

**REFLEXIONES ACERCA DEL DERECHO TRIBUTARIO Y LA NECESIDAD DE
VELAR POR LA APLICACIÓN PLENA DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.
ANÁLISIS DE ALGUNAS CUESTIONES RELEVANTES ^(*)**

Por el Dr. Oswaldo H.Soler

1. Tendencias y contradicciones en el escenario tributario.

El crecimiento de la economía acaecido durante el Siglo XX y el nuevo rol del Estado, que pasó a ser intervencionista a raíz de su forzada participación durante las dos grandes guerras y las crisis económicas que sobrevinieron, especialmente en la tercera década, derivó en una cada vez mayor necesidad de recursos tributarios y, con ello, la creación de nuevos impuestos, elevando a niveles superlativos la presión fiscal. Como consecuencia, también se hizo necesaria una mayor actividad de contralor por parte de las Administraciones Tributarias conducentes a evitar la evasión tributaria.

Al mismo tiempo, se dictaron normas legales dirigidas a someter a tributación a situaciones ideadas por los particulares para emplearlas en forma lícita, tendientes a evitar la incidencia fiscal, lo que se conoce como elusión tributaria, las que se plasmaron en presunciones y ficciones legales.

A ello cabe agregar la imposición de cargas públicas dirigidas a los administrados, tendientes a recaudar los tributos anticipadamente mediante la implementación de regímenes de retención y percepción y, de paso, instalar por este medio una especie de control por oposición, colocando a un tercero ajeno a la relación jurídica tributaria que relaciona al Fisco con el contribuyente, como responsable solidario encargado de recaudar e ingresar el impuesto correspondiente, amenazándolo con sanciones por incumplimiento.

Además, con el propósito de coleccionar información que le permita alimentar la base de datos de los organismos fiscales, a fin de desarrollar más eficazmente tareas de "inteligencia fiscal", en las últimas décadas se advierte la creación de numerosos regímenes de información de alcance general, dirigidos a los particulares para que den cuenta de las relaciones que éstos tengan con sus clientes y proveedores, así como la puntual e individualiza inquisición realizada sobre determinados administrados para que éstos provean datos de la misma característica.

En dicho contexto, se advierte que el Derecho Tributario se encuentra en un escenario caótico. En efecto, por un lado la teoría de la tributación, desarrollada por la doctrina y la jurisprudencia, establece el marco jurídico, a partir de los mandatos constitucionales, que debe regir la relación del Estado y los particulares, en cuanto a los límites que aquél debe respetar al crear impuestos y cargas públicas, para que la actuación estatal esté legitimada. Por otro lado, las necesidades recaudatorias y el poder coercitivo que detenta el Estado, va imponiendo prácticas alejadas del mandato

^(*). Fragmentos del "Tratado de Derecho Tributario, Económico, Constitucional, Sustancial, Administrativo, Penal" del autor de esta colaboración, de próxima aparición, a editar por La Ley.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

constitucional, lo que desemboca, en la práctica, en la instalación de fórmulas heterogéneas e incongruentes en el ambiente tributario que distorsionan la esencia del tributo y, por lo tanto, al tributo mismo como institución realmente y sustantivamente, jurídica.

En efecto, si el impuesto reconoce su causa en la capacidad contributiva como atributo del principio de igualdad tributaria, el derecho positivo tributario no debería estar integrado con normas regulatorias de presunciones y ficciones. Lo mismo cabe decir con relación a los conceptos indeterminados con los cuales se pretende alcanzar con la imposición cualquier cosa, y que, la mayoría de las veces, son incompatibles con los principios fundamentales reconocidos por la doctrina inherentes a la configuración del hecho imponible.

En materia de cargas públicas no dinerarias, los regímenes de retención y percepción adolecen de vicios ostensibles por estar en pugna, en la generalidad de los casos, con la naturaleza de aquella y con los principios de la tributación¹. Lo mismo puede decirse de los regímenes de información y de los puntuales y determinados requerimientos que el Fisco efectúa a los administrados, por conculcar el derecho a la intimidad, entre otros principios constitucionales.

Debemos admitir, asimismo, que al desconcierto señalado coadyuva también la divergencia teórico-jurídica existente, con motivo de posiciones opuestas adoptadas por la doctrina y la jurisprudencia a la hora de interpretar ciertas situaciones sensibles que contraponen al Estado con los particulares y en donde se enfrenta el interés individual con el interés común. Así, frente a los que opinamos que el Estado está limitado por los derechos individuales fundamentales en lo que atañe a crear cargas públicas personales y que, frente a situaciones de conflicto entre el interés individual y el interés público, debe aplicarse el principio de proporcionalidad o razonabilidad, hay quienes, en cambio, le dan preeminencia al interés público por sobre el interés individual y sobre dicha base sostienen que por ser el "interés fiscal" exponente de un interés colectivo o social, se justifica que la generalidad de la sociedad esté sometida a determinadas prestaciones personales que permitan la efectiva aplicación del ordenamiento tributario, aún cuando, con ello, se vulnere la esencia de los derechos fundamentales mentados, sin reparar en la circunstancia que el Fisco puede y debe hacer uso de medios menos invasivos de dichos derechos, a través del ejercicio de su función de contralor con los instrumentos humanos y tecnológicos adecuados, dentro del marco garantizador previsto por la Constitución.

También se advierten interpretaciones encontradas con relación a cuestiones relacionadas con la mayor o menor aceptación de presunciones y ficciones y con la inclusión en la ley fiscal de conceptos indeterminados.

A ello cabe agregar la falta de un criterio uniforme, debido posiblemente al poco interés demostrado por los tributaristas en estudiar a fondo y pronunciarse, acerca de la posición a adoptar con relación a las dos teorías jurídicas enfrentadas, es decir, el iusnaturalismo o el iuspositivismo, que determina la ausencia de coincidencia frente a determinadas situaciones de conflicto. Ello sumado a la concepción prevaleciente con

¹ Puede verse el análisis crítico de estos regímenes en la obra del autor de esta colaboración, titulada "Derecho Tributario, Económico, Constitucional, Sustancial, Administrativo, Penal", Ed.. La Ley, Bs.As. 3ª. Edición, Capítulo XIII, pág.282 y ss.

relación a aceptar la plena autonomía del derecho tributario y, con ello, a reconocerle un tratamiento independiente y diferenciado del resto de las disciplinas jurídicas, que origina que se desvirtúe el principio de unidad y unicidad del Derecho, posición ésta que parecería estar influida por las ideas iuspositivistas y que adquiere especial relevancia en cuanto a la extensión de las potestades tributarias que ostenta el Fisco. No menos importante es la opinión mayoritaria acerca de la configuración del hecho imponible, por los efectos que irradia sobre los alcances de la retroactividad fiscal, así como respecto del momento en que tiene lugar el nacimiento de la obligación tributaria y su implicancia sobre los regímenes de retención en la fuente, cuestión ésta que hemos tratado en un trabajo anterior, al que nos remitimos².

2. En la búsqueda de un sistema tributario coherente y ajustado a Derecho

Durante nuestra incursión académica relacionada con el Derecho Tributario, ha sido motivo de constante preocupación indagar acerca de los primeros principios que pudieran aceptarse como directrices que sentaran las bases de la disciplina. Esa búsqueda nos ha permitido desarrollar una serie de ideas que posibilitan estudiar al Derecho Tributario dentro del marco de un sistema armónico y coherente, en el cual dicha disciplina ofrece como elemento común caracterizador el hecho de referirse a una misma materia, la tributaria, pero relacionada íntimamente con el ordenamiento jurídico general.

El resultado de nuestra investigación nos ha colocado, en ocasiones, ante la situación de tener que enfrentar nuestras convicciones con la opinión prevaleciente de la doctrina especializada, lo cual no ha impedido que mantengamos firmemente nuestros criterios.

El propósito del presente trabajo consiste en exhibir nuestro particular punto de vista sobre ciertas cuestiones que consideramos fundamentales para la teoría de la tributación y que, creemos, deberían ameritar la sana confrontación científica entre los estudiosos del Derecho Tributario.

3. La teoría iusnaturalista

Una cuestión que consideramos medular del Derecho Tributario, que atañe a la filosofía del derecho, consiste en tomar posición acerca de cuál debe ser la concepción a asumir, al estudiar el Derecho Tributario, con relación a la existencia o no de valores superiores supraconstitucionales, lo que está relacionado con las dos teorías jurídicas enfrentadas: iusnaturalismo o iuspositivismo. Dependerá de la posición que se adopte en este aspecto, las conclusiones a las que se arribe frente a determinadas y particulares situaciones en que están en conflicto el interés del Estado y el de los particulares. El panorama que hemos descrito precedentemente y al que hemos definido como contradictorio, exhibe en algunos aspectos la falta de unanimidad que campea en la doctrina y, con ello, la aparente falta de unidad acerca

² Soler, Oswaldo H., "Cuestionamiento de la doctrina prevaleciente con relación a la integración del hecho imponible. Consecuencias sobre la retroactividad fiscal y los regímenes de retención.", Revista Impuestos, octubre 2010, Ed. La Ley, pág. 43 y ss.

de la concepción del Derecho Tributario desde el punto de vista de su adhesión a una u otra teoría jurídica.

3.1. Breve reseña histórica

El iusnaturalismo o derecho natural es una idea ética. El derecho natural tiene carácter de leyes morales por cuanto pretende guiar la conducta humana en el seno de la convivencia social. Para el iusnaturalismo, los derechos individuales se corresponden con la naturaleza de los seres humanos y posibilitan su desarrollo y progreso.

En esta teoría yace la convicción de que por encima de las leyes humanas existen principios superiores que nutren las relaciones sociales, que dan su impronta al derecho positivo. Esta concepción, ya estuvo presente en el pensamiento griego, y la vemos desarrollada por Aristóteles (Siglo IV a C.) en su *Ética a Nicómaco*, en la que distingue entre la justicia legal o convencional y la justicia natural “que en todo lugar tiene la misma fuerza y no existe porque la gente piense esto o aquello” (V,7). Aristóteles advierte que las leyes naturales no son inmutables debido a que en la propia naturaleza humana se producen cambios naturales por motivos internos de desarrollo, señalando que el ser humano, debido a su condición de ser racional, está en condiciones de indagar en la vida característicamente humana.

Para el estoicismo, la naturaleza humana forma parte del orden natural. La ley natural es ley de la naturaleza y de la naturaleza humana y esta ley es la razón. Dado que la razón ha sido puesta por la divinidad (o los dioses) y como la razón puede pervertirse al servicio de intereses fuera de la propia razón, para los estoicos la ley natural es la ley de la recta o sana razón. Para Cicerón (Siglo I a. C.) para el hombre culto la ley es la inteligencia, cuya función natural es prescribir la conducta correcta y prohibir la mala conducta, siendo la mente y la razón del hombre inteligente la norma por la que se miden la justicia y la injusticia (Leyes, I.VI)

El cristianismo recogió rápidamente estas ideas, debido fundamentalmente a la inspiración teísta del estoicismo. Así, Tomás de Aquino, en la Edad Media, partiendo de la idea de Cicerón reformula la idea de ley divina. Así, Dios ha establecido una legislación eterna para el mundo natural y el mundo humano, con la particularidad de que la plena comprensión de esa ley divina está en marcha, es un proceso en movimiento, que se conoce como ley natural, recogiendo en este aspecto la idea de Aristóteles.

En el siglo XVII, con la aparición del racionalismo, el derecho natural dejó de estar bajo la tutela teológica, por impulso de autores como Hugo Grocio, quienes en la época de las guerras de religión europeas, intentan proporcionar un marco moral para las naciones que garantice la paz.

El iusnaturalismo racionalista sentó las bases que dieron origen a las teorías del contrato social o contractualismo que luego desencadenaron en el advenimiento de los Estados de Derecho.

El iusnaturalismo perdió influencia a partir de la aparición del positivismo en el escenario jurídico, apoyado en ideas tales como “la teoría pura del derecho” de Hans Kelsen o de autores como Alf Ross, Norberto Bobbio y Herbert Hart.

Kelsen dice que "positivismo jurídico" es el nombre que damos a la teoría jurídica que concibe únicamente como "derecho" al derecho positivo, esto es, al derecho producido por actos de voluntad del hombre.

