



REVISTA TRIBUTARIA

TOMO XXXIV NÚMERO 201

● **DOCTRINA**

VI Jornadas Rioplatenses de Tributación:

Tema I: El debido equilibrio entre las facultades del Fisco y los derechos del sujeto pasivo.

Tema II: Impuesto a la Renta Personal. Análisis de la técnica dual en comparación con la técnica global y la integración del Impuesto Empresarial.

● **JURISPRUDENCIA** (pág. 827)

● **INFORMACIÓN** (pág. 893)

● **LEGISLACIÓN** (pág. 895)

NOVIEMBRE DICIEMBRE 2007

VI Jornadas Rioplatenses de Tributación

Relato de Argentina sobre el Tema I

EL DEBIDO EQUILIBRIO ENTRE LAS FACULTADES DEL FISCO Y LOS DERECHOS DEL SUJETO PASIVO

por el Dr. Alberto Tarsitano

Cr. Humberto Capote: En primer lugar, voy a tratar de corregir una omisión: hoy cuando presenté a la Dra. Kumor, olvidé decir que es Contadora, que es Abogada, que es profesora de la Universidad de Buenos Aires y que además es profesora en la maestría de Derecho Tributario en la Universidad de San Salvador y en la Universidad del Nordeste, así que pido disculpas por no haberlo mencionado hoy.

Hemos hecho un cambio en cuanto al relator por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, en el tema 1, por los motivos que ustedes saben; el Dr. Vicente Oscar Díaz no pudo llegar pero el Dr. Alberto Tarsitano va a disertar sobre el tema.

El Dr. Alberto Tarsitano es un viejo conocido nuestro, fue Presidente de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales hasta el año pasado, es el actual Presidente del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, es el director de la maestría de Derecho Tributario en la Universidad Católica, es profesor titular también de la Universidad Católica, Profesor de la Universidad de Buenos Aires, Director de la Revista de Derecho Fiscal y además socio principal de uno de los estudios más importantes de la Argentina.

Así que Dr. Tarsitano, le agradecemos su presencia una vez más acá en Uruguay y siempre su buena disposición para colaborar en este tipo de eventos.

Dr. Alberto Tarsitano: Muchas gracias, Cdor. Capote. Para mí es siempre grato encontrarme en el Instituto uruguayo. Es una satisfacción reflexionar junto a ustedes sobre temas de tanta vigencia práctica, pero también una responsabilidad. Y la responsabilidad la siento no tanto porque tenga que reemplazar a Vicente Oscar Díaz, que quedó varado en el avión que no salió de Buenos Aires. Me alivia pensar que Díaz es irremplazable. A los sumo intentaré sustituirlo. Pero sí me pesa hablar de estos temas en la casa que habitó Don Ramón Valdés Costa, porque seguramente nadie como él supo dotarlos de contenido tangible. En efecto, el Maestro construyó una verdadera teoría que, descendiendo desde los principios constitucionales, armonizó los valores que se entrelazan en el tema de la conferencia, que son la conciliación entre el interés general y el interés particular; las prerrogativas de la Administración tributaria y las garantías individuales del derecho de los contribuyentes. Una segunda responsabilidad es dirigirse a un auditorio poblado de jóvenes profesionales. Y cuidar de no transmitirles, como dice la canción de Serrat nuestras frustraciones, sino antes bien la necesidad de no renunciar, ni declinar aquellos principios fundacionales, que la doctrina latinoamericana en general, y el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario en particular, vienen construyendo desde la mitad de siglo pasado. Muchas veces hemos sentido desánimo porque la realidad nos devuelve la impotencia de no poder influirla. Y cuando las soluciones no llegan, la frustración nos vuelve escépticos. Allí nos preguntamos: ¿para qué sirven en verdad los principios generales? ¿Son sólo disquisiciones académicas que nunca se trasladan al contribuyente de carne y hueso? En otras oportunidades hemos hablado de las crisis de los principios tributarios, en particular de los principios de legalidad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad y tutela jurisdiccional efectiva. Cierta fatiga intelectual que nos provocan los comportamientos anómalos del Estado y la Administración Tributaria, que no los respetan, nos han llevado más de una vez a replantearnos nuestra identidad, el propio código genético del derecho tributario. Y es en esta introspección donde vuelve a emerger la figura arquetípica de Don Ramón, para recordarnos que nuestro compromiso como hombres de derecho es pelear por el Estado de derecho. Y que no son los principios los que están en crisis. En todo caso hay hombres agotados que sí lo están o instituciones que no están a la altura de las circunstancias porque han declinado la función que la Constitución y la ley les asignan. Acuden ahora a mis oídos las enseñanzas del miembro fundador del ILADT, Profesor Juan Carlos Luqui, cuando sostenía que la primera garantía de derecho del contribuyente era la división de los poderes. Y esta verdad elemental que como estudiante no podía comprender, se me reveló sabia cuando la experiencia cotidiana me demuestra que la raíz de los males se encuentra en el marcado déficit institucional que azota a nuestros países. Legisladores que dejan en manos de la Administración el dictado de las normas. Administradores que confunden el interés general con el interés de la corporación. Jueces que actúan como convidados de piedra a la hora de hacer cumplir la Constitución. Y sería injusto echarle la culpa al derecho tributario de estos males. Debíamos buscar la explicación en la filosofía moral o en la sociología política. Pero insistir en el compromiso militante de resolver estos problemas dentro del derecho tributario. Preparar el terreno, enseñar, no desviar la mirada, ni bajar los brazos frente a circuns-

