



©  
Copyright by  
**EDITORIAL HAMMURABI SRL**

Talcahuano 481 - 4º piso  
C1013AAI - Ciudad de Buenos Aires  
República Argentina  
Tel.: 4382-3586 — líneas rotativas—  
Fax: (54-11) 4382-4745  
E-mail: info@hammurabi.com.ar  
www.hammurabi.com.ar

Diseño y diagramación  
concept design  
Tel.: 4382-2080 — líneas rotativas—  
E-mail: info@cdesign.com.ar  
www.cdesign.com.ar

Esta edición de 500 ejemplares  
más sobrantes para su reposición  
se terminó de imprimir en junio de 2004  
en los talleres gráficos «Studio Gráfico»  
Perdriel 1480  
Ciudad de Buenos Aires  
República Argentina

Hecho el depósito de ley 11.723  
Derechos reservados  
Prohibida su reproducción total o parcial

Impreso en Argentina  
Printed in Argentina

ISBN 950-741-159-3  
(obra completa encuadernada)

ISBN 950-741-163-1  
(tomo 2 / encuadernado)

ISBN 950-741-158-5  
(obra completa rústica)

ISBN 950-741-162-3  
(tomo 2 / rústica)

*Derecho procesal administrativo*, Juan Carlos Cassagne (dir.)

1ª ed., Buenos Aires, Hammurabi, 2004  
vol. 2, 1040 p., 23 x 16 cm.  
ISBN rústica: 950-741-162-3  
ISBN encuadernado: 950-741-163-1

1. Derecho procesal administrativo. I. Título.  
CDD 347.05

Fecha de catalogación: 18/05/2004

Jesús González Pérez homenaje

Juan Carlos Cassagne director

# Derecho procesal administrativo

## 2

Pedro Aberastury; Oscar Aguilar Valdez; Julio I. Altamira Gigena  
Carlos A. Andreucci; Carlos F. Baibín; Jorge A. Barraguirre  
María J. Barrese; Carlos Botassi; Armando N. Canosa  
José O. Casás; Ignacio M. de la Riva; Horacio P. Diez  
Diana Estrada de Orellana; Beltrán Gambier; David A. Halperin  
Miriam M. Ivanega; Fernando E. Juan Lima; Roberto E. Luqui  
Ismael Mata; Eduardo Mertebikian; Laura Monti  
Roberto M. Mordeglia; Guillermo A. Muñoz; Jorge I. Muratorio  
Ricardo M. Ortiz; Alejandro Rossi; Jorge H. Sarmiento García  
Domingo Sesín; Alberto Tarsitano; Daniela Ugolini



**hammurabi**  
JOSE LUIS DEPALMA • EDITOR

## *Procedimientos administrativos de recaudación tributaria*

Discrecionalidad y prerrogativas

§ 1. *PRELIMINAR.*— Si algún sentido posee la participación de un tributarista —como quien escribe— en esta obra colectiva, en homenaje al catedrático don Jesús González Pérez, debe ser hallado en la oportunidad para trazar caminos comunes y senderos que se bifurcan en la conexión de las dos disciplinas jurídicas que contienen la relación entre el Estado y los contribuyentes: el Derecho administrativo y el Derecho tributario. Ambas emprenden, con su propia dogmática, el abordaje de la actividad financiera del Estado. El Derecho tributario lo hará desde la dinámica de la *obligación tributaria*, que nace de la realización del hecho imponible descrito en la norma tributaria sustantiva y que tiene como correlato el nacimiento de un derecho subjetivo de crédito provisto de tutela ejecutiva.

Ya que el principio de legalidad es su fuente, será pues la ley, entendida como el encumbramiento en el Estado del poder excluyente para crear tributos (reserva legal), la que impregne con su código genético cada uno de los caracteres estructurales del hecho imponible (tipicidad legal). El Derecho administrativo lo abordará a partir del ejercicio del poder-deber de la función recaudadora, mandato constitucional (hacer recaudar las rentas de la Nación, art. 99, inc. 10, Const. Nacional) que le confiere a la Administración fiscal la potestad de imponer vínculos jurídicos con los particulares, que propenden al fin de gestionar los tributos como proyección práctica de aquel poder abstracto. Esta nueva clase de vínculo jurídico con el Estado, a diferencia de la *obligación*, no posee un contenido económico, sino que conduce a los *deberes* referidos hacia los mecanismos de verificación, fiscalización y percepción de los gravámenes. Asu vez, esto incluye, dentro de la competencia fijada por la ley, la facultad de establecer los deberes formales que el contribuyente debe satisfacer para el mejor control del cumplimiento fiscal y la instrucción de los procedimientos tendentes a la determinación y el pago de los impuestos.

La particular naturaleza de la obligación tributaria hace que ella nazca con la ley, pero que su alcance o medida deba ser, primero, autodeclarada por

el contribuyente y, luego, sujeta a la comprobación de exactitud de la Administración fiscal. Esta distinción, entre *obligaciones y deberes*, aparece en los cimientos de la dogmática tributaria, con un eje doctrinario bien conocido, representado por los estudios de Hensel, Blumenstein, Berliri y, en nuestro país, Dino Jarach<sup>1</sup>.