Para este autor, dos son las consecuencias del positivismo jurídico:

- a) la distinción entre el derecho y la moral como dos ordenes sociales diferentes, y la distinción consiguiente entre derecho y justicia por entender que la justicia es el modo como la moral se proyecta en el campo del derecho; y
- b) la idea de que todo derecho estatuido por quienes se hallan autorizados para producir normas jurídicas debe corresponder a la exigencia política y jurídica de la previsibilidad de la decisión jurídica y a la exigencia de la seguridad jurídica.

La Segunda Guerra Mundial revitaliza la influencia del iusnaturalismo jurídico, como consecuencia del cuestionamiento de la obediencia de los ciudadanos a los regímenes políticos totalitarios que se atribuyó, en parte, a las doctrinas iuspositivistas.

Desde el punto de vista de la filosofía del derecho, para el iusnaturalismo la legitimidad de las leyes del derecho positivo depende del derecho natural. Dicho de otro modo, el que una ley haya sido promulgada por la autoridad competente cumpliendo los requisitos formales exigibles no es suficiente para que sea legítima. En la posición contraria se encuentra el positivismo jurídico o iuspositivismo. Con aquella concepción iusnaturalista sería legítimo resistirse a la autoridad cuando pretende imponer el cumplimiento de una ley que no es compatible con la ley natural. En un Estado de Derecho y con base en el principio de control de constitucionalidad, la resistencia a la ley sólo puede hacerse a través del Poder Judicial.

3.2. El iusnaturalismo y el Derecho Tributario

José Luis Pérez de Ayala, en su trabajo titulado *"El derecho positivo tributario entre el iusnaturalismo y el constructivismo jurídico. ¿Una síntesis insalvable?"*³, se plantea el dilema que sugiere el título, rematando su contribución en los siguientes términos: *"...no es completamente inútil discutir sobre todo ello. Como dice un refrán francés, plantearse un problema, es empezar a resolverlo; y, al filo de este aforismo, podríamos añadir que imaginarlo, puede ser muy útil para evitar que se produzca."*

Comienza Pérez de Ayala recordando que están inseparablemente unidos al concepto convencional de Tributo ciertas notas o características singulares, a saber: a) es una prestación coactiva; b) es una prestación pecuniaria cuya finalidad y razón de ser es la financiera (financiar un gasto público); c) que dicha prestación debe ser proporcionada (no necesariamente proporcional) a la capacidad económica del sujeto pasivo obligado a pagarla; d) el tributo es una obligación ex lege; e) a dicha normativa, en consecuencia, le son exigibles los principios de justicia fiscal, que, históricamente, se

³ Respuesta iurisperitorum digesta, Vol. 5 / 2003, ISBN 84-7800-653-2 , pags. 219-234, Universidad de Salamanca, España.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

han recibido en las constituciones políticas, con los nombres de principios de generalidad, igualdad (horizontal y vertical), justicia distributiva, etc.

Todo ello se integra legalmente para dar vida al tributo y definirlo como institución jurídica. En otras palabras, las notas o características reseñadas se asumen como consustanciales al concepto de tributo. Aclarando el distinguido autor que *“la doctrina explícita o implícitamente las acepta; la jurisprudencia las invoca o da por supuestas como indiscutibles y exigibles en Derecho”*.

Pérez de Ayala centra la discusión que propone su trabajo, en la hipótesis básica que surge de la unanimidad histórica señalada con relación a la aceptación de las características enunciadas, a partir de la siguiente reflexión: “si todas las notas indicadas son consustanciales al concepto del tributo como institución jurídica, han de ser lógicamente compatibles entre sí. Esto es, se parte de la hipótesis de que no existen aporías ni antinomias, ni tampoco inconsistencia lógica entre las notas que integran el concepto del tributo como institución jurídica”.

De no darse esta hipótesis de coherencia y sintonía entre las notas o características del tributo, el concepto jurídico de éste sería intelectualmente falso e inconsistente pues, en tal caso, la proposición se habría construido sobre elementos intrínsecamente incompatibles entre sí.

El autor al que seguimos en esta parte de la obra, reconoce que se propone demostrar la siguiente tesis: “entre la nota de la coactividad del tributo – de una parte - y los principios de capacidad económica, igualdad, proporcionalidad (y demás inherentes a la justicia del tributo) de otra parte; entre aquella nota y estos principios – decimos – no existe una compatibilidad lógica, esencial y necesaria, sino sólo eventual, posible y contingente”.

La incompatibilidad lógica entre la coactividad del tributo y la justicia, se da en razón de que los sistemas tributarios optan – siempre de hecho -, como anota Pérez de Ayala, por dar prioridad al primero en detrimento de las exigencias de justicia.

En dicho contexto, dada la antinomia reinante en los sistemas tributarios entre la obligación de contribuir (prestación coactiva) y la justicia tributaria, el principio de justicia queda relegado a un segundo plano, y sólo como valor deseable de referencia, pero que no podría reputarse como esencial al concepto de tributo. Ello es así, debido al ejercicio del poder tributario de las Administraciones de turno que van imponiendo, a través del uso y la costumbre, determinados comportamientos que se van imponiendo por la fuerza del poder político.

Así, en la búsqueda de evitar el empleo de situaciones económicamente equivalentes al hecho imponible, no gravadas o menos gravadas, se han empleado distintas técnicas legislativas incorporadas al derecho positivo tributario muchas de las cuales reposan en el establecimiento de presunciones y ficciones legales y el empleo de conceptos jurídicos indeterminados, lo que conspira contra el principio de justicia tributaria y, agregamos nosotros, contra la unicidad y unidad del derecho, al permitir la coexistencia de más de una definición conceptual para identificar un mismo hecho jurídico. La adopción de dichas técnicas obedece al propósito de evitar el empleo de alternativas menos gravadas o elusivas (tanto lícitas cuanto ilícitas) mediante un

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

sistema legal enmarcado en lo que puede denominarse “normas anti - abuso” o “anti – fraude de ley”.

He aquí, entonces, la incompatibilidad mentada. Por un lado, el sistema tributario se ocupa de que el tributo sea un recurso financiero público coactivo ajustado al principio de generalidad en su aplicación, mediante la eliminación de fraudes o conductas elusivas. Pero, por otro lado, las exigencias técnicas inherentes a la coactividad fáctica del tributo, tales como las ficciones y presunciones legales, los conceptos jurídicos indeterminados y la eliminación normativa de economías de opción (lícitas o ilícitas), suelen ser criticadas fundamentalmente en la doctrina y en la jurisprudencia, por considerarse que ellas son incompatibles con los principios de capacidad económica, igualdad, proporcionalidad, tipicidad, seguridad jurídica, etc. o, lo que es lo mismo, incompatibles con los elementos constitutivos de la justicia tributaria.

Como bien señala Pérez de Ayala, el escenario en el cual se sitúa la cuestión bajo análisis, revive una distinción clásica: la que diferencia el plano del deber ser, de una parte; y de otra, el plano del ser. Ello es así, dado que, conforme a lo hasta aquí expuesto, cabría concluir en que el tributo debe establecerse sobre la base de supuestos de hecho que sean suficientemente indicativos de una capacidad de contribuir, pero sin embargo, de hecho es imposible realizar aquel ideal normativo en toda su plenitud, por razones no sólo técnicas, sino por razones políticas o de otra clase.

Si la validez jurídico-constitucional de la obligación tributaria está directamente relacionada con el postulado de justicia tributaria representado modernamente por la capacidad contributiva, entonces, la causa, razón o fundamento de aquella viene a constituirse en una limitación a la potestad tributaria discrecional del Estado. La causa final, eficiente, material y formal del impuesto no se limita a expresar lo que el impuesto debe ser, sino que expresa lo que es el impuesto, es decir, su naturaleza necesaria como institución jurídica y política. La razón de ser del impuesto es la causa que lo legitima, y la causa es razón porque permite comprender no sólo lo que algo es, sino su no poder ser de otro modo, por lo tanto es necesaria.

Para el positivismo jurídico, en cambio, el tributo es lo que decide el legislador que sea, con lo cual, al apartarse del análisis causal del tributo no está abandonando solo “el deber ser” de éste, sino una parte sustancial de su propio ser, de su propia esencia. Pérez de Ayala, advierte que coexisten en el escenario tributario dos sistemas alternativos incompatibles e incongruentes entre sí, que se presentan como alternativas para configurar el tributo como institución jurídica. Así, por un lado se pregona el respeto al presupuesto del gravamen según la capacidad económica y los principios derivados de ella, es decir, proporcionalidad o adecuación del tributo a dicha capacidad económica, igualdad tributaria, y al resto de los principios fundamentales reconocidos por la doctrina inherentes a la configuración del hecho imponible o presupuesto de hecho. Por otro lado, el derecho positivo tributario se integra con numerosas normas que regulan ficciones, presunciones y conceptos indeterminados que, muy a menudo son incompatibles con los principios indicados precedentemente. Para dicho autor, entonces, lo que hoy existiría en nuestro Derecho positivo no serían tributos, sino fórmulas híbridas de tributo y de requisa.

Desde el punto de vista iusnaturalista, prosigue Pérez de Ayala, no hay, no es tributo, si el que llamamos tal no se ajusta a los requisitos de las cuatro causas del impuesto

(la final, la eficiente, la material y la formal) puesto que las mismas no solo predicen lo que debe ser un impuesto para ser justo, sino que definen los elementos necesarios al ser del impuesto, a su esencia.

Para el positivismo jurídico, en cambio, el fundamento jurídico del tributo solo suministra reglas formales, que son aquellas que el legislador decide. Su fundamento y su valor jurídico se agotan en sí mismos. Las reglas de juego las impone el legislador y cada persona es llamada a jugar su papel en las relaciones jurídico-tributarias que en cada momento le correspondieran dentro del "juego del tributo", como mero problema de existencia, (¡cuando no de subsistencia!) con los "valores" propios de todo "juego": la competitividad, el azar, el riesgo (Sánchez Meca, citado por Pérez de Ayala).

Concluye Pérez de Ayala: si se llevara este argumento hasta sus últimas consecuencias, estaríamos ante un "abismo", el "abismo del ser" de las relaciones jurídicas tributarias; del ser del tributo, o dicho de otro modo, del no ser del tributo como institución realmente, sustantivamente, jurídica.

3.3. Nuestra posición iusnaturalista

A pesar de las deficiencias metodológicas e ideológicas entre los diferentes tipos de iusnaturalismo, que podrían distinguirse en dos grupos, el iusnaturalismo clásico y medieval, de un lado, y el iusnaturalismo moderno, de otro, se advierte en general en el Derecho natural un común denominador, el cual consiste en imponer límites al poder del Estado⁴.

Al decir de Elías Díaz⁵ en el iusnaturalismo ontológico "el Derecho natural aparece como "ser del Derecho", mientras que en el deontológico, se trata simplemente de un "sistema universal e inmutable de valores" que constituye el "deber ser" del Derecho positivo, y que trascienden el Derecho para insertarse en la Ética.

Siguiendo a Javier Dorado Porras⁶, partiendo de la distinción básica realizada por Norberto Bobbio entre el iuspositivismo y el iusnaturalismo, se advierte que mientras el primero mantiene una tesis monista sobre el concepto de Derecho, el segundo defiende una tesis dualista, al admitir la distinción entre derecho natural y derecho positivo, sosteniendo la supremacía del derecho natural sobre el derecho positivo. El iusnaturalismo no afirma que exista únicamente el derecho natural, sino que existe también el derecho positivo, aunque en una posición de inferioridad con respecto al derecho natural⁷.

Para el Derecho natural el concepto de derecho debe ser definido de manera tal que contenga elementos morales (Alexy, R., "El concepto y la validez del Derecho").

⁴ Bobbio, Norberto, *Locke e il diritto naturali*, Giappichelli Ed., Torino, 1963, p. 51.

⁵ Díaz, Elías, "Introducción a la sociología del Derecho natural", en Kelsen H. Bobbio, N, *Crítica del Del Derecho Natural, obra citada, ps. 10-1*.

⁶ Porras, Javier D., "Iusnaturalismo y positivismo jurídico", *Una revisión de los argumentos en defensa del iuspositivismo*, Instituto de derechos humanos "Bartolomé de las Casas", Universidad Carlos III de Madrid, Dykinson, 2004.