tanciales retrocesos, hasta que nuestros países definitivamente se incorporen con políticas activas a la gestiones de gobierno que sirvan con objetividad al interés general. Será en beneficio de todos.

De este introito se extrae una primera reflexión: la necesidad de reivindicar desde una perspectiva dogmática, metodológica, la vigencia de los principios, los constitucionales y los generales del derecho, como el axioma de donde se deriven las premisas para la solución a los problemas que la realidad plantea.

La práctica común demuestra que el foco de la atención se ha ido desplazando a la puesta en vigencia de los valores protegidos por estos principios en el marco de los procesos de recaudación, porque es allí, cuando el fisco en uso de sus facultades regladas, sean de naturaleza reglamentaria o jurisdiccional, o en el uso de su potestad discrecionales, suele rebasar los límites que la ley impone. Y cuando esto sucede, claro está, la afectación al derecho individual se suele amparar en el latiguillo del "interés general" que ampara el obrar administrativo. En Uruguay, particularmente, ha habido un exceso en la invocación de este interés general con supuesto apoyo en el artículo 7 de la Constitución Uruguaya para amparar muchos desvíos de la conducta administrativa.

En el marco de la relación fisco/contribuyente en que se desarrollan estos comportamientos, debiéramos agregar, también, a los terceros, que son aquellos que sin verificar el hecho imponible, le son impuestos deberes de colaboración —a veces muy onerosos— en apoyo del servicio de recaudación. Cada vez se nota con mayor énfasis la tendencia de las Administraciones a desplazar funciones propias en terceros, a los que se los sobrecarga con deberes referidos a la captura de la información u obligaciones de retención o percepción, que le traen aparejados costos adicionales o incluso interfieren en las relaciones comerciales o jurídicas que entablan con los destinatarios de tales medidas.

Los excesos del comportamiento administrativo requieren precisamente de un abordaje metodológico, que descende desde la Constitución. Porque si no lo que haremos será describir un repertorio de casos marcados por la urgencia que impone la cotidianidad, pero perderemos la posibilidad de ensayar una respuesta más integral que parta de los principios constitucionales como axiomas, a partir de los cuales se construyan los teoremas que puedan resolver las desmesuras e imposturas que deben ser corregidas. Las presentes y las que vendrán.