La raíz misma de la autonomía del Derecho tributario y su separación del Derecho administrativo puede hallarse en esa distinción. De ahí que exista una interacción permanente, muy activa e indisoluble, entre el Derecho que regula la existencia y medida de la obligación tributaria y el Derecho que regula los mecanismos de comprobación, determinación e ingreso de los tributos. Naturalmente, la obligación tributaria, que nace de la ley, crea un límite muy concreto al obrar del ente recaudador, cuya actividad deberá estar decididamente influida por la capacidad contributiva que la norma tributaria se propuso alcanzar. La obligación tributaria aparece resguardada por un blindaje creado a partir de los principios constitucionales de la tributación, que, en su gran mayoría, sirven como garantías del derecho del contribuyente y, simultáneamente, como legitimación de la potestad del Estado a crear impuestos. Cuanto llevamos dicho, nos conduce a indagar acerca del fin de la norma tributaria, cuestión a menudo enfocada de manera extraviada y que proyecta sus efectos —y sus defectos— en cómo se define la función de los órganos recaudadores.

§ 2. *EL FIN DE LA NORMA TRIBUTARIA.*— La norma tributaria es una norma jurídica ordinaria. Una ley, en sentido formal y material, que si bien se distingue de otras por el orden de relaciones económicas que disciplina, con ello agota toda diferencia. En efecto, el poder de imperio que funda la coactividad de los tributos desaparece con la sanción de la ley tributaria, a partir de la cual concluye toda supremacía del Estado y no existe más poder que el derivado de la relación jurídica que se crea.

<sup>1</sup> La doctrina tributaria española se ha ocupado con intensidad del tema. Acerca de la delimitación de los diversos vínculos jurídicos que se proyectan sobre las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes, y sobre la naturaleza jurídica de las obligaciones y los deberes de colaboración tributaria, puede consultarse, por todos, a Juan López Martínez, *Los deberes de información tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Monografías Jurídico-Fiscales, Madrid, 1992, Cap. I. Con referencia a esta distinción, ya en el campo del Derecho administrativo, García de Enterría destaca que los deberes son aquellos que se exigen a los administrados para surgir puras consideraciones abstractas de interés público y no son tendentes al enriquecimiento del patrimonio de la Administración o de su organización; frente a los deberes, la Administración no exhibe un derecho, sino una potestad, que es la que permite imponerlos o controlarlos en un caso concreto (García de Enterría, *Curso de derecho administrativo*, Civitas, Madrid, 1986, vol. II, p. 112).

Destaca Vanoni que, en el campo del Derecho tributario, quizá más que en otros campos del Derecho, se impone, a efectos de una exacta comprensión de la norma, el estudio de los fines que ésta se propone. Realiza esta consideración debido a la dificultad de enmarcar fenómenos que se encuentran en continua evolución —como los de contenido económico— en el marco de la fórmula legal. Discierne con profundidad que esta tarea sólo puede ser exitosa si se toma en cuenta *la función que la ley pretende desarrollar y los fines que se propone alcanzar*<sup>2</sup>. También, de acuerdo con la concepción de Sáinz de Bujanda, el interés tutelado por las normas financieras se constituye en factor determinante que permite resolver la pertenencia o ajenidad de un determinado instituto o norma al ámbito del Derecho financiero<sup>3</sup>.

En términos generales, existe un marcado consenso en la doctrina acerca de que el *interés fiscal* (recaudatorio) constituye el fin que identifica las normas financieras o tributarias; interés cuya tutela no sólo traduce un rol efectivo en la interpretación de la ley, sino que sirve también como elemento definidor de la autonomía de la disciplina.

Acorde con nuestra perspectiva es necesario introducir alguna matización acerca de cuál es el verdadero interés tutelado. Ya Lozano Serrano ha rechazado la preeminencia dada al criterio del interés tutelado, pues entiende que, con dicho alcance, ya como factor definidor de las normas financieras, ya como criterio de aplicación de éstas, parece insuficiente para garantizar los fines y las exigencias que ha de cumplir el ordenamiento financiero. Señala la paradoja que representa el hecho de que una consideración basada en una versión sustancialista del Derecho, edificada sobre la jurisprudencia de intereses, termine convirtiéndose en una aplicación recortada y formalista. Es así, ya que el criterio del interés reduce la dimensión de las normas a meros mandatos formales de obtención de ingresos, ajenos a cualquier fundamentación o legitimación de tipo material<sup>4</sup>.

Compartimos su posición. Si se nos concede que el interés tutelado moldea la aplicación de la norma que lo ha objetivado, identificar el interés con la *recaudación* aporta una visión parcial, de la que se extraen conclusiones equivocadas. No se puede negar que el fin de las normas se encuentra ligado a la obtención de recursos públicos, pero esta comprobación, antes que eliminar

<sup>2</sup> Vanoni, Ezio, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, con traducción y estudio introductorio de Juan Martín Queralt, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973, p. 270.

<sup>3</sup> Sáinz de Bujanda, Fernando, *Sistema de derecho financiero*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1967, t. 1, vol. 1, p. 36 y siguientes.