⁷ Bobbio, N., "Iusnaturalismo y positivismo jurídico", en ID, *El problema del positivismo jurídico*, obra citada, p. 68.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

Frente a la teoría de la separación conceptual entre Derecho y Moral, el iusnaturalismo ontológico sostiene la tesis de la vinculación entre Derecho y moral, derivándose de ello que la validez del Derecho positivo está vinculado con la justicia o injusticia del mismo, por cuyo motivo sólo las normas que sean justas, es decir, conformes al Derecho natural, serán auténtico Derecho.

El derecho y la ética están inescindiblemente unidos en la concepción jusnaturalista. El derecho se integra a la ciencia social como disciplina normativa de relaciones empíricas de la vida social, en cuyo escenario debería desterrarse la función opresora del derecho cuando la misma se ejecuta con vista a intereses sectoriales predeterminados, por otra más democrática que implique la sujeción a valores superiores con contenido ético.

A través de los siglos, los filósofos han intentado esclarecer si es conforme a la racionalidad humana someterse a la obligación universal representada por los valores morales, y, por tanto, tomar conciencia de la racionalidad existente en el obrar práctico ajustado a esa moral. Se ha pretendido, pues, fundamentar la pretensión de que los valores morales son necesarios y universales. Hallar la razón suficiente de la moral es el objetivo principal que tradicionalmente se ha impuesto la ética.

Las normas morales son aquellas que aceptamos en conciencia y con independencia de que sean o no impuestas por una autoridad.

A pesar de la diversidad de valoraciones, originadas en las distintas necesidades generadas por la diferencia socioeconómica existente entre las heterogéneas comunidades del mundo, y sus diferentes preferencias, y de la influencia de las corporaciones y grupos de poder que bosquejan diferentes ideales de vida, existe siempre una base moral común a la que no deberíamos estar dispuestos a renunciar. El reconocimiento de la dignidad del hombre y sus derechos, es el sustento universal que legitima las iniciativas humanas. Adquiere, así, plena vigencia la afirmación kantiana de que el hombre existe como fin en sí mismo, no sólo como medio de esta o aquella voluntad debiendo, en todas sus acciones, no sólo las dirigidas a sí mismo, sino las dirigidas a los demás hombres, ser considerado al mismo tiempo como fin.

La aplicación de los principios constitucionales, nutre a las diversas disciplinas del derecho positivo. En el campo del derecho penal, por ejemplo, el principio de tipicidad de los delitos, se yergue como un valladar en defensa de los particulares, como corolario del principio "nullum crimen sine lege". En tal sentido, en contraposición con las garantías implícitas de los derechos de los ciudadanos, las que pueden tener carácter genérico y no tipificado constitucionalmente, la aplicación del principio de "reserva", exige que las conductas prohibidas, generadoras de reproche penal, se encuentren específica y taxativamente individualizadas por la ley penal. Ello para evitar normas genéricas, que bajo el amparo o apelación a principios de naturaleza difusa, como serían los intereses de la nación o el pueblo, de aplicación habitual en regímenes de naturaleza totalitaria, se justifique la imposición de penas en cabeza de los particulares, con una connotación política eminente y en abierta violación a principios que permitan a los ciudadanos conocer en forma concreta las conductas pasibles de sanción penal.

En otras palabras, en los Estados de Derecho, el derecho positivo es una expresión que traduce el anhelo de una sociedad política en un momento determinado,

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

exteriorizada por los representantes del pueblo a través de la Constitución y las leyes, de tutelar los derechos de los individuos frente a iniciativas del Estado que puedan afectarlos por razones circunstanciales (ideología política, intereses sectoriales, etc.). En la mira del Derecho está siempre presente la relación del Estado con los particulares como una relación de fuerza, en la que el primero se encuentra en clara ventaja al ostentar el poder y disponer de los medios coactivos para hacerlo efectivo, y que por lo mismo, requiere del ámbito normativo la creación de medios idóneos tendientes a neutralizar distorsiones o excesos en ejercicio de ese poder.

En vista de ello, mediante normas positivas procura equilibrar la relación Estado-particulares, tendiendo un manto de protección que evite los abusos de aquél, al imponerle límites que impidan que los derechos fundamentales inherentes a la persona humana resulten lesionados. Para cumplir con tal propósito el Derecho establece límites expresos, precisos e insuperables, que impiden, por ejemplo, el juzgamiento por conductas no tipificadas penalmente, según vimos, o, con igual propósito, el reconocimiento constitucional de la existencia de otros derechos y garantías no enumerados expresamente por la Constitución y que, como derechos y garantías implícitas, forman parte del Derecho Constitucional con idéntica virtualidad que los que están expresamente reconocidos en la Ley Fundamental.

Nótese que, en todos los casos, campea la noción de la existencia de un orden de valores que goza de supremacía sobre el derecho positivo. Dicho orden de valores se reconoce como modelo del cual éste debe abreviar y al que está subordinado. Dicha subordinación puede manifestarse básicamente de dos maneras: a) a través del reconocimiento de valores superiores inherentes a la naturaleza humana, aunque ellos no hayan merecido una declaración expresa en la Ley Fundamental, que se encuentran en el campo de la Ética y a los que se accede mediante la razón, b) mediante la inclusión manifiesta y ostensible en el derecho positivo de ciertos preceptos dirigidos a proteger y tutelar determinados derechos, los cuales reconocen también su fuente en la naturaleza humana y en los dictados de la Ética, pero que, a diferencia de aquellos, la recta razón ya los ha detectado, reconocido y a través del impulso legislativo, se han plasmado en normas positivas.

Es decir, las normas positivas tienen un fundamento superior que le da al Derecho su impronta, lo que se advierte con sólo tener en cuenta lo señalado con relación al Derecho Penal. Por campear en un Estado de Derecho el principio de la soberanía del pueblo y la forma republicana de gobierno, los valores éticos constituyen la fuente que tamiza todo derecho positivo, en tanto preserva y resguarda el interés de los particulares y de la sociedad en su conjunto, sobre cuya base debe construirse el orden normativo regulador de las relaciones sociales. Esto es así, especialmente y fundamentalmente cuando se trata de ordenar la actividad ejecutoria del Estado en zonas de conflicto que afecten a los particulares, que incluyan pretensiones opuestas sobre asuntos en las que éstos se encuentran en un mayor grado de exposición, en el marco de la potestad que aquél ostenta, derivada de la soberanía e influida por la idea de poder.

El ideal de un derecho democrático impone la necesidad de cuestionar la idea de dominación política basada en la arbitrariedad. El derecho sin la fuerza carece de efectividad, pero la fuerza sin el derecho es, lisa y llanamente, opresión. Sin un derecho basado en la ética, el derecho puede transformarse en opresión cuando no tutela o, incluso, por el contrario, atenta, por ejemplo, contra los humildes o los

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

desposeídos.

La evolución histórica del Derecho Constitucional parece demostrar que siempre ha estado en la conciencia de los constituyentes la existencia de valores suprapositivos. En efecto, en los albores del advenimiento del Estado de Derecho, la razón humana visualizó y aceptó valores éticos inherentes a la persona humana y luego los incorporó a la Ley Fundamental como derecho positivo. Al mismo tiempo, al reconocer que la plena comprensión de los derechos fundamentales es un proceso en movimiento y que, por lo tanto, a aquella se llega a través de la mente y la razón del hombre, los primeros constitucionalistas prepararon el terreno para darle virtualidad a cualquier otro derecho humano que no hubiese sido receptado al dictarse la primera Constitución, al declarar en el artículo 33° de su texto, que las declaraciones, derechos y garantías que enumera la Constitución, no serán entendidos como negación de otros derechos y garantías no enumerados, pero que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno.

Con base en esa visión suprapositiva y, por lo tanto, iusnaturalista, la Constitución de 1853 ha podido incluir a los derechos sociales, económicos y culturales, sumándolos a los ya reconocidos expresamente por el constituyente, lo que convirtió a nuestra Constitución en una expresión de constitucionalismo social, como consecuencia de las transformaciones sociales y las valoraciones colectivas ocurridas durante el Siglo XX.

En consecuencia, la idea de imaginarnos un modelo ideal sobre cuya base se construya el sistema jurídico, se presenta como una alternativa válida que posibilita establecer reglas de juego compatibles con una sociedad regida por la ética y en la cual, en todo lo concerniente a la actuación del Estado, no sólo deben preverse en forma expresa los límites a los que éste está sometido en su relación con los particulares con el objeto de tutelar los derechos que a éstos cabe reconocerles, sino también debe admitirse la existencia y virtualidad de valores superiores inherentes a la persona humana, enumerados o no por la Constitución, que reivindican la libertad, la igualdad y la seguridad, como manifestaciones de la dignidad humana.

Naturalmente, la validez jurídica de los principios superiores inherentes al hombre no enumerados expresamente por la Constitución, se convierten en "verdades supremas" cuando son descubiertas a través de la razón por el hombre y son aceptadas por la sociedad y aún cuando no se plasmen en normas constitucionales expresas. Esos principios no enumerados pero reconocidos por la sociedad son los denominados derechos fundamentales implícitos, que nuestra Constitución recoge en el artículo 33° de su plexo normativo. Desde este punto de vista, la virtualidad jurídica de los derechos fundamentales inherentes a la persona humana no depende de su reconocimiento expreso a través de normas positivas. Ello así, aunque luego se incorporen al plexo constitucional y se enumeren en forma taxativa, pues con ello no se hace más que reconocer su eficacia anterior a su inclusión expresa, dado que dichos derechos son preexistentes al propio Estado, por ser inherentes al hombre. Preexiste, pues, una realidad ontológica supraconstitucional integrada por los derechos individuales y sociales que la Constitución reconoce y garantiza pero no crea, pues tales derechos son anteriores al Estado.

En un Estado constitucional democrático, éste se convierte en un instrumento al servicio de la dignidad, de los derechos de la persona humana y del bien común, y son estos

derechos fundamentales los que dan base al consenso social y legitiman el accionar del Estado.

4. La pretendida autonomía del Derecho Tributario

Nuestro punto de vista, sustentado en el naturalismo jurídico, es contrario a no admitir la validez y eficacia de los principios descubiertos por la razón humana no plasmados en normas positivas, por reconocerle a dichos principios el valor de norma supraconstitucional.

El referido no es un tema menor y ello es así con sólo tener en cuenta la posición adoptada por la doctrina prevaleciente a favor de darle al derecho tributario carácter de disciplina dogmáticamente autónoma, lo que implica reconocerle al legislador tributario la potestad de establecer legalmente definiciones apartadas de las reguladas por el derecho privado, sin detenerse a considerar si mediando la aplicación de las figuras y conceptos jurídicos ya definidos por este último, se podría igualmente obtener el mismo resultado sin violentar principios fundamentales del Derecho tales como la universalidad, unidad y uniformidad, como valores implícitos que emergen de los artículos 75º, inciso 12, y 31º de la Constitución Nacional⁸. Dichos principios exigen al legislador el puntilloso respeto a la coherencia, la que se hará evidente evitando conceptualizaciones múltiples sobre un mismo instituto jurídico. En efecto, el reconocimiento extremo de la autonomía dogmática conspira contra dichos principios y, por lo tanto, con la coherencia que impone la correcta técnica jurídica según la cual no deben existir contradicciones entre sí o con las demás disposiciones normativas ya existentes, o con las normas de su misma jerarquía o superiores.

La aceptación sin límites de la autonomía dogmática, se aproxima bastante a la concepción iuspositivista que concibe únicamente como “derecho” al derecho positivo producido por actos de voluntad del hombre y en el que no tiene cabida la existencia y virtualidad de valores superiores inherentes a la persona humana no enumerados por la Constitución. Nos parece ver, entonces, en la aceptación dogmática a ultranza de la autonomía del derecho tributario una cierta influencia de la teoría positivista del derecho, lo que puede derivar en la conclusión de que el Derecho Tributario es lo que el legislador quiere que sea, sin que para ello deba tener en cuenta un orden de valores superiores al derecho positivo, valores éstos que, para la teoría iusnaturalista, le dan su impronta a esta disciplina jurídica.