Me propongo, hoy, sobrevolar estos principios. Con la esperanza de que no sean sólo floreros bonitos para adornar las mesas, como decía Eusebio González García. Con la intención de estimular con moderación el pensamiento antes que informarlo tediosamente como nos lo recordaba Valdés Costa, parafraseando a Bacon.

Me parece importante delimitar el tema identificando las distintas funciones que en materia impositiva cumple el Estado y la propia Administración. Porque a veces nos referimos a su poder de normación, es decir como fuente del poder tributario que se ejerce con la sanción de la ley. Es aquí donde tradicionalmente se dirigen las garantías individuales para contrastar su eficiencia. Pero en los últimos tiempos yo advierto un desplazamiento de la

problemática y del conflicto desde la fuente de norma a la faz aplicativa del tributo. Allí se enfrenta el fisco y el contribuyente. El primero ejerciendo la competencia que le acuerda la ley a través de funciones de distinta naturaleza, porque la ley le atribuye potestades reglamentarias que se ejercen con alcance general. En la Argentina estas facultades son muy poderosas y comprenden el establecimiento de deberes de colaboración impuestos a contribuyentes y terceros. Y como pueden imaginar, fuente de innumerables conflictos cuando se ponen a prueba hasta dónde pueden ser ejercidas sin desnaturalizar la relación medio a fin. También ejerce la Administración de manera extendida las facultades jurisdiccionales en los procedimientos administrativos de determinación de oficio de las obligaciones tributarias o en los sumarios para la aplicación de las sanciones. Como en los recursos de revisión en sede administrativa. Y, por supuesto, la función propia de "hacer recaudar la rentas" por mandato constitucional, que se expresa en las acciones de verificación, fiscalización y percepción vinculadas a la función de recaudación que, simplificando, podemos decir tienen dos grandes momentos: la inspección y la determinación de oficio de la obligación tributaria. En la Argentina, durante el proceso de inspección rige un amplio campo para el ejercicio de las facultades de carácter discrecional, que no siempre son conducidas con la discreción necesaria. Debemos recordar que la facultad discrecional se ejerce siempre en el campo que habilita la ley. Es ella que delega al ejecutor la elección entre alternativas posibles de concretar el interés tutelado. Pero es siempre una facultad de fuente legal, como tal sometida al control de razonabilidad del poder judicial. La existencia de poderes difusos, vuelve a la inspección un ámbito por momentos confuso, proclive a los excesos de la administración. No sucede lo mismo en el procedimiento reglado de determinación de oficio, donde los límites están más marcados.

La teoría enseña lo que la práctica muchas veces ignora. No hay poder sin deber. Ni privilegio o potestades sin garantías que las compensen. Ni derecho sin responsabilidad. Es necesario construir una dogmática jurídica de la recaudación, que sirva al fisco y al contribuyente, porque el derecho es uno solo, como es uno el interés general que todos deben perseguir.

Acá advierto una primera causa de fricción entre las prerrogativas de unos y las garantías de otros. En esto me apresuro a despejar una confusión sobre el alcance de la expresión "interés general". Se suele identificar el interés tutelado por las normas tributarias, las que crean los impuestos y las que establecen los mecanismos de percepción, con el interés recaudatorio. Y se asimila automáticamente "interés recaudatorio" con "interés fiscal". Es más, se señala habitualmente que el fin de la ley tributaria es proteger la recaudación, con dicho alcance. Me parece que es necesario conferir una visión más compensada de la relación que une al fisco y al contribuyente. Más respetuosa y equilibrada de ese deber cívico inherente al estado republicano. Y esta noción está proporcionada por el principio de capacidad contributiva. Hacia ella debemos referir el fin de la ley tributaria como instrumento redistribuidor de la riqueza a través de financiamiento del gasto público y como destino de la actividad administrativa que procura su captura. Pero así como la capacidad contributiva traduce el deber constitucional de soportar los impuestos, al mismo tiempo traduce el límite al poder tributario, que recuerda la obligación de no traspasarla. Es un principio de equilibrio, que concilia las prerrogativas y garantías. Que se hace sentir en el derecho tributario material y en el

derecho tributario formal. En la creación del impuesto y en su aplicación. En la faz estática y en la faz dinámica.