<sup>4</sup> Lozano Serrano, Carmelo, *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el derecho financiero y tributario*, Civitas, 1990, Cap. III, p. 81 y siguientes.

su causa, nos recuerda que el ingreso es el resultado que nace de verificar el hecho imponible, revelador de la capacidad contributiva que el legislador ha pretendido alcanzar.

De ahí que la incidencia de la capacidad contributiva constituya el fin del Derecho tributario, entendida aquella desde la doble perspectiva de servir de fundamento de legitimidad del poder tributario y, al mismo tiempo, como límite de dicho poder.

Esta concepción acerca del fin de la ley es más totalizadora, ya que contempla y concilia los intereses individuales y los públicos en procura de alcanzar el *bien común*, finalidad última del Estado de Derecho. Y se alinea en el plano constitucional junto con los principios de raíz axiológica tendientes a la realización de la justicia material. Dice, al respecto, Eusebio González García: "El fin de la norma tributaria no es cobrar impuestos donde no hay capacidad contributiva. Consiguientemente, la capacidad contributiva, eje y norte de toda labor interpretativa, está en el fin mismo de la norma cuando ordena contribuir cuando hay capacidad contributiva, y no contribuir cuando no la hay. Es decir, la capacidad contributiva, entendida en sus dos sentidos, positiva y negativa, fundamenta el hecho de contribuir y sirve, en su caso, de medida de la imposición"<sup>5</sup>.

De ahí que una síntesis integradora que supere la dicotomía entre interés individual e interés público debería considerar, como inherente al *interés general*, la correspondencia entre el interés protegido por la norma tributaria y la incidencia de la capacidad contributiva en la justa dimensión que el legislador ha pretendido abarcar. Esta noción, se nos ocurre, proporciona una visión equilibrada de la relación fisco-contribuyente, que se compadece con los principios del Estado de Derecho. Y con ello, volvemos a identificarnos con el Derecho administrativo, cuya versión moderna lo concibe, al decir de Cassagne, "como un equilibrio entre prerrogativas y garantías, entre autoridad, por un lado, y libertad por el otro"<sup>6</sup>.

§ 3. **DISCRECIONALIDAD Y ADMINISTRACION TRIBUTARIA.**— El profesor romano Franco Gallo comienza su ensayo sobre la discrecionalidad en el Derecho tributario con una afirmación que demuestra la ansiedad por colocar la cuestión en su real dimensión. Como si abriera una paraguas protector ante la tensión que provoca la mera conjunción de las palabras tributo y discrecionalidad, dice: "en todo manual de Derecho tributario se encuentra la

<sup>5</sup> González García, Eusebio, *La interpretación de las normas tributarias*, Aranzadi, Pamplona, 1997, p. 61.

<sup>6</sup> Cassagne, Juan C., *Derecho administrativo*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996, t. I, p. 29.

afirmación de que la obligación tributaria no se puede modificar en forma discrecional"<sup>7</sup>.

La frase encierra un enunciado básico de la dogmática tributaria y un mensaje muy claro a la Administración fiscal que ejercerá las facultades discrecionales: éste es tu límite. Podrá haber otros, pero éste es el que no puedes rebasar. El más importante.

La atribución de facultades discrecionales siempre provoca, desde la percepción del contribuyente, un mayor resquemor que su admisibilidad en otros órganos de la administración general. Y razones no le falta, porque la experiencia demuestra que en nuestro país —y debe de ser igual en muchos—, las administraciones fiscales antes que servir con objetividad al interés general, que es el tutelado por la ley, buscan engrosar la caja.

Desde esta perspectiva, es cierto que, aunque el margen de discrecionalidad que se otorga no termine influyendo en el monto de la deuda, no es menos cierto que otros valores, igualmente protegidos por el Derecho, suelen recibir idéntico maltrato. Debería ser recordado que, como ya es muy fuerte el poder del Estado para imponer cargas tributarias, debe ser muy severo el bloque de legalidad que al habilitarlo, lo limite, como también el que contenga la actuación de los órganos encargados de ejercerlo. Y si a diario se observan excesos en el ejercicio de las facultades regladas, no puede extrañar las tribulaciones que despierta la actuación discrecional, en particular si la elección práctica que se difiere contrapone intereses individuales con un desmesurado afán recaudatorio.

a) Es clásica la noción de discrecionalidad administrativa presentada por M. S. Giannini, que la entiende como la valoración comparativa o coordinada de distintos intereses públicos, colectivos o privados, secundarios en relación con el interés público que la autoridad administrativa tiene en atribución o competencia<sup>8</sup>. Mediante tal valoración la Administración llega a individualizar la solución más oportuna para el caso concreto, que lleva a la realización del interés primario con el menor sacrificio posible de los intereses secundarios<sup>9</sup>.

Existe actividad discrecional de la Administración cuando la ley le atribuye la libertad para evaluar distintas circunstancias, fácticas o axiológicas, que determinen de qué manera se ha de cumplir con el fin o cómo se concretará a través de la conducta administrativa el interés tutelado por la norma.

<sup>7</sup> Gallo, Franco, "La discrecionalidad en el derecho tributario", en *Tratado de derecho tributario*, Bogotá, Colombia, 2001, t. II, Cap. XXXII, p. 297.

<sup>8</sup> Giannini, Masimo S., *Il potere discrezionale della PA*, Milano, 1939.