Al hilo de nuestra exposición, la aceptación de la múltiple definición jurídica de un mismo hecho económico, una efectuada por el Derecho Privado y la otra por el

⁸ Artículo 31o.- Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ellas, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales, salvo para la provincia de Buenos Aires, los tratados ratificados después del Pacto de 11 de noviembre de 1859.

Artículo 75o.- Corresponde al Congreso: 12. Dictar los códigos Civil, Comercial, Penal, de Minería, y del Trabajo y Seguridad Social, en cuerpos unificados o separados, sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales, correspondiendo su aplicación a los tribunales federales o provinciales, según que las cosas o las personas cayeren bajo sus respectivas jurisdicciones; y especialmente, leyes generales para toda la Nación sobre naturalización y nacionalidad, con sujeción al principio de nacionalidad natural y por opción en beneficio de la Argentina; así como sobre bancarrotas, sobre falsificación de la moneda corriente y documentos públicos del Estado, y las que requiera el establecimiento del juicio por jurados

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

Derecho Tributario, implicaría desconocer el “principio implícito” de coherencia que deriva de la universalidad, unidad y uniformidad del Derecho, aprobación ésta que tiene la impronta de la teoría iuspositivista, la cual sólo reconoce los principios o mandatos enumerados en el derecho positivo, es decir en la ley sancionada por el Congreso y rechaza la validez jurídica de principios descubiertos por el hombre a través de la razón, que aún cuando hubiesen sido aceptados por la sociedad, no se han plasmado en normas constitucionales expresas.

La circunstancia de que el derecho tributario se haya diferenciado de otras ramas jurídicas obedece a la conveniencia metodológica y didáctica de reunir en una sola disciplina los principios y normas rectoras de la materia tributaria con el objeto de facilitar el estudio de la misma.

A partir de este propósito un importante sector de la doctrina especializada ha intentado demostrar la necesidad de reconocerle autonomía científica al derecho tributario, esforzándose en fundamentar tal autonomía con argumentos que justificasen un tratamiento independiente y diferenciado del resto de las disciplinas jurídicas.

Aun los autores que se pronunciaron en favor de la autonomía reconocen, sin embargo, que la misma no contradice el principio de la unidad del derecho, resaltando la inseparabilidad del derecho tributario del sistema general del derecho.

La autonomía, pues, debe entenderse con un criterio más restringido que el que pretenda otorgarle absoluta independencia, adoptando el temperamento más sensato de atribuirle a la materia el carácter de parte de un conjunto armónico al cual pertenece.

Suele distinguirse a la autonomía en: didáctica, estructural y dogmática. La didáctica está relacionada con el interés práctico de facilitar el estudio o la enseñanza. La estructural se manifiesta cuando la rama de que se trata comprende institutos característicos que tienen su propia naturaleza jurídica y que entre sí son homogéneos. La autonomía dogmática existe cuando la disciplina específica elabora sus propios conceptos y definiciones que, por tanto, difieren de los conceptos y definiciones elaborados por las otras ramas.

Existe consenso, en general, en el sentido que el derecho tributario goza de autonomía de las tres clases que hemos señalado.

En efecto, la didáctica se revela por la gran cantidad de bibliografía existente sobre la materia y por el hecho de que a ésta se le ha dado categoría de asignatura independiente en casi todas las universidades.

Con relación a la autonomía estructural, se reconoce que la misma existe sólo en cuanto al derecho tributario sustancial, es decir, aquél que comprende a la relación jurídica que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, ya que las otras subdivisiones metodológicas de la disciplina tributaria se integran con definiciones pertenecientes a otras ramas del derecho. Tal el caso de los principios constitucionales que le dan contenido básico, así como las normas jurídicas de naturaleza administrativa, procesal o penal que la regulan.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

La autonomía, entonces, se revela en cuanto a la parte sustancial del derecho tributario en razón de que, al decir de Jarach⁹, el tributo está en el centro de la investigación y tiene preeminencia sobre todas las relaciones entre Estado y particulares que sirven a la finalidad de proporcionar al primero las entradas que necesita, siendo la relación jurídica que tiene por objeto el impuesto, la relación central del derecho tributario.

Se considera, en efecto, que los tributos tienen una naturaleza jurídica propia y diferenciada, siendo la obligación tributaria una obligación ex lege, en razón de que tiene su fuente inmediata en la ley, unida a la realización de un hecho jurídico generador de la obligación, preestablecido por ella y diferente a la voluntad de obligarse.

Como señalan Martín y Rodríguez Use¹⁰, la puntualizada autonomía estructural del derecho tributario sustantivo sirve para distinguirlo no sólo de las disciplinas que conforman el derecho privado, sino particularmente del derecho administrativo, añadiendo que la relación creditoria sustantiva que deriva del poder tributario y se manifiesta jurídicamente mediante normas legales no puede, razonablemente, ser aprehendida por ninguna disciplina que no sea el derecho tributario sustantivo.

La autonomía dogmática del derecho tributario sustantivo que, según se ha dicho, se basa en la independencia en la conceptualización de sus institutos jurídicos, deriva, según Jarach¹¹, del hecho de que la manifestación de voluntad de las partes no es para el derecho impositivo fuente de la obligación, sino solamente presupuesto y que la causa de éste no consiste en la licitud del interés perseguido por las partes, sino en el criterio con el cual el Estado impone los tributos titulados impuestos, es decir, el principio de la capacidad contributiva. La ley fiscal se atribuye a sí misma el poder de crear efectos tributarios y no a la voluntad de las partes, las que al realizar un negocio jurídico que da origen a la relación tributaria no han querido, indudablemente, realizar un hecho imponible sino, antes bien, realizar un hecho jurídico.

Afirmando la autonomía dogmática de nuestra materia, Martín y Rodríguez Use¹² recuerdan que el derecho tributario argentino da buena prueba de que ha elaborado sus propios conceptos al señalar, a título de ejemplo, que en materia de sujetos pasivos el Impuesto a las Ganancias desconoce la personalidad de derecho a diversos tipos societarios, con la única exclusión de las de capital, y prevé que los deudores del impuesto serán los socios por la parte que a ellos les corresponde en la distribución de utilidades, añadiendo que, universalmente, esa misma ley continúa otorgándoles a las sucesiones indivisas una personalidad desconocida por el derecho civil, convirtiéndolas en sujetos pasivos de aquel impuesto. También señalan los autores citados que la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por su parte, define la venta, en cuanto hecho imponible, con características distintas de las que distinguen al contrato

⁹ Jarach, Dino, "Curso Superior de Derecho Tributario", Ed. CIMA, Buenos Aires, 1968, T. I, p. 396.

¹⁰ Martín, José María y Rodríguez Use, Guillermo f., "Derecho Tributario General", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1986, p. 402.

¹¹ Jarach, dino, "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", Ed. Cangallo, Buenos Aires, 1983, p. 436.

¹² Martín, José María y Rodríguez Use, Guillermo f., "Derecho Tributario General", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1986, p. 253.

de compraventa en el derecho privado. Estos y otros ejemplos por el estilo ponen en evidencia, entonces, en opinión de esta doctrina, la autonomía dogmática o conceptual del derecho tributario sustantivo.

Horacio García Belsunce¹³, al confrontar su punto de vista autonomista con el de Héctor Villegas, opuesto al de otorgarle autonomía científica a nuestra disciplina, señala que “admitir que el derecho tributario puede crear sus propios conceptos e instituciones y darle a los del derecho privado una significación diferente, es una forma indirecta de admitir la autonomía científica”, por cuyo motivo no halla una diferencia profunda o significativa entre su posición y la antiautonomista de Villegas.

Entre los fundamentos que el primero de los autores citados esgrime para sostener la autonomía dogmática o conceptual, señala que el derecho tributario sustantivo o material “no se atiene a los conceptos del derecho privado, pudiendo crear figuras tributarias distintas de él, debiendo en tal caso precisar sus conceptos propios, señalando los elementos de hecho contenidos en ellos, pero cuando utiliza conceptos de otra disciplina jurídica debe precisar su alcance y atenerse a él”¹⁴.

Por fuera de la categórica afirmación en el sentido de que el derecho tributario puede crear figuras tributarias distintas a las reguladas por el derecho privado, no encontramos suficiente explicación acerca de porqué ello debe ser así.

He aquí, precisamente, el punto crítico al que apunta nuestra visión del tema, es decir, nos resistimos a admitir que el derecho tributario abuse de la regla según la cual puede asignarle una significación distinta a las figuras jurídicas receptadas por el derecho privado.

Los partidarios de la autonomía dogmática sostienen que el derecho tributario no subordina sus normas a las construcciones del derecho civil, sino que las considera solamente en cuanto le interesan al objeto o fin del fisco, y en ello descansa su autonomía o particularismo. No vemos, sin embargo, un fundamento objetivo que explique la necesidad de apartarse de conceptos definidos por el derecho privado, cuando los mismos pueden ser utilizados sin alterar su significado, para alcanzar igualmente los fines que interesan al Fisco.

Admitimos tanto la autonomía didáctica cuanto la estructural más no aceptamos, en cambio, la autonomía dogmática con el alcance que en general se da a esta expresión.

Para comprender el sentido de nuestra discrepancia con la opinión doctrinaria prevaleciente, debemos señalar que el punto de partida de nuestro análisis, tal vez, es diferente del de los autores que se han pronunciado por la afirmativa, conduciendo ello a disímiles resultados.

Nos ha parecido advertir que en general los autores examinan el tema a partir del plano realista de lo que es, de manera que si el legislador ha adoptado un determinado criterio plasmándolo en una norma positiva, concluye el intérprete que tal criterio, al estar consagrado en la ley, condiciona la opinión científica. Así, por vía de ejemplo, si

¹³ Horacio A. García Belsunce, “La autonomía del derecho tributario”, Ed. Depalma, 1996, pág.16.

¹⁴ op.cit. en nota anterior, pág. 63.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

la ley impositiva define a la venta con una conceptualización distinta a la que provee el derecho privado, se dice que ello obedece a la circunstancia que el derecho tributario es dogmáticamente autónomo porque se da sus propias definiciones, sin preguntarse si es correcta la aplicación de tal criterio desde un enfoque de técnica legislativa. Nosotros prescindimos de la norma positiva tal cual es y nos instalamos en el plano teórico del deber ser, procurando indagar con criterio lógico jurídico no sometido a influencias que condicionen el resultado del análisis.

Desde tal punto de vista opinamos que la universalidad y unidad del derecho exige al legislador el puntilloso respeto a la coherencia, la que se hará patente en tanto se eviten las conceptualizaciones múltiples sobre un mismo instituto jurídico. Conforme a ello, no existe las más de las veces razones prácticas que impongan la necesidad de definir de diferente manera un mismo instituto jurídico, pues al así hacerlo sin utilidad manifiesta, se desvirtúa la unidad que debe campea en el derecho.

Autonomía no es aislamiento, pues ninguna rama del derecho se basta a sí misma ni podría subsistir aislada. El derecho es uno sólo y todas las disciplinas jurídicas son partes interdependientes de un todo orgánico.

El derecho aparece parcelado en razón de diferentes objetos, sin, por ello, dejar de ser un todo orgánico. La legitimación de la fragmentación del ordenamiento jurídico se basa, precisamente, en que los criterios utilizados para individualizar sus parcelas son *lógicamente* compatibles y complementarios entre sí.

El derecho civil como madre del derecho, se caracteriza no sólo por la especificidad de su objeto, sino por el papel histórico decisivo que ha asumido en lo referente a la conformación de la relación entre los hombres y a la inserción de la persona en un determinado tipo de organización social. De hecho, los Códigos civiles se han erigido en el siglo XIX en auténticas constituciones del cuerpo social, quedando plasmados en ellos, principios, anhelos e intereses profundamente sentidos, arraigados en la naturaleza humana, que se transformaron en valores que aún mantienen plena vigencia.

Tanto el derecho tributario cuanto el civil tienen su especificidad y autonomía propias, pero ello sin perjuicio de las ineludibles y fecundas conexiones que permiten su armónica integración en el mundo del derecho. Por todo ello, resulta necesario ponerle límites a una pretendida autonomía irrestricta del primero. Cuando el legislador dicta normas preceptivas de naturaleza tributaria debe actuar sabiamente respetando la organización jurídica existente, acomodando en la medida de lo necesario y posible esas disposiciones al derecho común, con el objeto de que ambas disciplinas colaboren entre sí, imponiéndose límites a la deformación del derecho común, civil y mercantil.