Hoy el colega que presentó su exposición sobre el proyecto de impuesto a la renta uruguayo, la ilustró con un centímetro. Me recordó la gran discusión que separa a economistas y juristas. Para los primeros el principio es de poca utilidad, precisamente porque es muy difícil medirla. En particular como criterio para la distribución del gasto público según el índice más adecuado que refleje la capacidad contributiva idónea. ¿Cuál debería tomarse? ¿La renta? ¿El patrimonio? ¿El consumo? De allí aquello de la "caja vacía". Pero para los juristas tiene otro valor. Sirve como criterio de justicia sustancial. Y estos criterios de justicia sustancial adquieren contenido y eficacia, cuando los jueces los actualizan en la resolución de los problemas sometidos a su conocimiento.

Pero claro, los modelos de gestión tributaria personalizados por los profetas de la eficiencia recaudadora no dudan en inmolar principios secularmente enraizados en el Estado de derecho. Estos se suelen repetir, de tanto en tanto, en todos los países. A veces se construyen sobre la falsa idea de que con ello se recauda mejor, cuando en realidad los costos que se terminan pagando demuestran que se puede recaudar mejor, con mejores instrumentos. De todas formas las Administraciones tributarias de todos los países atraviesan procesos, con avances y retrocesos en el campo del respeto de las garantías individuales. El caso argentino es bastante revelador. En el orden federal, la Administración de Ingresos Públicos (AFIP) ha logrado instalar después de muchos años un modelo profesional, que transita por el buen camino de la eficiencia sin necesidad de pisotear derechos individuales. Pareciera que aquí nuestro país se encamina a tener una verdadera política de Estado. Sería, adulta y actual. En la provincia de Buenos Aires, que concentra la mayor masa de contribuyentes, impera, en cambio, un modelo de gestión personalista, autoritaria. Basado en la acumulación de poder, que se transfiere mansamente desde los otros poderes del Estado. Y no puede faltar el vetetismo personal del encumbrado funcionario que representa un verdadero rol actoral frente a las prensa.

Y vuelvo a la percepción equivocada de que la "renta pública" es un valor que tiene supremacía sobre otros intereses que merecen por lo menos igual rango de tutela constitucional, como son las garantías individuales. Estas ideas predominan, todavía, en la Justicia argentina, e influyen decisivamente en algunos institutos, como son, por ejemplo, la concesión de medidas cautelares a favor del fisco o las dificultades para que el contribuyente obtenga una medida de no innovar mientras discute sobre la procedencia de la pretensión fiscal. Nuestra Corte Suprema, dictó un fallo en el año 1958, en la causa "ICA", donde sentó el criterio que así como resultaba legítimo al contribuyente recurrir al ahorro de impuestos dentro de lo que la ley permitía, también el Estado podía dictar normas y procedimientos tendientes a desalentar favorecer la recaudación. A principios de los años 90, en el precedente "Firestone", al revisar una medida de no innovar dictada a favor del contribuyente, la Corte Suprema argentina instó a los tribunales inferiores a examinar estas cuestiones con particular estrictez. Con igual fundamento ha convalidado que las tasas de interés del fisco acreedor sean exorbitantes, y aun reconociendo su carácter resarcitorio y no punitivo, no guardan relación con las que se consideran en una devolución de impuestos.