<sup>9</sup> Conf. Gallo, *op. cit.*, p. 298.

Entre las muchas definiciones que existen, elegimos, para reproducirlas, la elaborada por el catedrático Cecilio Gómez Cabrera, en su documentado estudio sobre la discrecionalidad de la Administración tributaria: "La discrecionalidad es la atribución que la norma hace a un órgano administrativo, dotada de la necesaria cualificación técnica, para que, dentro del marco trazado por los elementos reglados y por los principios generales del Derecho y a través de un procedimiento que asegure la necesaria coherencia e imparcialidad, elija o determine, ante un caso concreto, la actuación o la decisión que considere más conveniente para el interés público, en base a un *iter* argumentativo, discutible o no, pero razonable, a partir de unos hechos comprobados"<sup>10</sup>.

<sup>10</sup> Gómez Cabrera, Cecilio, *La discrecionalidad de la administración tributaria*, Monografía Ciencias Jurídicas, Mc Graw Hill Interamericana de España, Madrid, 1998. Refiriéndose a los incentivos promocionales, el máximo representante de la Escuela Napolitana del Derecho financiero y tributario, el profesor Andrea Amatucci, formula reflexiones que poseen validez en el ámbito general de toda actuación de la Administración fiscal, en particular cuando señala que: "... el ejercicio de la discrecionalidad presupone un cuadro programático preciso al que hacer referencia; de otra manera se corre el peligro de falsear la verdadera esencia de la discrecionalidad, que presupone una ponderación de intereses que sobrepasa la norma concreta que aplicar y se une a otra más amplia, que al mismo tiempo sirve de límite y orientación en la que se debe realizar la elección, también como garantía de respeto de las competencias primarias y de la unidad de acción"; Amatucci, Andrea, *El ordenamiento jurídico financiero*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 1992, p. 359. En la doctrina administrativa argentina, se ha sostenido que: "Trátase de una predeterminación genérica de la conducta administrativa. La Administración aquí no está constreñida por la norma a adoptar determinada decisión, en presencia de determinados hechos o situaciones, queda facultada para apreciarlos o valorarlos y resolver luego si, de acuerdo a tales hechos o situaciones se cumple o no la finalidad perseguida por la norma"; Marienhoff, Miguel, *Tratado de derecho administrativo*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires 1995, t. I, p. 411 y siguientes, "Las facultades del órgano serán discrecionales cuando el orden jurídico le otorgue cierta libertad para elegir entre uno y otro curso de acción para hacer una u otra cosa, o hacerla de una manera y otra"; Gordillo, Agustín, *Tratado de derecho administrativo*, Macchi, Buenos Aires, 1997, t. I, Cap. VIII, p. 15 y siguientes, "Donde la Administración cuente con la posibilidad de elección entre varias alternativas: sea que la elección se limite al momento en que actuará, sea que se extienda a la determinación de la situación de hecho que la norma prevé o, en fin, a la determinación tanto de los motivos como del objeto del acto"; Mairal, Héctor, *Control judicial de la Administración Pública*, Depalma, Buenos Aires, 1992, t. II, p. 647, "Desde nuestra perspectiva la facultad discrecional es una potestad que detenta el órgano administrativo que le permite obrar con un cierto margen de libertad para decidir en varios sentidos, los que no resultarían contrarios al ordenamiento jurídico, siempre que aquellas decisiones se encuentren dentro de los límites y condiciones que el referido ordenamiento impone, y cuyo objetivo es evitar la arbitrariedad o irrazonabilidad por parte del órgano administrativo detentador de la potestad discrecional"; Barraza, Javier I., *Las facultades discrecionales de los órganos administrativos para imponer sanciones y los límites del con-*

El mismo autor nos previene sobre el error de identificar la noción de discrecionalidad con el juicio técnico que, bajo ciertas circunstancias, la ley concede a la Administración para aplicar la ley en un sentido determinado. Dice: "los dos términos, discrecionalidad y técnica, son esencialmente inconciliables: cuando hay discrecionalidad no puede hablarse nunca de técnica y cuando hay técnica no puede hablarse nunca de discrecionalidad pues, lo técnico no se valora sino que se puede comprobar. Lo discrecional no se comprueba, sino que se valora. Es decir, que el poder discrecional pertenece al campo de lo volitivo, mientras que la concreción de un concepto técnico conlleva una declaración de verdad, un juicio y pertenece, por tanto, al conocer"<sup>11</sup>.

También debe diferenciarse la noción de discrecionalidad del *concepto jurídico indeterminado*, siendo que, este último consagra una extensión del enunciado que demanda su compulsión con el juicio de la autoridad administrativa que lo aplique al caso concreto, para alcanzar una única decisión subyacente en la ley. Es en la dinámica de la decisión que la autoridad extrae la *norma* justa, única, que culmina con el proceso de integración de la ley. En esta dirección apunta Cassagne que, a diferencia de la discrecionalidad, esta técnica no implica la libre elección entre dos o varias posibilidades, sino el problema de aplicación del Derecho que se reduce, esencialmente, en ceñir el marco de decisión a una única solución justa. Al mismo tiempo, también advierte este autor que no debe confundirse poder discrecional con el juicio de mérito, oportunidad o conveniencia que efectúa la Administración. Mientras el poder discrecional aparece como un margen de arbitrio del órgano administrativo que se opone al carácter reglado o vinculado de la respectiva facultad (que surge predeterminada por el ordenamiento), el juicio de conveniencia o mérito se vincula al poder de apreciar, libremente o con sujeción a ciertas pautas del ordenamiento positivo, la oportunidad de dictar un acto administrativo por razones de interés público con prescindencia de razones inherentes a sus vicios o defectos de legitimidad<sup>12</sup>.