El derecho tributario aglutina y sistematiza un conjunto de normas que permiten organizar al tributo como instituto jurídico pero, para ello, no necesita crear todas las normas que apuntan a tal objetivo, pues puede servirse de muchos preceptos que aparecen ubicados en otros sectores del ordenamiento jurídico y que pueden pasar a integrar el ordenamiento tributario en función del principio de universalidad y unidad del derecho. La parcelación del derecho sólo se justifica resaltando lo singular o específico, que integra la rama particular, pero manteniendo y respetando el fondo general, que históricamente se situó en el derecho civil, que es el soporte de todas las

ramas jurídicas, sin excepción. Desde este punto de vista ninguna rama puede erigirse, respecto de las demás, en definidora soberana de normas o principios. Tienen autonomía con relación a su objeto, más todas ellas están subsumidas subsidiariamente en un régimen común o general.

La respuesta a las necesidades públicas no debe buscarse, pues, en la inobservancia de los valores de universalidad y unidad, sino en una detallada y meticulosa descripción de los actos jurídicos sometidos a la potestad tributaria del Estado, los que, al estar definidos por la rama específica del derecho que los ha receptado, facilita la labor del intérprete, ya que para aprehender su naturaleza bastará acudir a las conceptualizaciones con las que esa rama específica los ha definido. Téngase presente, por ejemplo, la definición que sobre la "venta" realiza el artículo 2° de la ley del Impuesto al Valor Agregado, en cuya conceptualización se aparta totalmente del concepto que de la misma se tiene en el derecho privado subsistiendo, entonces, dos diferentes definiciones para un mismo hecho jurídico que, si bien regulan relaciones jurídicas de dos campos distintos (el de las relaciones privadas y el tributario) dan lugar a que se configure una verdadera incongruencia jurídica.

El progreso del derecho tributario, como disciplina jurídica, debe buscarse no sólo en el afianzamiento de sus propias instituciones, poniendo de relieve lo que haya en ellas de característico y peculiar, sino también en el reconocimiento de los fecundos lazos que la vinculan con otras ramas.

Con tal enfoque, se le concede al derecho tributario su condición de rama autónoma, con sus características peculiares y con sus propias instituciones, pero, al mismo tiempo, se reconoce la necesidad de encuadrarlo en el ámbito del orden jurídico del que forma parte, como una rama del tronco del que se desprende.

5. Presunciones y Ficciones

5.1. Presunciones en el Derecho Tributario

Se han ensayado múltiples argumentos para justificar el uso de presunciones legales por parte del legislador. En general hay coincidencia en punto a considerarlas un instrumento tendiente a luchar contra la evasión tributaria. Se las considera una construcción jurídica que se dirige a facilitar el ejercicio de contralor de la Administración Tributaria ahorrándole el trabajo de tener que demostrar, soslayando las dificultades originadas en la probable falta de colaboración de los contribuyentes y responsables. La presunción alcanza por igual tanto a quienes actúen dolosamente cuanto a quienes actúen sin ánimo defraudatorio.

La presunción legal no exonera totalmente a la Administración ya que siempre debe probar el hecho que permite presumir la existencia de una obligación tributaria.

Por su característica la presunción es una construcción jurídica que deviene en excepcional y su establecimiento normativo debe siempre respetar los derechos y garantías de los contribuyentes y responsables, para lo cual han de tenerse en cuenta especialmente los principios de la tributación de rango constitucional, que no deben ser vulnerados.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

En el Derecho Tributario la presunción viene a ubicar a la Autoridad Tributaria en una situación de supremacía en la relación jurídica entablada entre el Estado y los particulares. El Estado se sitúa en el escenario imponiendo su poder soberano desplegando un poder amplio sin que ello implique que tal poder sea absoluto ya que está acotado por las limitaciones jurídico-materiales que la Constitución ha establecido. En tal caso, la legitimación de la norma legal que establece la presunción viene dada por la circunstancia que no se vulneren los derechos y garantías señaladas precedentemente.

La presunción presupone administrar un adecuado 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. De lo contrario nos encontraríamos frente a una ficción jurídica, de la que nos ocuparemos en el apartado siguiente.

El establecimiento de presunciones con el objeto de reconstruir la base imponible importa acudir a instrumentos sumamente delicados y a los que solamente deberá apelarse en los casos en que no puedan emplearse medios de prueba directos que demuestren cabalmente la situación invocada por el contribuyente.

Las presunciones tributarias deben ser estudiadas desde el punto de vista de los fines de Justicia tributaria reconocidos constitucionalmente. En determinados supuestos (presunciones *iuris tantum*) la figura de la presunción otorga privilegios probatorios a favor de la Administración tributaria, lo que resulta incompatible con ciertos principios establecidos en la Constitución.

Téngase presente que, como expusiera Rodríguez Bereijo, *“el principio de legitimidad constitucional no tiene lugar únicamente respecto de las normas que fijan el presupuesto de hecho del tributo, sino también respecto de las normas que regulan la aplicación del tributo y que deben ser idóneas -como dice justamente Fantozzi- para revelar y gravar la capacidad contributiva manifestada en el presupuesto”*¹⁵

En otras palabras, para hacer efectiva la premisa constitucional que reclama el establecimiento de un sistema tributario justo, es decir, la realización cabal de la idea de justicia, es menester que las normas materialmente justas sean efectivamente cumplidas, pues como afirmara Tipke, *“en caso contrario se produce una divergencia entre lo que es y lo que debería ser”*¹⁶

La técnica consistente en apelar a las presunciones legales, queda legitimada en la ausencia de elementos reveladores del hecho que se desea establecer. Sostener lo contrario, es decir, que el Fisco pueda sin más aplicar lisa y llanamente las presunciones, a pesar de no poder demostrar la virtualidad del hecho desconocido, importa situar los caballos detrás del carro, con el único propósito de colocar la prueba en cabeza del contribuyente, en vez de investigar adecuadamente la naturaleza de la hipótesis de incidencia tributaria de manera de precisarla con exactitud tal que haga innecesario acudir a la presunción. La circunstancia que la ley admita la prueba en

¹⁵Rodríguez Bereijo, A, “Introducción al estudio del Derecho Financiero, Ed. Inst. De Estudios Fiscales, Madrid, 1976, p. 296.

¹⁶Tipke K. Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, de. Otto Schmidt, Köln 1981, p. 43.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

contra no es solución suficiente para impedir la lesión al derecho de defensa por la inversión de la carga de la prueba y la necesidad de probar un hecho negativo. En esta hipótesis, la determinación de oficio sobre la base de las presunciones legales no estará legitimada y así debería declararlo la justicia.

Lo que pretendemos puntualizar es que el recurso de aplicar la presunciones no es una facultad a la que pueda apelar el organismo fiscal sin antes valorar la situación concreta sobre la base de elementos de juicio ajenos a los que la ley tiene previsto en materia de presunciones. En otras palabras, el sistema de presunciones es inoperante en la etapa de la investigación cuando los elementos aportados por el contribuyente son válidos y suficientes. Las presunciones sólo adquieren virtualidad cuando no se dan tales extremos y, el único remedio para determinar la magnitud real del hecho imponible es recurrir a ellas.

He aquí una de las diferencias con la *ficción* legal tributaria en la cual su aplicación es imperativa. En las presunciones, aún las de iuris et de iure, puede admitirse por la confesión judicial, bajo juramento decisorio, la prueba en contra, en cambio la ficción legal no admite en ningún caso la prueba en contra.

Teniendo en cuenta los fines de justicia tributaria reconocidos constitucionalmente en materia tributaria, advertimos en las presunciones como rasgo positivo un instrumento fundamental para hacer efectiva la justicia material, para evitar que, sin dicho instrumento, ciertos hechos fácticos generadores de obligaciones fiscales queden irregularmente al margen de la imposición.

Como el establecimiento de presunciones suele incidir en las probanzas por los privilegios a favor de la Administración que suponen, los mismos pueden resultar incompatibles con algunos principios establecidos constitucionalmente, lo que puede ser reprochado judicialmente. Cabe recordar que el principio de legitimidad constitucional no se agota en las normas que establecen el presupuesto de hecho del tributo, basadas en la capacidad contributiva como una derivación de la igualdad en las cargas públicas, sino que se expande a las normas que regulan la aplicación del gravamen, de cuyo control se ocupa precisamente la Administración, la que debe aplicar las técnicas conducentes a revelar y gravar a esa capacidad contributiva.

Si bien rige la presunción de legitimidad de los actos de la Administración no es menos cierto que los administrados gozan de los derechos y garantías consagrados por la Constitución, entre los cuales se encuentran el derecho a ser oído, el de ofrecer y producir pruebas y el que manda que la decisión administrativa debe ser fundada y no arbitraria, así como la garantía de legalidad y razonabilidad de la actuación administrativa.

La presunción absoluta viola el derecho al debido proceso y el derecho de defensa, atendiendo a que el particular no está en condiciones de contradecir el hecho que se presume y sus consecuencias.

Teniendo en cuenta que la presunción absoluta constituye un instrumento que procura facilitar la actividad probatoria de la Administración, esta puede no hacer uso de la misma si advierte que su aplicación conduce a resultados alejados de la realidad. Ello así, porque las presunciones forman parte del derecho procesal tributario y, como consecuencia, no son de aplicación obligatoria.

Las presunciones relativas, es decir aquellas que permiten ser desvirtuadas mediante prueba en contrario, si bien respetan el derecho a ser oído y el de ofrecer y producir pruebas, en ocasiones presentan la dificultad de tener que demostrar lo contrario de la conclusión que deviene del proceso deductivo lo que conlleva a tener que probar un hecho negativo, circunstancia esta que es calificada de diabólica por la doctrina y contraria al derecho de defensa. En efecto, por las especiales características de los hechos presumidos, la demostración de la falsedad de la presunción puede ser materialmente imposible.

5.2. Ficciones en el Derecho Tributario

Mediante las ficciones tributarias el legislador procura anticiparse a la creación de hechos que en forma engañosa realicen los particulares en fraude de ley. La ficción viene, así, a actualizar el mandato legal, adaptándolo a las situaciones cambiantes, ubicando la conducta de los sujetos en una norma legal comprensiva de la misma, evitando que ella quede al margen del mandato que la ley ordena.

Teniendo en cuenta que la potestad tributaria se ejerce sobre hechos de contenido económico lo normal es que las ficciones actúen sobre la configuración del hecho imponible, tanto en su versión objetiva cuanto subjetiva, y en el de la base imponible.

Aún cuando el Estado al crear ficciones tributarias actúa con un amplio poder, el mismo que ostenta cuando crea tributos, la potestad que ejerce no es ilimitada pues su imperio está recortado por las restricciones jurídico-materiales establecidas por la Constitución, las cuales están sistematizadas en los principios que rigen el Derecho Tributario, en especial el de capacidad contributiva como derivación de la igualdad frente al impuesto, que deben ser respetados pues lo contrario conduciría a la inconstitucionalidad de la norma que las establezca.

Por lo expuesto hasta aquí se advierten sustanciales diferencias entre las ficciones y las presunciones. Las primeras son normas del derecho material y como consecuencia de ello la Administración está obligada a aplicarlas, en tanto que las segundas lo son del derecho procesal, y por tal circunstancia puede apelar a la discrecionalidad y no aplicarlas en el caso que considere que el resultado de su empleo no se adapta a la realidad de los hechos. Ello así, incluso con relación a las presunciones absolutas.

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.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

La ficción es inconstitucional cuando no respeta el principio de capacidad contributiva, la presunción lo es cuando no existe conexión lógica entre el hecho conocido y el hecho presumido por ausencia de relación causa-efecto.

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 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 vinculársela 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.

El legislador no puede permanecer agnóstico, es decir, apartado del ambiente en que vive y actúa y, ello así, por cuanto desarrolla una función política y, en tal condición, no podría, sin traicionar su cometido, legislar contra la conciencia social¹⁷.

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 al derecho a la propiedad.

¹⁷ Messineo Francesco, "Manual de Derecho Civil y Comercial", EJE, Bs.As., T° I, p.24., 1954.

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.