Un punto relevante es la profesionalización de los organismos de recaudación. Lo que implica dotarlos de recursos humanos y materiales. Uruguay llevó adelante una reforma importante de la DGI en el 2005 que implica un avance notorio hacia la independencia del órgano, hacia la consideración de la lucha contra la evasión como política de Estado perdurable, lo que conlleva la separación de la gestión de toda influencia política. Este último aspecto no es un tema menor en países donde las empresas pueden sentir una presión desde el acoso impositivo y, en particular, desde el riesgo a ser sancionadas injustamente. Otro aspecto importante hace a la carrera profesional de los funcionarios, a su capacitación y a su independencia. Sólo funcionarios jerárquicos con estabilidad y autoridad pueden hacer valer su verdadero juicio. Cuántas veces funcionarios decentes nos dan la razón en los pasillos sobre aquello que no se animan a firmar en los despachos por temor a represalias de distinta naturaleza. Múltiples aspectos que se juegan en el terreno cotidiano de las inspecciones mejorarán notoriamente con esta progresiva profesionalización: selección de contribuyentes a inspeccionar, duración de las inspecciones, mejor trato, captura de la información por medios adecuados, respeto al debido proceso adjetivo y resoluciones fundadas en el buen derecho, sin importar a quién benefician.

Antes decíamos que como efecto derivado de la importancia que se le asigna a la obtención de la renta pública —cosa que nadie puede negar— ha aumentado el protagonismo de los órganos de la Administración tributaria. Y está bien que así sea si la dirección es la que acabo de indicar. Pero junto a este protagonismo crece la atribución de hecho de funciones que trascienden la referida a la recaudación de los impuestos. Dijimos antes, al referirnos a la confusión entre la asignación de los roles adjudicados a cada uno de los poderes del Estado, que en la Argentina los proyectos de ley tributaria se concebían en la AFIP. Esta corruptela se origina en la aptitud técnica que se le atribuye en los mecanismos de percepción de los impuestos. Adviértase qué fuerte es este impulso en mi país, que la ley de procedimientos tributarios tiene una norma que autoriza a la AFIP a modificar los plazos de ingresos fijados en las leyes tributarias si resultaran inconvenientes para la recaudación o la perjudicaran. Lo que sucede que, so pretexto de establecer normas antievasión o antielusión, la AFIP termina legislando en materia tributaria sustantiva. Les pongo un ejemplo reciente. La ley del impuesto a las ganancias contempla en materia de precios de transferencia la existencia de métodos de justificación a estándares de mercado. Pues bien, la AFIP introdujo normativamente el criterio que en el caso de los commodities, el precio de mercado referente es el precio transparente a la fecha de embarque, sin importar el efectivamente pactado por las partes. ¿Es éste un precepto dirigido a la justa percepción del gravamen o más bien una norma que determina una base imponible especial? Y no es cuestión de que lo haga con buenas intenciones. Sencillamente no corresponde que la Administración tributaria fije la política tributaria, no es su función, ni se ejerce de esta manera el sistema de equilibrio de poderes que descansa en la oposición de intereses. Ya es demasiado fuerte la facultad de reglamentar la ley a través de resoluciones generales. O la delegación para establecer deberes de colaboración de los responsables y terceros. No hace falta acumular todavía más poder.

Otra fuente frecuente de fricciones es el terreno donde el obrar administrativo aparece informado por el principio de discrecionalidad. Debiera partir de

un supuesto básico: la obligación tributaria no puede verse modificada por el ejercicio de facultades discrecionales, lo que no puede tampoco ser establecido a través de procedimientos de captura de información o medición de bases imponibles que conduzcan a tal resultado. El otorgamiento de la facultad discrecional es una concesión de la ley para que la Administración pondere cuál de varias posibilidades satisface de mejor manera en el caso concreto el valor o interés protegido por una norma. Hay nociones cercanas, pero que no deben confundirse, que son las referidas a una suerte de integración de la ley, que se delega en la Administración por su posibilidad de comprobación técnica antes que valorativa. Estamos en el campo de los conceptos jurídicos indeterminados, o de lo que algunos llaman discrecionalismo técnico de la Administración. Mas en ningún caso obrar discrecional implica actuación arbitraria. No es una actuación al margen de la ley, sino inserta en las posibilidades que ésta confiere, y como tal, sujeta al debido contralor jurisdiccional. Siempre los tribunales deben estar habilitados para controlar si la prerrogativa discrecional se ejerce con abuso de derecho o desvío de poder. Este control de la decisión es algo sobre lo cual los funcionarios no suelen estar de acuerdo. Asumen que sus decisiones son irrevisables. Es cierto que no ayudan los sistemas jurisdiccionales, que muestran en este terreno déficit en cuanto a vías procesales eficientes.