b) Cuando se menciona la actividad discrecional de los entes recaudadores, es necesario introducir precisiones que la inserten debidamente dentro de la relación jurídico-tributaria, al tiempo que, por ello, alejen el concepto de la arbitrariedad o cualquier otro comportamiento anómalo. En esas precisiones, corresponde discernir el ámbito de actuación de la conducta discrecional;

*trol judicial a las referidas potestades. Algunas consideraciones en torno a los conceptos jurídicos indeterminados*, en LL, "Suplemento de Jurisprudencia de Derecho Administrativo", Buenos Aires, ejemplar del 24/8/98.

<sup>11</sup> Gómez Cabrera, *op. cit.*, p. 21.

<sup>12</sup> Cassagne, *op. cit.*, p. 114 y siguientes.

porque no es lo mismo, se entiende, referirla al Derecho tributario sustantivo, donde gobierna el principio de reserva legal, que insertarla en el Derecho administrativo tributario, que procura regir la percepción de los tributos, o vincularla a los procedimientos administrativos de recaudación o a los procedimientos jurisdiccionales tendentes a la aplicación de la ley tributaria. En cualquier caso, el principio de legalidad marca un límite objetivo a la discrecionalidad, cualquiera sea el ámbito de la heterogénea entramada de relaciones jurídicas que vincula al fisco con los contribuyentes. Por supuesto que, con decir esto, sólo estamos en el punto de partida, aquel que afirma que la discrecionalidad no es ajena al orden jurídico, sino que lo integra. Las soluciones posibles, entre alternativas concebidas para ser aplicadas bajo cierto margen de libertad subjetiva, son construcciones que parten del orden jurídico y que están predeterminadas por la ley y los principios generales. Y es éste el sentido que recoge Asorey de la doctrina de la Corte Suprema, que establece que la estimación subjetiva o discrecional por parte de los entes administrativos sólo puede resultar como consecuencia de haber sido llamada expresamente por ley que ha configurado una potestad y la ha atribuido a la Administración con ese carácter, presentándose así, en toda ocasión, como libertad de apreciación legal, jamás extralegal o autónoma<sup>13</sup>.

c) Nos preguntamos cuál es el margen de discrecionalidad que libera el principio de legalidad en materia tributaria. Y nos apresuramos a advertir lo que parece innecesario, porque ha sido ya motivo de estudio y se han obtenido consensos básicos, para determinar que la discrecionalidad administrativa es un concepto relativo, y que no implica un obrar al margen de la ley, sino, por el contrario, una actuación dentro de los cánones que el Derecho impone, bien que conceda a quien está encargado de velar por la tutela de los intereses generales, públicos y privados, en el concreto ejercicio de la función administrativa, una facultad de ponderar circunstancias y valores a las que se atribuirán las consecuencias previstas legalmente<sup>14</sup>. Ese ámbito para el ejercicio de la libertad discrecional —*libertad condicional*— permite una evaluación y selección de soluciones que se adoptan en procura de proteger el interés tutelado por la norma tributaria sustantiva. Este interés se entiende

<sup>13</sup> CSJN, "Consejo de Presidencia de la Delegación Bahía Blanca de la Asamblea Permanente por los Derechos Humanos", LL, 1992-E-101, citado por Asorey, Rubén O., "Protección constitucional de los contribuyentes frente a la arbitrariedad de las administraciones tributarias", en *Protección constitucional de los contribuyentes*, R. O. Asorey (dir.), con prólogo de José Juan Ferreiro Lapatza, Ediciones de la Universidad Católica Argentina-Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2000, p. 31.

<sup>14</sup> Rosembuj, Tulio, *Apuntes sobre discrecionalidad en materia tributaria*, en "Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario", vol. 25, dic. 1993.

protegido sin otro padecimiento para el contribuyente que la obligación de contribuir, más allá que desemboque en el establecimiento de deberes formales o en el ejercicio de potestades procesales de naturaleza inquisitiva, las que nunca podrán modificar la obligación tributaria. Y todo el obrar del órgano administrativo, por supuesto, siempre estará sujeto al contralor judicial suficiente, el cual, entonces, las mayoría de las veces, juzgará la legitimidad de la acción en relación con el quebrantamiento del derecho, pero tampoco queda eximido de su control el *abuso o exceso del poder en que pueda incurrir la administración fiscal por el uso de poderes discrecionales*.

Mas aquellas actuaciones, restringidas a los poderes de instrucción, control y percepción, ninguna incidencia podrían tener en el crédito fiscal ni en el correlativo derecho subjetivo del contribuyente. Esto ocurre toda vez que, en definitiva, nuestro régimen procesal termina expresándose en la determinación de oficio del impuesto, de donde se sigue que aun cuando se admita la actividad discrecional en la etapa anterior, ésta termina, finalmente, subsumiéndose en la función reglada de determinación de oficio del impuesto.