6. Los límites constitucionales al deber de información tributaria. El derecho a la intimidad y el estándar de proporcionalidad

6.1. Introducción

La Administración Tributaria tiene como objetivo averiguar y tomar noticia de los hechos que dan lugar al nacimiento de obligaciones tributarias a cargo de los administrados. Este deber de averiguación de la Administración tributaria tiene, como contrapartida, el deber de colaboración por parte de los sujetos obligados a tributar de exhibir las circunstancias que puedan determinar la imposición, de manera precisa, completa y clara. En otras palabras, al compromiso de la Administración en cuanto a averiguar si los contribuyentes han realizado el hecho imponible y lo han declarado, se le contrapone el deber de estos últimos de comunicar al organismo fiscal el haber realizado los supuestos de hecho que dan lugar al nacimiento de la obligación fiscal.

El deber de colaboración puede ser estudiado tanto desde el punto de vista del deber que pesa sobre el contribuyente, cuanto del que cabría endilgarle a terceros ajenos a la relación jurídica tributaria. Tanto en un caso como en el otro, dicho deber implica la imposición de ciertas cargas públicas, como ser la provisión de información a la Administración Tributaria, con afectación de intereses individuales, es decir, de los derechos y garantías reconocidas por la Constitución a favor de los administrados, en particular el derecho a la intimidad.

Es por ello que se hace necesario examinar al deber de colaboración frente a dichos derechos individuales y, en particular, con relación a los que amparan a los terceros que, sin tener obligaciones tributarias a su cargo, se ven impelidos a suministrar datos relacionados con obligaciones ajenas.

Nos proponemos arrojar luz sobre esta cuestión y tratar de explicar y fundamentar la necesidad de imponer justos límites al mentado deber de colaboración tributaria, atendiendo a que en el actual procedimiento de gestión tributaria se ha verificado coercitivamente un constante y creciente aumento de dicha colaboración por parte de los administrados, en particular en el ámbito de los deberes de información, privilegiándose únicamente la perspectiva de la satisfacción del interés fiscal, representado por el deber de contribuir, en detrimento de los derechos y libertades individuales, sin que en nuestra opinión, paralelamente se haya encontrado todavía el justo punto de equilibrio entre el interés social y el interés individual. Para ello es menester estudiar el problema adoptando otra perspectiva, desde la cual se le reconozca a los derechos individuales la importancia que en verdad tienen dentro del marco constitucional, procurando que los valores opuestos no confronten entre sí, sino, en cambio, se coordinen de modo tal de encontrar un solución superadora que coordine los intereses en juego, de manera de alcanzar el interés común con la menor lesión a los derechos de los individuos, para que estos no se desnaturalicen y se transformen en una facultad indisponible para su titular.

En el contexto descrito, la imposición de deberes de información no ha sido acompañada de una legislación que se ocupe seriamente de delimitar el alcance de la intromisión del Fisco en el ámbito de los derechos de la persona protegidos por la Constitución. En otras palabras, el incremento de aquellos deberes impuestos por Decreto o Resolución General o, incluso mediante requerimientos sectoriales e individualizados, conducta de por sí jurídicamente reprochable pues entraña total desconocimiento del principio de reserva de ley, no fue seguido por un reforzamiento de los derechos y garantías de los administrados a través de la concreta regulación legal de los principios jurídicos en que se funda la posición jurídica del particular, de manera de sentar las bases para alcanzar un justo equilibrio entre los derechos individuales y los colectivos representados por la Administración.

En este aspecto, la ausencia de regulación concreta que discipline el procedimiento mediante el cual se articulan las relaciones de los particulares con el organismo fiscal, le ha dado a la Administración Tributaria un marco propicio para desplegar un amplio margen de actuación discrecional, lindante con la arbitrariedad.

Dicha omisión normativa, sin embargo, no implica la atribución de un auténtico poder discrecional para el ejercicio de la potestad de solicitar información, ya que dicho ejercicio siempre debe estar gobernado por el principio de proporcionalidad, el cual no solo viene a justificar la petición de datos limitándola a los que tengan trascendencia tributaria, sino, además, la intromisión razonable en la esfera de libertad de los sujetos afectados por el requerimiento. En virtud de tal principio, la legitimación del pedido no viene dado solamente por su aptitud cualitativa, es decir, por la exigencia de que los datos solicitados guarden relación con el hecho imponible del impuesto investigado, sino además, por la necesidad de que la limitación del derecho a la intimidad del administrado provenga de un procedimiento de gestión administrativa que no reconozca otra alternativa menos gravosa para el sujeto afectado y que el derecho individual siga siendo practicable.

El sometimiento de la Administración al derecho es absoluto y, por ello, también lo es al principio de proporcionalidad en cuanto principio general del Derecho, que actúa como un límite impuesto a las potestades de la Administración en la adopción y ejecución de actos administrativos¹⁸ y por cuyo imperio aquella nunca puede ir más allá de lo que sea estrictamente necesario para la satisfacción del interés público de que se trate. El principio de proporcionalidad es el vehículo que asegura la razonabilidad de la actuación de la Administración Tributaria conforme a Derecho y un valladar a la arbitrariedad en el ejercicio de la potestad administrativa.¹⁹

Nótese que la legislación tributaria reguladora del procedimiento de gestión tradicional, es decir, el realizado en el marco de las denominadas inspecciones de campo, ofrece las bases necesarias para que dicho procedimiento transite por senderos en los que están claramente delimitados los derechos particulares y las facultades de la Administración. Al nuevo procedimiento de gestión tributaria, identificado con la denominada "inteligencia fiscal", en cambio, no le ha seguido la búsqueda de un nuevo equilibrio entre el interés general y los intereses privados. La evolución en las formas de aplicación del tributo practicadas por el organismo fiscal, no ha sido acompañada

¹⁸ González Cuellar-Serrano, N., "Proporcionalidad y derechos fundamentales en el proceso penal", Ed.Colex, Madrid, 1990, pág.37.

¹⁹ Sánchez López, María Esther, "Los deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional", C.E.P.C. Madrid, 2001, pág.139

de una evolución paralela en la elaboración legislativa, que tenga en cuenta las garantías del administrado frente a esas nuevas formas.

Ello así, la legislación tributaria no brinda actualmente adecuada respuesta, desde el punto de vista de las garantías personales, a las nuevas relaciones trabadas entre el Estado y los particulares en cuanto a la situación de los sujetos obligados a informar ni respecto de los sujetos denunciados, pues las normas de procedimiento tributario han sido tradicionalmente pensadas para regular la obligación dineraria que nace de la relación jurídica tributaria sustancial, sin que hayan tenido cabida en ellas los nuevos deberes de colaboración, como el de información que aquí estudiamos, que son una consecuencia del advenimiento del moderno procedimiento de gestión tributaria.

Se impone, pues, la necesidad de analizar cuidadosamente, a la luz del texto constitucional, la penetración de los deberes de información impuestos coercitivamente en la esfera de los derechos de los ciudadanos, con el propósito de definir el ámbito esencial de tutela de la posición jurídica de los administrados en su relación con la Administración Tributaria. Se trata, así, no ya de efectuar el estudio desde la visión procedimental como presupuesto formal o de mero trámite, sino hacerlo a partir de su dimensión material, es decir, desde una visión que enfoque al tema como presupuesto sustancial, que apunte al acierto o desacierto de la decisión, en la búsqueda del necesario equilibrio entre el deber de contribuir y el respeto de los derechos de los administrados.

6.2. El derecho a la intimidad frente a los pedidos de información

El modelo en el cual se ha forjado nuestra Constitución Nacional reconoce como fundamento la libertad e independencia de la persona humana, de lo que da cuenta, entre otros, el artículo 19° al disponer que las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios, y exentas de la autoridad de los magistrados.

Cuando el artículo 14° de la Constitución Nacional expresa que los habitantes gozan de los derechos “conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio”, con tal limitación no se anulan tales derechos sino que los encauzan en un sentido determinado. Así, los derechos del individuo son amplios, conformados al sistema adoptado por nuestra Constitución, que es liberal e individualista. La limitación actúa circunscribiendo esos derechos por razones de interés general, pero dejando un amplio margen para su ejercicio.

La restricción a los derechos debe estar autorizada por una ley formal pero, además, esta debe estar ajustada al texto y al espíritu de la Constitución. El poder del Estado no es un poder omnímodo o absoluto, sino que, por el contrario, tiene como límite el derecho de los individuos.

Adviértase que la pauta directriz de nuestra Constitución es privilegiar a las garantías individuales y, entre ellas, el respeto a la intimidad de las personas y solamente frente a circunstancias excepcionales podrá la autoridad, mediando una ley, proceder a su quebrantamiento. Es decir, la regla es el respeto a la intimidad, la excepción es su restricción.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

En efecto, las restricciones a los derechos individuales previstas en la misma Constitución, han sido concebidas para regir excepcionalmente frente a situaciones en que siempre exista la sospecha de la comisión de un delito o conducta por parte de una persona que, a juicio de la autoridad judicial, amerite traspasar el valladar de la garantía individual.

Con los pedidos de información, los Fiscos buscan obtener pruebas de infracciones impositivas en un intento tipo “expedición de pesca” en los datos provistos por los agentes informantes, siendo este procedimiento contrario al espíritu de la garantía constitucional establecida por el artículo 18° de la Carta Magna pues, como puede verse, el requerimiento no se efectúa por el puntual e individualizado indicio de la comisión de una infracción que pueda imputarse a un determinado contribuyente, sino en base al reiteradamente declarado propósito de combatir la creciente evasión impositiva.

La tutela de los derechos del individuo es un valor más importante para la sociedad que el castigo del autor del delito: el fin no justifica los medios, y no pueden violarse garantías constitucionales con el pretexto de un interés social, que sólo debe ser alcanzado a través de los medios lícitos que la propia ley prevé.

Es por dicha razón que la restricción a los derechos individuales está prevista en nuestra Constitución para situaciones excepcionales y en los que se presume en cada caso particular, según vimos, la existencia de algún delito o conducta que acredite la necesidad de limitar el respectivo derecho. No está en la esencia del precepto constitucional restrictivo de garantías personales, la convalidación de iniciativas de los organismos públicos que conmuevan los derechos individuales cuando la persona afectada no es sospechada de haber incurrido en alguna ilicitud, y en este caso, con el debido control judicial.

Admitir lo contrario equivaldría a consentir que el Estado, en clara oposición con el mandato constitucional, con el argumento de que en razón del incremento de la actividad delictiva en el país y la inseguridad reinante en el mismo, y por no contar la autoridad policial con los medios suficientes para prevenir los delitos, pudiese abrir la correspondencia epistolar y allanar domicilios sin autorización judicial, con el propósito de encontrar evidencias de algún ilícito, convirtiendo de hecho en letra muerta la prescripción del artículo 18°. No vemos, pues, diferencia ontológica entre los casos que entran en la esfera del derecho penal criminal con relación a aquellos que lo hacen en la órbita del derecho tributario.

Nótese que el criterio expuesto apoya sus conclusiones en preceptos de rango constitucional y es por tal motivo que se desentiende de la existencia o no de circunstanciales preceptos legales que regulen específicamente el secreto profesional. En otras palabras, nos ubicamos en un escenario en el cual este instituto no necesita de una ley formal que lo establezca para tener virtualidad con relación a determinados sujetos, por la especial naturaleza de la actividad profesional que desarrollan. Creemos que es el derecho al respeto a la intimidad del que goza cualquier persona, el que opera como suficiente mandato constitucional para limitar al Estado en el ejercicio de prácticas indiscriminadas, que apuntan a coleccionar pruebas de infracciones a través de intentos conocidos, como vimos, con la denominación de “expedición de pesca”. El derecho a la intimidad no necesita de legislación habilitadora.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

La ausencia de una prescripción legal específica que establezca el secreto profesional, en nuestra opinión, no le agrega ni le quita nada a la cuestión, dado que la limitación le viene al Fisco de la garantía constitucional de reserva de las acciones privadas y la inviolabilidad de los papeles privados. Es decir, no es necesario que exista una ley formal que consagre expresamente la prohibición porque la misma ya está explícitamente sancionada en la Ley Fundamental (artículo 19° C.N.).