Y ahí volvemos a los principios generales. A la necesidad de generar un compromiso militante a favor de su eficacia, que impregne la conciencia de jueces y legisladores.

¿Cuáles son esos principios?

No pretendemos en esto originalidad alguna, porque no podría haberla en nociones que llevan dos siglos.

Existe una primera noción de la que se derivan aplicaciones en el campo tributario. Son muy conocidas estas garantías constitucionales. La primera: nadie está obligado hacer lo que no manda la ley ni privado de los que ella no prohíbe (artículo 10 de la Constitución uruguaya y 18 de la argentina). O las garantías implícitas, que aunque no enunciados expresamente niegan las que resultan de la soberanía del pueblo y la forma republicana de gobierno (artículos 72 y 33 respectivamente de las citadas Constituciones). Sobre estos dos fundamentos, se pueden enumerar, con mayores o menores matizaciones, un grupo general que incluye la seguridad jurídica, el debido proceso, la tutela jurisdiccional efectiva, la presunción de inocencia, la razonabilidad, y otros que poseen particular intensidad en la materia tributaria, como son los principios de legalidad, generalidad, no confiscatoriedad, proporcionalidad e igualdad y capacidad contributiva. No todos estos principios poseen en la actualidad el mismo nivel de desarrollo ni de eficacia operativa. Es tarea de la doctrina, pero sobre todo de la jurisprudencia, dotarlos de contenido. Como hizo Valdés Costa con su construcción del principio de igualdad, en el que distinguió y completó la igualdad ante la ley, con la igualdad en la ley y por la ley. Y le agregó la igualdad entre el fisco y el contribuyente, como partes de una relación jurídica que se expresa en la faz sustantiva y procesal. Si analizan estos presupuestos, podrán advertir que actúan en momentos diferentes, o incluso en ámbitos distintos. Pueden ser como factor atributivo de la carga como diseño del impuesto, en su impacto frente a la capacidad contributiva, en la relación tributaria sustantiva como factor de equilibrio, como interdicción

de la arbitrariedad o discriminación, pero también en la relación procesal. Y después están los principios generales del derecho. Nociones y elaboraciones como abuso de derecho, desvío de poder, confianza legítima, informalismo a favor del administrado,

El plexo de garantías constitucionales configura un bloque de legalidad que, concebido como un sistema, nuestro profesor Luqui denominaba el Estatuto del Contribuyente. La concepción sistémica lleva a que el conjunto de derechos y garantías se integren, confluyan, potencien y armonicen para generar un resultado mayor a la suma de las partes. Es esa visión integral la que alumbra el derecho del contribuyente frente a las prerrogativas del Estado. Es lo que el profesor vasco, Lejeune Valcárcel, denominaba el "plan" o "programa constitucional", que era necesario aprehender para dotar de verdadero sentido a las instituciones jurídicas. Desde otra perspectiva, países cercanos y distantes a nuestro sistema jurídico han establecido orgánicamente el conjunto de derechos del contribuyente, consagrándolos mediante una ley. Son ejemplos Italia, España, Canadá, Estados Unidos, México y Francia. Su necesidad ha dividido a la doctrina. Muchos de los aquí presentes seguramente recordamos aquella calurosa tarde en Cartagena de Indias, donde el siempre temperamental Ferreiro Lapatza hacía subir todavía más la temperatura descalificando este tipo de iniciativas. Claro, desde la visión teórica, parece que está de más una ley que le recuerde al contribuyente sus derechos y al fisco sus obligaciones, cuando se habla de cosas, por otro, lado bastante elementales. Pero conociendo nuestras realidades, me parece que en términos prácticos se llega más rápido a la consagración de lo debido, sin esperar, años, a que los tribunales terminen construyendo su doctrina. La carta francesa de los derechos del contribuyente, que se acompaña al inicio de cada inspección bajo pena de nulidad, constituye probablemente el mejor ejemplo. Recuerdo, aquí, nuevamente a Valdés Costa, cuando nos estimulaba a aventurarnos en el conocimiento del derecho comparado, con la advertencia de que siempre debíamos auscultar su compatibilidad con nuestra propia realidad.