Deberíamos introducir alguna precisión mínima sobre la noción misma de discrecionalidad. Y ella está dirigida a la poca relevancia que, en el ámbito tributario, puede exhibir, bajo nuestra visión, la diferenciación de intereses y la consiguiente función de conciliación o ponderación de éstos; ya que el interés primario, si se lo concibe como recaudar el impuesto en la justa medida de la capacidad contributiva, es un interés general que se manifiesta unitariamente. Pueden coexistir, sí, otros intereses *secundarios*, relativos a intereses particulares, que pueden verse afectados por la gestión tributaria (derecho a la intimidad, derecho de propiedad, legítima defensa, secreto profesional, etcétera). Es el caso, por citar un ejemplo, de la desproporción entre medio y fin, respecto de la información requerida y su conexión con el hecho imponible, que le provoca al contribuyente costos adicionales; o más aún, cuando se solicita a terceros deberes de colaboración onerosos, o poco razonables, o se pretende trasladarles a éstos, directamente, el costo de la recaudación. La ponderación de los intereses muchas veces es realizada por la ley, que deja, a la Administración, verificar una situación que debe ser integrada según el conocimiento directo de los hechos, o por las propias facultades normativas del Poder Ejecutivo, ya sea en cumplimiento de reglamentos autónomos o de ejecución.

d) Los desvelos en precisar la existencia de potestad discrecional tienen que ver, como en definitiva es la función del Derecho, con establecer los límites y los controles al ejercicio de dicha potestad. Quizá se podría sintetizar el avance doctrinario, jurisprudencial y legislativo, diciendo que el control de discrecionalidad se ha transformado ya en una cuestión de grado; es decir, que se admite la necesaria existencia del control judicial sobre los actos dis-

crecionales, pero que se discute, todavía, sobre la intensidad de ese control. Según nuestro parecer, es claro que la intensidad se extiende no sólo a los presupuestos esenciales como competencia del órgano, debido proceso y motivación, sino a todos los elementos que modulan la regularidad de cualquier acto administrativo (objeto, causa y finalidad). Vale observar que, respecto de los últimos, los esfuerzos por revertir la actuación discrecional, normalmente tropiezan con la dificultad de objetivar las falencias en el proceso de selección de las alternativas disponibles. Es más o menos evidente que la demostración del error no es, en la mayoría de los casos, tarea sencilla, porque no se revisa según el criterio del juez, desde que éste no puede sustituir la decisión administrativa. A lo sumo, se restringe a juzgar si la elección resulta arbitraria o razonable, si se aparta o no de los principios generales del Derecho, si está soportado en los hechos conducentes o si se ha valorado adecuadamente el interés tutelado por las normas. Precisamente, porque hace al derecho de defensa que se ejercita para controlar la regularidad del acto, interesa el control del proceso que conduce a la decisión. Nos parece oportuno destacar la vinculación existente entre acto discrecional y motivación de la decisión administrativa, porque si el acto discrecional es acto administrativo, su carácter no lo exime de la motivación, que es un elemento esencial de todo acto regular.

Sobre el particular, Altamirano ha expresado: "es justamente en los actos administrativos emitidos en ejercicio de facultades discrecionales donde la exigencia de la motivación tiene mayor importancia, pues si la 'discrecionalidad' importa la libertad de elección entre dos o más soluciones igualmente justas, al haber escogido una, es deber de la Administración justificar el porqué de tal elección y, —paralelamente— el porqué de la eliminación de las otras soluciones"<sup>15</sup>.

A partir de la presunción de legitimidad de los actos administrativos y de los reglamentos que amparan a la Administración tributaria, el contribuyente debe probar la disfunción del juicio de valor en que se concreta la actuación discrecional. Con este propósito, debe remontar, para demostrar el carácter *contra legem* del acto, la pacífica jurisprudencia procesal que indica: "la declaración de inconstitucionalidad de una norma implica un acto de suma gravedad institucional, de manera que debe ser considerada como última ratio del orden jurídico"<sup>16</sup>.

<sup>15</sup> Altamirano, Alejandro C., *La discrecionalidad administrativa en el procedimiento tributario y la motivación del acto administrativo de determinación tributaria*, ponencia en "I Jornadas Nacionales de Derecho Tributario", Universidad Austral, Buenos Aires, 22 y 23 de noviembre de 2001.

<sup>16</sup> CSJN-Fallos, 302:457.

Y es preciso resaltar que está a cargo de quien invoca una irrazonabilidad, la alegación y prueba respectiva<sup>17</sup>, ya que "el debate sobre la razonabilidad de una norma no puede llevarse a cabo sino en el ámbito de las previsiones en ella contenidas y de modo alguno sobre la base de los resultados posibles de su aplicación, lo que importaría valorarla en mérito a factores extraños a sus disposiciones"<sup>18</sup>.

Sabido es que el interesado en la declaración de inconstitucionalidad de una norma debe demostrar, claramente, de qué manera ésta contraría a la Constitución Nacional, y le causa, de ese modo, un gravamen, y que, para ello, es menester que precise y acredite fehacientemente el perjuicio que le origina su aplicación, ya que resultará insuficiente la invocación de agravios meramente conjeturales<sup>19</sup>.