Reconocemos la virtualidad del deber jurídico de colaborar con la Administración en el desarrollo de su actividad de contralor, el que no solo recae sobre los contribuyentes directamente afectados, sino además sobre quienes puedan prestar una ayuda relevante a la misión de alcanzar la equidad impositiva.

Pero aquí es donde se presenta el punto de conflicto entre el deber de colaboración, por un lado, y la inclusión de la información requerida en la zona de la intimidad protegida constitucionalmente, por el otro.

Cierto es que no existen derechos ilimitados y que todo derecho tiene límites justificados por la necesidad de proteger o preservar otros derechos o bienes también constitucionalmente protegidos y que, en nuestro caso, están representados por las contribuciones que el Estado debe recaudar para hacer frente al sostenimiento de los gastos públicos.

No se discute la legitimidad de la Hacienda Pública en punto a tomar conocimiento de la situación de los contribuyentes y responsables de obligaciones tributarias, pero también creemos que los organismos recaudadores tienen las herramientas jurídicas necesarias para alcanzar dicho objetivo sin que, para ello, deba acudir a procedimientos incompatibles con el ordenamiento jurídico y, por lo tanto, irrespetuoso de la letra y el espíritu de la Constitución.

Las normas positivas que reglamentan su actuación establecen los alcances de sus facultades con criterio amplio poniendo a su disposición, además, instrumentos coercitivos que le permiten vencer cualquier resistencia que pueda oponerle el administrado, dentro del marco de legalidad que incluye la intervención judicial, para derribar cualquier escollo obstaculizador en el desarrollo de las funciones que le competen.

El poder de policía del Estado en materia tributaria se caracteriza por la posibilidad de utilización de medidas coactivas con el fin de lograr que los particulares ajusten su accionar a las exigencias, ya sea a través del poder intimidatorio de las sanciones previstas para los supuestos de incumplimiento de las normas, la imposición de tales penas, o por el ejercicio de acciones materiales coercitivas no sancionatorias.

Sin embargo, el despliegue de los instrumentos coercitivos dentro de los límites establecidos por las leyes procesales reglamentarias de las garantías personales consagradas por la Constitución, sólo operan frente a supuestos en que el accionar individualizado y concreto del organismo fiscal requiera de su implementación. Nunca se debería apelar a medidas de coerción o, lo que es lo mismo, a medidas restrictivas de derechos personales, si no media una inspección ya iniciada cuyo eficaz desarrollo pueda verse obstaculizado por la oposición del contribuyente o la sospecha de la existencia de un ilícito. Consideramos que quien opera con el sujeto informante tiene una expectativa de intimidad sobre los datos que revele en el marco de su operatividad

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

y posee legitimación para impugnar que el Estado le exija a aquel producir o entregar los mismos.

La información confidencial se deriva del derecho a la intimidad. Es confidencial aquello que se comunica en el marco de una relación que se realiza con la confianza de que su contenido se reservará; es, por tanto, una revelación secreta.

El pedido de información que está en manos de un tercero implica una intromisión gubernamental que debe evaluarse de acuerdo con la expectativa razonable de intimidad. Los sujetos requeridos tienen la obligación de salvaguardar la intimidad de aquellos con quienes contratan pues, de lo contrario, pueden ser responsables por los daños que causen al proporcionar la información. Es por ello, que el organismo fiscal debería notificar a la persona investigada que se le está requiriendo a un tercero que posee información suya a entregar o divulgar la misma, con lo cual se le aseguraría que un Tribunal de justicia pueda intervenir, a su pedido, en protección del derecho a la intimidad. Obviamente, dada las características de los requerimientos, por su generalización, descartamos que el organismo recaudador efectúe tal notificación.

Nótese que el secreto profesional es un derecho del que goza toda persona, y que actúa en resguardo de su ámbito de privacidad, en tanto para el agente de información es un deber al que está obligado, precisamente, para no afectar aquel derecho a la intimidad de quienes confían en su discreción. Ese derecho es definitivamente imprescindible para el respeto a las garantías individuales y a la libertad. Esa es la razón por la cual entendemos que el punto en crisis que examinamos en el presente trabajo no sólo debe evaluarse desde el punto de vista del sujeto informante, sino también desde el punto de vista de los sujetos acerca de los cuales se provee dicha información, porque es a estos a quienes afectan los requerimientos al extremo de ver conculcados sus derechos constitucionales. Si para el tercero que opera con el sujeto informante el secreto a la información es una expresión del derecho fundamental que le asiste para el desarrollo de la personalidad, para el sujeto informante el secreto viene a constituirse en el derecho fundamental que le posibilita ejercer libremente su profesión y, concomitantemente, mantener la confianza del cliente.

La restricción al derecho a la intimidad solamente opera cuando se demuestre un interés apremiante del Estado para evitar circunstancias particulares de amenaza a la seguridad nacional o un grave peligro para el orden público, que no pueda remediarse con los medios normales previstos en la legislación, cosa que no se advierte en el caso bajo análisis si se tiene en cuenta que el organismo fiscal tiene acordada por la legislación plenas facultades para controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, con el debido control judicial.

A ello cabe agregar el límite de razonabilidad que debe camppear, ya que la información solicitada por los organismos fiscales importa la provisión de datos que pueden ser sensibles o que pongan en juego el ejercicio de otros derechos, como el derecho de defensa y la interdicción de declarar contra sí mismo.

Con base en lo expresado, nuestra opinión acerca de los requerimientos de información efectuados por los Fiscos en el marco de regímenes generales o a través de puntuales pedidos de datos de terceros, es que los mismos se encuentran en pugna con el derecho a la intimidad de que gozan quienes se encuentran vinculados con los sujetos informantes por razón de la actividad comercial que desarrollan.

La práctica administrativa ha sido reconocida como fuente subsidiaria del derecho, siempre que no sea contraria al ordenamiento jurídico. Los requerimientos indiscriminados de información, como práctica instalada por la Administración Tributaria en la esfera de su campo de actuación, no se ajustan a los valores jurídicos reconocidos por la Constitución, por lo cual carecen de validez jurídica y, en dicho contexto, no deberían aceptarse como fuente de derecho.

El deber de colaboración que recae en el contribuyente con relación a la Administración tributaria, no tiene el mismo alcance que el que cabe atribuirle al tercero investido del carácter de agente de información. Mientras el primero tiene frente a la Administración el deber de colaboración por sus propios actos, deber este limitado por los principios fundamentales que lo circunscriben, el agente de información, en cambio, está formalmente impulsado por el Fisco a brindar información ajena que normalmente no está relacionada con la obligación tributaria del propio agente y, al mismo tiempo, está obligado a guardar el debido respeto al derecho de los terceros a no difundir aquello que pertenece a su ámbito de reserva, de modo de no afectar el derecho a la intimidad y a la autodeterminación informativa que ostentan quienes son titulares de dicha protección constitucional.

Adviértase, sin embargo, que las informaciones atinentes a los terceros relacionados con el agente de información, responden a relaciones jurídicas en las que este es parte y cuya revelación implica no solo exhibir datos inherentes a su contraparte, los que están amparados por el manto de reserva que protege el derecho del tercero con él relacionado, sino también la manifiesta exteriorización de hechos propios con consecuencias fiscales. Es decir, la información requerida que habrá de integrar la base de datos del organismo fiscal no sólo se refiere al sujeto informado sino, además, al sujeto informante, nutriendo a la Administración tributaria de numerosos antecedentes, sin haber pasado por el tamiz de los derechos fundamentales, produciéndose, con ello, el quiebre del equilibrio entre dichos derechos y el deber de colaboración, desbordando tal accionar el límite que separa la discrecionalidad de la arbitrariedad y, con ello, la actuación del Fisco se transforma en ilegítima.

Frente a los regímenes generales de información, los terceros informados sufren la lesión al bien jurídico que la Constitución protege, es decir, la interdicción de la violación de su ámbito de reserva, y, además, tanto él como el propio agente de información se ven privados de ejercer el control de los actos de la Administración tributaria, a través del ejercicio de sus derechos fundamentales. De tal modo, se ven impedidos de neutralizar procedimientos de dudosa legitimidad. En este aspecto, debe tenerse en cuenta el derecho a no autoincriminarse del que goza el sujeto requerido, y en el cual puede apoyarse para negarse a proporcionar aquella información que pueda comprometerlo en alguna conducta reprimida por la ley.

6.3. Conclusiones acerca del deber de información tributaria

La cuestión relacionada con las potestades tributarias del Fisco y en particular las concernientes a los requerimientos de información a terceros, ha sido motivo de enjundiosos trabajos de investigación a nivel internacional. Las opiniones de los doctrinarios están divididas. Por un lado hay quienes se pronuncian a favor de concederle a la Administración tributaria facultades irrestrictas basados en que tales

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

requerimientos califican dentro de las prestaciones situadas dentro de la actividad cognoscitiva de aquella, para el adecuado ejercicio de su facultad de contralor. Están aquellos otros que, en cambio, no aceptan que el Fisco se irrogue tal potestad por entender que, con ello, se estarían lesionando derechos individuales. La misma jurisprudencia ha adoptado criterios vacilantes al respecto. En otras palabras, la polémica se centra en determinar si el nacimiento de la relación jurídica tributaria que vincula al contribuyente con el Estado en razón del nacimiento de la obligación tributaria por haberse verificado el hecho imponible, implica además, que la prestación requerida a los terceros mediante mecanismos de información deben incluirse en la categoría genérica del deber de colaboración que pesa sobre dichos terceros, o, en cambio, no corresponde tal inclusión.

En las última décadas, a la colectación de datos con trascendencia tributaria que la Administración efectúa a través de su gestión controladora sobre el contribuyente, que ha sido el procedimiento habitual y tradicional de aplicación de los tributos, se le añade, en el nuevo procedimiento de gestión, la aportación de datos que recae no sólo sobre los sujetos que han realizado el hecho imponible del tributo sino, además, y de manera creciente, sobre aquellas personas que, ajenas a la relación jurídica tributarias, disponen de información con trascendencia tributaria respecto de terceros.

Por esta vía, busca la Administración adquirir el conocimiento sobre la *verdad material* del hecho investigado, entendido este como uno de los principios liminares en la actuación del organismo fiscal. Verdad material que posibilita que todos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos con ajuste a la verdadera capacidad contributiva, identificada esta última con los principios de igualdad y justicia de rango constitucional y que informan el ordenamiento tributario. A lo que se añade la necesidad de salvaguardar el interés colectivo a través de la imposición de deberes de información tributaria. Este es el fundamento con que se pretende justificar a los deberes de información tributaria de terceros.

Sin embargo, la adecuada evaluación del régimen jurídico de los deberes de información impone la conveniencia de establecer los límites a dicho deber, teniendo en cuenta la necesidad de conciliar la libertad individual y el interés común, a partir de delicado equilibrio con que cabe ponderar a ambos valores, a partir del entramado de intereses contrapuestos.

Ello así, el límite a los derechos individuales debe observar un justo equilibrio en que se compadezca la imposición de esos límites con la adecuada garantía de los derechos y libertades que pretenden restringirse. En este aspecto, a ese justo equilibrio puede llegarse a partir de la aplicación del principio de proporcionalidad de los medios con relación a los fines que pretenden alcanzarse y que se entronca con el principio de de interdicción de la excesividad. Hemos señalado en párrafos anteriores que el Fisco tiene a su alcance los instrumentos jurídicos que le permiten desempeñar adecuadamente sus funciones de contralor, los que han sido establecidos con un alcance amplio. En dicho marco debería contar con los recursos necesarios para aplicarlos al desarrollo de su función de contralor, lo que constituye una cuestión meramente operativa, y que haría innecesaria la imposición de deberes en cabeza de terceros y, por lo tanto, el tránsito por senderos de dudosa constitucionalidad. No debe olvidarse que la posición preeminente que ocupan los derechos y garantías constitucionales en nuestra Constitución conduce a interpretar en forma restrictiva las facultades de actuación de la Administración en materia de derechos fundamentales.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

Hemos de tener en cuenta para ello que el pedido de información a terceros se encuentra instalado en la fase de actuación de la Administración tributaria, la que responde a la finalidad de aplicar la ley creadora del impuesto. Con ello queremos señalar que en esta fase se desvanece la idea de Poder por cuanto la sanción de una ley formal creadora del impuesto produce el efecto de atraer a la obligación tributaria al campo del ordenamiento jurídico en el cual no prevalece el poder de imperio del Estado.