Recientemente se llevó a cabo un seminario en la Universidad de Buenos Aires, con la presencia de Víctor Uckmar, dedicado al estudio e influencia del principio de razonabilidad en la aplicación de la ley tributaria. Son nuevas exploraciones que intentan establecer una conexión efectiva entre este tipo de garantía implícita en nuestras cartas constitucionales y las prerrogativas del Estado.

En definitiva se busca asignar "intensión" (así escrita con "S") a estos principios. La palabra le agrega a la búsqueda de propósito (intención escrita con "c") la comunicación de fuerza, vigor, en suma de mayor "intensidad" en el derecho tributario.

El gran tema es cómo esa intensión es receptada por los jueces para pasar de la teoría a la eficacia práctica.

Existen numerosas situaciones que marcan comportamientos anómalos que debieran encontrar su cauce en los citados principios.

Nos vamos a referir sólo a algunas pocas, las cuales sirven para cumplir con uno de los objetivos de estas jornadas, que es el intercambio de experiencias.

¿Cuántas veces nos parece que se promueven desde la propia legislación situaciones que desalientan al contribuyente la vía contenciosa? Esto va desde el encarecimiento de la prolongación del conflicto, como por ejemplo tasas de interés excesivas, o tasa de actuaciones onerosas, hasta distinto tipo de estímulos al "consentimiento expreso" de la pretensión fiscal. En la Argentina, por ejemplo, se disminuyen las multas si se acepta el criterio del fisco antes que avance el proceso de determinación.

El caso de la denuncia penal es un buen ejemplo de un mal uso de este delicado instrumento. El régimen penal establecido por la Ley 24.769 prevé los casos de evasión simple y agravada, que se diferencian básicamente por el monto del impuesto evadido. En los casos de evasión simple, la acción penal puede ser extinguida por una única vez mediante el pago del impuesto. Es "fuga" del proceso es un expediente bastante habitual para aquéllos que no desean verse sometidos a las tensiones del proceso penal. Pero esta posibilidad no existe en el caso de la "evasión agravada". Aquí, la situación se vuelve más crítica porque teniendo en cuenta la gravedad de la pena, la ley no posibilita que en caso de procesamiento (para lo cual debe existir la suficiente convicción del juez sobre la ocurrencia del delito) se pueda solicitar la eximición de prisión. Es decir el proceso transcurre con la privación de la libertad del sujeto procesado. Pues bien, tan grave situación debiera llevar a que el instituto de la denuncia penal debiera ser empleado con toda prudencia por la AFIP, de manera tal que sólo resulten denunciados aquellos casos prima facie bastante evidentes o al menos con fuerte presunción de la comisión del ilícito. Sin embargo, sucede todo lo contrario. Es más, la interpretación oficial de las autoridades administrativas es que están obligados a formular una denuncia penal en los casos de evasión agravada, según una interpretación muy estricta de la letra de la ley penal tributaria. Mas al momento de formular la denuncia, esto no se expresa en tales términos, sino que aun tratándose de la cuestión técnica de mayor opinabilidad los funcionarios proceden a fundar la denuncia tratando de justificar la existencia del delito. Deberíamos interrogarnos ¿a quién perjudica en última instancia este comportamiento disfuncional? Sin duda al Estado. Y los resultados están a la vista. La AFIP radica cerca de 1.500 (¡Sí, escucharon bien!) por año, lo que hace que se acumulen en la actualidad cerca de 7.500 procesos pendientes de resolución. Y por supuesto, con este desgobierno de la denuncia, la cifra de condenas apenas trepa el 2% de los casos denunciados. Decimos que el mayor perjudicado es el Estado, pero por supuesto estos dolores suelen diluirse entre tantos otros males. Pero nadie libera al contribuyente decente, como dijimos, de la tensión de sufrir la amenaza de una pena privativa de la libertad por una denuncia infundada.