§ 4. *DISCRECIONALIDAD EN LOS PROCEDIMIENTOS DE RECAUDACION.*— En términos generales puede decirse que la Administración fiscal goza de discrecionalidad en lo relativo a las políticas de fiscalización, modo y tiempo de percepción de los impuestos, y en los atributos procesales que le confieren la tutela cautelar del crédito fiscal.

De inmediato, debería reiterarse que, incluso esta versión limitada de la discrecionalidad administrativa se encuentra sometida al control de los principios vinculados con el Estado de Derecho, a saber: seguridad jurídica, interdicción de la arbitrariedad, igualdad, tutela de la confianza legítima, neutralidad administrativa y tutela jurisdiccional efectiva.

En esta dirección, señala Casás que "las prerrogativas discrecionales que se concedan en materia administrativa para la verificación y fiscalización, si bien fundadas en el interés general de la regular percepción de la renta pública, deberán estar acompañadas de las correlativas garantías a favor de los contribuyentes, para no desequilibrar la igualdad de las partes"<sup>20</sup>.

El punto de equilibrio entre la eficacia de la gestión administrativa y las garantías del derecho de los contribuyentes es un motivo de constante preocupación en la doctrina.

<sup>17</sup> Conf. CSJN-Fallos, 247:121, *consid. 4*.

<sup>18</sup> Arg. CSJN-Fallos, 299:45 y 316:1261.

<sup>19</sup> Conf. doctrina de CSJN-Fallos, 307:1656 y 316:687.

<sup>20</sup> Casás, José O., *El principio de igualdad en el Estatuto del Contribuyente (Paralelo entre el pensamiento del maestro uruguayo Ramón Valdés Costa y la doctrina y jurisprudencia de la República Argentina)*, en "Revista Latinoamericana de Derecho Tributario", Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario - Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 1997, n° 3, p. 93 y siguientes.

Ilustrativo de ello son las conclusiones de las "XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario"<sup>21</sup> que declararon:

1. Reconocer que la Administración tributaria debe gozar de suficientes facultades de control, verificación y fiscalización de las actividades de los administrados, con el fin de poder determinar adecuadamente la existencia o no de obligaciones tributarias, sin que tales facultades puedan violar los derechos fundamentales de las personas.  
La ley debe regular en forma detallada y precisa las facultades de la Administración con el propósito de preservar adecuadamente tanto los derechos de los particulares como las necesidades del Estado para la debida recaudación de los tributos.
2. La selección de los administrados a ser fiscalizados debe estar imbuida de objetividad y del principio de igualdad, en aras de evitar discriminaciones injustas y el uso distorsionado de las facultades fiscalizadoras con móviles ajenos a la recaudación y control, esto es, con desviación de poder.
3. La fiscalización debe realizarse perturbando lo menos posible el desarrollo normal de las actividades de los administrados. Para ello, éstos deben prestar a la Administración la mayor colaboración en el desarrollo de sus tareas.  
Las tareas de fiscalización debe efectuarse en un plazo razonable, tomando en cuenta la complejidad y demás características de cada caso, y deberá quedar concluida la fiscalización al término de dicho plazo.
4. Es conveniente que la ley, en virtud del principio de la seguridad jurídica, establezca un plazo dentro del cual la Administración deba dictar el acto de determinación luego de concluida la fiscalización.
5. El principio de legalidad impone que, tanto el procedimiento administrativo como el acto final de determinación, se conduzcan dentro de las normas que establezca la ley: es decir, que la actuación de la Administración debe ser absolutamente reglada y no discrecional.

A continuación, indicaremos distintas situaciones que se refieren al ejercicio de prerrogativas y facultades discrecionales.

a) *Del pago*.— Todo lo referido a la mecánica de percepción del impuesto es el resorte donde puede advertirse el ejercicio de las facultades discrecionales.

<sup>21</sup> Celebradas en Montevideo, Uruguay, en diciembre de 1996, tema II, Facultades de la Administración en materia de determinación tributaria, "Doctrina Tributaria Errepar", n° 205, abril 1997.

nales. Tan fuerte es la percepción del propio legislador acerca de esta esfera de actuación, que existe, en el ordenamiento nacional, una norma que consagra una decisión singular. El art. 24 de la ley 11.683 dispone que si la AFIP considerara que la aplicación de las disposiciones relativas a la percepción previstas por las leyes no resultan adecuadas o eficaces para la recaudación, o la perjudicasen, podrá desistir de ellas, total o parcialmente, y disponer de otras formas de ingreso. Podría sostenerse que en rigor, si se acepta la distinción, antes que con el ejercicio de facultades discrecionales, se encuentra, aquí, con el uso de la esfera de reserva autónoma de la Administración fiscal<sup>22</sup>. En este caso, no obstante, debería cuidarse que la referencia a la percepción de los impuestos no comprenda un aspecto integrante de, ahora sí, la esfera de reserva legal, por referirse a un elemento estructural de la obligación tributaria, como lo constituye la fecha de vencimiento de la obligación. Si de la disposición se entendiera que faculta a la AFIP a modificar el plazo de ingreso del gravamen, resultaría inconstitucional, a nuestro juicio. Algo similar, respecto de la legitimidad de modificar plazos de ingreso fijados en la ley sucede con la situación contemplada en el art. 8° de la ley 11.683. Allí, luego de reafirmarse la responsabilidad solidaria de los agentes de retención o percepción que incumplen con su obligación en "la forma y tiempo que establezcan las leyes respectivas"; se agrega: "La AFIP podrá fijar otros plazos de ingreso cuando las circunstancias lo hicieran conveniente a los fines de la recaudación o del control de la deuda".