El escenario intelectual que se ha instalado al examinarse el nexo entre la Administración Tributaria y los administrados, desde el punto de vista de la crisis generada por el contacto producido entre el deber de colaboración y los derechos individuales, parece haber omitido toda indagación acerca de si la Administración está efectivamente en condiciones de alcanzar el propósito de realizar el adecuado control de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes y responsables, a través de otra vía menos restrictiva de aquellos derechos. O, tal vez, se ha asumido que el organismo fiscal no tiene a su disposición otra manera de lograr igual propósito.

Al hilo de nuestra convicción, creemos que ese otro medio idóneo y menos irritante del ámbito de intimidad de los administrados es posible construirlo. La edificación de dicho medio debe estar a cargo de la propia Administración Tributaria, quien 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 y dotándose 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. En este aspecto, el cotejo cruzado de las informaciones exhibidas en las declaraciones juradas aportadas por los contribuyentes y responsables es un procedimiento idóneo al cual debería apelarse, entre otros que pueden emplearse en el marco de las inspecciones especiales o inteligencia fiscal, pero siempre respetando los derechos individuales.

Existiendo medios alternativos para alcanzar el mismo resultado (principio de proporcionalidad) toda ingerencia en el ámbito de privacidad colisiona ilegitimamente con el derecho de reserva consagrado por el artículo 19° de la Constitución Nacional, reparo éste que se acrecienta por la circunstancia de que el tercero requerido no es el obligado a pagar el impuesto, lo que conduce a la necesidad de efectuar una mayor ponderación entre medios y fines. A lo que cabe agregar la ausencia de normas legales específicas que regulen el procedimiento de obtención de información, lo que da lugar a una gran discrecionalidad administrativa que, en muchos casos, es arbitraria.

Cabe señalar, además, que la doctrina mayoritaria que se ha ocupado de examinar el tema admite la posibilidad de incluir en el ámbito del derecho a la intimidad protegido constitucionalmente a los datos relacionados con la situación económica de las personas (los que tienen su reflejo en las operaciones motivo del requerimiento del organismo fiscal se encuentran entre ellos).

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

Admitimos que la actividad administrativa en materia tributaria es la vía que posibilita asegurar que la Administración pueda dar cabal cumplimiento al mandato constitucional de recaudar las contribuciones que impone la legislatura, pero dicho procedimiento debe transitar necesariamente por carriles legítimos impregnados del principio de razonabilidad.

Es de notar por otra parte que, hasta donde sabemos, la doctrina que admite la legitimidad de los regímenes generales de información, le asigna relevancia al principio de proporcionalidad pero circunscripto al campo del tipo de información requerida, en cuyo caso su indagación se dirige a la necesidad de que los datos solicitados tengan necesariamente trascendencia tributaria, es decir, estén relacionados con el hecho imponible del impuesto que el organismo fiscal está interesado en controlar.

Por nuestra parte, en cambio, y más allá de compartir la aplicación de dicho principio con tal alcance, le asignamos al mismo una virtualidad superior en esta cuestión. En efecto, como ya hemos señalado, nos parece que, teniendo el Fisco a su disposición herramientas jurídicas de procedimiento compatibles con el adecuado cumplimiento de sus funciones de contralor y con los derechos que amparan a los administrados, la utilización de vías irritativas de estos derechos que, generalmente se emplean por razones de economía operativa, tropiezan con el valladar del *standard* de proporcionalidad con que debe desempeñarse la Administración pública.

En nuestra opinión, además, las facultades conferidas al ente recaudador en punto a requerir información a terceros así como a citarlos o, inclusive, inspeccionarlos, se inscriben dentro del marco acotado por un proceso de verificación o fiscalización realizado en cabeza de cualquier presunto responsable. Ello así, no podría requerir el Fisco a cualquier tercero información indiscriminada sobre cualquier contribuyente que no esté sometido a verificación, porque la norma legal que le concede la atribución de recabar información de terceros debe entenderse en el sentido que debe haber mediado, con carácter previo, *la actividad del organismo recaudador orientada a cumplir el desempeño de sus funciones de fiscalización. Sólo la iniciación de una fiscalización concretada sobre un contribuyente o responsable le otorga al fisco tales facultades.*

Nótese que la cuestión relacionada con el derecho a la privacidad consagrado por el artículo 19° de nuestra Constitución Nacional, en este caso, se relaciona íntimamente con el principio de inviolabilidad de domicilio, la correspondencia epistolar y los papeles privados también previstos en la Carta Fundamental en el artículo 18°.

Finalmente, ha de tenerse en cuenta que el suministro de información del tipo de la requerida interfiere en la relación de confianza que debe existir entre los sujetos intervinientes en el mercado y el papel que cabe asignar al secreto profesional como garante, entre otros intereses, de la confianza del cliente y, con ello, del mismo tráfico de comercialización y de consumo. Secreto profesional que, según vimos, para nosotros no se apoya en el dictado de una ley específica que lo establezca sino en el mandato constitucional que consagra el derecho a la intimidad. El deber de guardar secreto, pues, proviene directamente del artículo 19° de la Constitución Nacional y a través de su acatamiento se protege el bien jurídico de aquél.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

Adviértase que el derecho a la intimidad más que constituir el fundamento *stricto sensu* del secreto profesional, se configura, en verdad, como uno de los intereses protegidos por dicho instituto, y por lo tanto, dada su consagración como derecho fundamental de rango constitucional, debe prevalecer en lo esencial, frente a la ausencia de ley formal que lo establezca o al levantamiento del secreto o su acotamiento en cualquier área del ordenamiento jurídico.

Dicha concepción se sitúa en el punto de equilibrio entre el interés público y el privado, por cuyo imperio el conocimiento de operaciones que vinculen al sujeto informante con terceros a efectos fiscales, no puede entenderse en el sentido de darle prioridad, sin más, al interés público, sino como instrumento al servicio de los intereses de la colectividad, lo que conduce a la necesaria garantía del interés privado, y, concretamente, a la garantía del derecho a la intimidad ya que este se encuentra en la base misma del secreto profesional, a través de las reservas necesarias.

En razón de lo expuesto, no advertimos diferencia, entre los requerimientos efectuados, por ejemplo, al sistema financiero, que tiene específicamente establecido el secreto por el artículo 39° de la ley de Entidad es Financieras, aunque acotado, con los dirigidos a cualquier otro sujeto no amparado por una ley que haya establecido el secreto profesional, por cuanto consideramos que debe otorgarse un mismo tratamiento a todos los supuestos de obtención de información ya que en todos ellos se encuentra presente la posibilidad de incidir, con igual intensidad, en el ámbito del derecho a la intimidad.

7. Palabras finales

El nivel alcanzado por la teoría tributaria, a partir de la notable evolución que denota en la actualidad, reclama, sin embargo, una tarea de sistematización dirigida a revisar ciertas definiciones ya efectuadas acerca de los institutos jurídicos que la integran y que se han venido consolidando a nivel académico a través del tiempo, sometiéndolos a la sana crítica dentro de un contexto coherente y, por lo tanto, exento, en lo posible, de contradicciones.

Es que las manifestaciones del poder tributario del Estado, en los diferentes niveles de gobierno, han influenciado de tal manera el escenario real en donde se desarrollan las relaciones jurídico-tributarias que, fundado en la fuerza que aquél ostenta para determinar las conductas de los particulares, se han difuminado valores superiores y principios fundamentales que, por mandato constitucional, deben actuar naturalmente como límites garantizadores a favor de los particulares respecto a la actuación estatal y, que, por imperio de la costumbre y el hábito han dejado, en muchos casos, de alcanzar plena aplicación.

En dicho contexto, consideramos que ha sido necesario comenzar por definir el contenido del marco jurídico general dentro del cual se desarrollan las relaciones del Estado y los particulares, con el objeto de precisar los límites dentro de los cuales el primero está facultado a ejercitar su potestad tributaria, para lo cual es menester resolver entre dos disyuntivas posibles: a) El Estado es quien fija sus propios límites a través de la ley (teoría iuspositivista); b) Existe un orden superior de contenido ético al cual se somete el ordenamiento jurídico positivo creado por el Estado (teoría iusnaturalista).

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

Nos parece ver en la adopción de la teoría iusnaturalista un punto de partida válido para sostener la estructura jurídica del Derecho Tributario, pues con ello habrán de imponerse límites naturales a la actuación estatal en un plano de equilibrio con respecto a su relación con los particulares, a partir de una concepción ética del Derecho, en el cual la conducta de los hombres y del Estado están sometidas a mandatos supraconstitucionales, y, por lo tanto, de un rango superior al derecho producido por actos de voluntad del hombre.

Los derechos y garantías “implícitos”, reconocidos constitucionalmente por fuerza de la razón humana y que adquieren consenso social, deben admitirse como límites dentro de los cuales el Estado debe administrar su potestad tributaria, junto con los derechos y garantías expresamente reconocidos en la Carta Fundamental, tanto en el campo de la creación de tributos cuanto en el del establecimiento de cargas públicas personales no dinerarias. Con ello, la relación entre el Estado y los particulares quedará encuadrada en un marco gobernado por la ética, y, por ello, alejado de la idea de dominación política basada en la arbitrariedad y la opresión.

Al hilo de lo expresado, un Estado de Derecho debe respeto a la coherencia y por aplicación del principio de “razonabilidad”, que surge de los artículos 28° y concordantes de la Constitución Nacional, el Congreso está impedido de dictar leyes contradictorias en su contenido substancial, con lo cual está obligado a respetar el principio de unidad y uniformidad del Derecho y, por ello, debería revisarse los límites de la concepción doctrinaria que acepta la autonomía plena del Derecho Tributario.

En los últimos tiempos se observa la tendencia a ir haciendo desaparecer paulatinamente el secreto profesional con base en la prevención de la evasión fiscal y del lavado de dinero y ello conduce a la correlativa desaparición de los derechos fundamentales de la persona a la intimidad, a la presunción de inocencia, a no declarar contra sí mismo y a la tutela judicial efectiva. Sin la institución del secreto, protector de tales garantías, no puede existir el Estado de Derecho.

En este escenario, dado que la mera enunciación de estos derechos en el texto constitucional no siempre ha sido suficiente para conseguir el propósito de que en la práctica se alcance su aplicación plena, la doctrina especializada debería persistir y profundizar el estudio de los deberes de colaboración tributaria, para lo cual dejamos expresada nuestra opinión en el sentido de que la armonía entre el interés social representado por la recaudación tributaria y el interés individual, se obtiene con base en el principio de proporcionalidad o razonabilidad, que dimana de la propia esencia del Estado de Derecho y de la idea de Derecho y es concebido como de fundamental importancia para la adecuada relación medio-fin entre el interés estatal y las libertades individuales y, respecto del cual, en nuestra opinión, dicho principio no refiere sólo a la necesidad de que la información requerida por el organismo fiscal debe estar vinculada con el hecho imponible del impuesto investigado sino, además, a la necesaria existencia de proporcionalidad entre los medios para recabarla y los fines que con ella pretenden alcanzarse, lo cual se entronca con el principio de interdicción de la excesividad, para cuyo cabal y puntilloso respeto el Fisco tiene a su alcance los instrumentos jurídicos que le permiten desempeñar adecuadamente sus funciones de contralor, los que han sido establecidos con un alcance amplio, pero de modo tal de no lesionar el contenido básico de los derechos individuales. Para ello, el Estado debería

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

dotarse de los instrumentos humanos y tecnológicos necesarios para ejecutar con eficiencia sus funciones de contralor.

No se debe perder la sensibilidad respecto de las violaciones de los derechos de las personas para no caer en la degradación de la juridicidad y del Derecho como protector de los particulares, para lo cual es menester insistir en el mantenimiento de los principios garantizadores básicos. En razón de ello, el intérprete del Derecho Tributario, está obligado a desplegar en forma permanente una tarea hermenéutica en la que confronte y compatibilice la virtualidad de estos derechos con los intereses colectivos a cargo del Estado, de manera de transitar el delicado equilibrio entre el interés individual y el interés común para arribar en cada caso a una solución constitucionalmente satisfactoria.

Buenos Aires, 9 de Diciembre de 2010