Otro ejemplo actual en mi país está representado por el uso de medidas cautelares excesivas, que se usan ampliamente por el fisco de la Provincia de Buenos Aires.

Grandes compañías que sostienen disputas técnicas serias con el fisco suelen sufrir la traba de embargos, aun cuando su patrimonio demuestra que aun en la hipótesis de ser finalmente condenadas, no frustrarán el derecho al cobro del Estado. A esta falta de ecuanimidad se le suman algunas corruptelas adicionales, que suelen contar con la complacencia de los jueces. Por ejemplo, la concesión automática de la medida cautelar, porque leyes de dudosa constitucionalidad gestadas en los despachos de la propia Administración disponen

un rol pasivo de los jueces. O la sustitución de la medida cautelar trabada, pero con costas a cargo del contribuyente. Y últimamente, también, la traba simultánea de medidas cautelares personales sobre los directores de la empresa. Comprenderán ustedes la irritación que estas desproporciones generan en los contribuyentes. Y el descreimiento en las instituciones.

Como vemos, las deficiencias de la ley, deliberadas o inadvertidas, son las que crean estas “zonas de penumbras” por la que transitan este obrar administrativo irregular.

Otro caso verdaderamente emblemático de cuanto venimos refiriendo se nos presenta con motivo del alcance dado por el fisco a las denominadas cláusulas generales contra la elusión. En la Argentina, el artículo 2 de la Ley 11.683 contiene una disposición que podríamos denominar cláusula “antiabuso” de la ley tributaria. A mi modo de ver un principio similar se consagra en el artículo 6 del Código Tributario uruguayo. Pues bien, la referencia en este tipo de cláusulas a una supuesta “realidad económica” subyacente ha generado, de manera paradójica, la aplicación abusiva de la cláusula antiabuso. Y es así como economías de opción legítimamente encausadas bajo estructuras jurídicas idóneas son reconducidas al hecho imponible bajo la pretendida autorización que brinda una supuesta realidad económica que se esgrime con más frecuencia que fundamento. Con el agravante de que en estas recalificaciones, al uso de la forma jurídica que se considera inadecuada a la realidad económica, se le atribuye la intención de disfrazar la realidad por el uso funcional del contrato o negocio jurídico. Y por eso la mayoría de estos encuadres terminan en denuncias penales, con el indeseable efecto de que un contribuyente honesto, que creyó usar un esquema de planificación lícito, termina siendo considerado un evasor. Ni siquiera se le atribuye una conducta elusiva, que a lo sumo sería sancionable con una multa por omisión.

Para finalizar, señalo otro ejemplo de cómo buenos instrumentos se ven desnaturalizados por una mala reglamentación o un mal uso. Me refiero a la “consulta”. La presencia aquí del doctor Peirano Facio nos recuerda la preocupación de la doctrina latinoamericana sobre esta figura, que forma parte, en nuestros anhelos, de una verdadera deontología jurídica. Pues bien, en la Argentina después de mucho batallar, la “consulta vinculante” fue regulada. Pero lo de “vinculante” que tiene el sentido de obligar al fisco con el criterio fijado en la respuesta, se extendió al contribuyente, a quien se le impide revisar judicialmente el criterio administrativo. Lo tiene que aceptar. Y la verdad que los cuerpos técnicos no tienen todavía la suficiente independencia para decidir con total neutralidad las cuestiones “grises”, que se suponen son las que debieran originar las consultas. En tales condiciones: ¿quién va a recurrir en consulta ante la AFIP?