendo un daño de imposible reparación posterior.

Dado que vivimos en un Estado de Derecho, debemos admitir la preeminencia de la ley como expresión de la voluntad general. La primera y fundamental fuente del derecho es la Constitución, debiéndose acomodar o conformarse a ella todas las demás normas jurídicas. En consecuencia, las normas y las conductas contrarias al mandato constitucional son ilegítimas y así debería declararlo el Poder Judicial cuando los particulares acudan a él en el marco del control de constitucionalidad que está a su cargo.

Buenos Aires, 22 de Junio de 2010

Dr. Oswaldo H. Soler