Como se advierte, es bastante confusa la ley en la asignación de potestades en el marco de una división de poderes que respete los ámbitos de reser-

<sup>22</sup> Advierte Cassagne que el concepto de reglamento autónomo es controvertido: "La ausencia de una zona de reserva de la Administración es sostenida en nuestro país por un sector doctrinario que interpreta que la competencia para dictar reglamentos autónomos desaparece si el Congreso decide reglar las instituciones, teniendo el Poder Legislativo amplias facultades, dado que el art. 75, inc. 32, de la Const. Nacional lo faculta a "Hacer todas las leyes y reglamentos que sean convenientes para poner en ejercicio los poderes antecedentes y todos los otros concedidos por la presente Constitución al Gobierno de la Nación Argentina". Sin embargo, en su opinión la citada disposición constitucional: "no puede invocarse para facultar al Congreso a dictar normas sobre materias claramente atribuidas por la Constitución al Poder Ejecutivo. El concepto de reglamento autónomo se vincula, entonces, esencialmente con la llamada zona de reserva de la Administración, cuya titularidad está a cargo del Poder Ejecutivo. Entre nosotros, Marienhoff afirma que el reglamento autónomo es dictado por el Poder Ejecutivo en materias acerca de las cuales tiene competencia exclusiva de acuerdo a textos o principios constitucionales. Sostiene que, así como existe una zona de reserva de la ley que no puede ser invadida por el poder administrador, también hay una zona de reserva de la Administración en la cual el Poder Legislativo carece de imperio. Esta teoría, argumenta, es consecuencia del principio de separación de los poderes, por cuya causa limita el concepto de reglamento autónomo al dictado en el ámbito de la zona de reserva de la Administración" (Casagne, *op. cit.*, p. 145).



va legal y administrativa, y que delimite adecuadamente, el ejercicio del poder discrecional. Distinto es el caso en que la ley no prevea el plazo de vencimiento, porque aquí sí juega la discrecionalidad que le confiere a la AFIP el art. 20, en cuanto la faculta a establecer los vencimientos de los plazos generales, tanto para el pago como para la presentación de declaraciones juradas.

Otro ejemplo de cómo fracasa nuestra ley procesal tributaria en discriminar cada una de estas situaciones es lo que dispone el art. 22, referido a la percepción en la fuente. Dice el artículo que "la percepción de los tributos se hará en la misma fuente cuando así lo establezcan las leyes impositivas y cuando la AFIP, por considerarlo conveniente, disponga qué personas y en qué casos intervendrán como agentes de retención y/o percepción de los tributos".

No hay manera de conciliar esta facultad con el principio de reserva ley, que naturalmente incluye la designación de cualquier sujeto pasivo, responsable de la obligación de pago. Durante mucho tiempo, esta ley, al reglar sobre las facultades de reglamentación del Director General de la entonces Dirección General Impositiva (DGI), también incluía la facultad de instituir agentes de retención y percepción. A pesar de las críticas recibidas por la doctrina, la disposición se mantuvo y, más aún, se incorporó al decr. 618/97 sobre organización y competencia de la AFIP (art. 7°, párr. 3°, ap. 6°).

b) **Anticipos.**— La ley autoriza a la AFIP a fijar anticipos del gravamen hasta la fecha de presentación de la declaración jurada o hasta el vencimiento del plazo general de ingreso. La Administración puede determinar discrecionalmente, pues, el número de anticipos, o la base de cálculo, claro que respetando ciertos límites. Por ejemplo, el método de cálculo de tales anticipos no podría rebasar la capacidad contributiva presente del contribuyente. Algo parecido sucede, en el plano procesal, con la falta de ingreso en tiempo de tales anticipos. La AFIP puede iniciar la ejecución fiscal o esperar el vencimiento del plazo, y exigir directamente el gravamen, sin perjuicio de su derecho a reclamar los intereses por la omisión de ingresar el anticipo, que posee la naturaleza de obligación independiente según le ha reconocido la jurisprudencia.

c) **Imputación de pagos.**— En caso de que los responsables no practiquen la imputación de los ingresos al Fisco, éste puede determinar a cuál de las obligaciones no prescritas deberán imputarse los pagos (art. 26).

d) **Deducciones sobre impuesto determinado.**— Según el art. 27, el importe de impuesto por ingresar será el que resulte de deducir del gravamen declarado con arreglo a la ley, los pagos a cuenta, las retenciones sufridas y los saldos a favor. Se agrega que "sin la conformidad de la AFIP" no podrán los responsables deducir, del impuesto que les corresponda abonar, otras cantidades que las provenientes de los conceptos indicados. *A contrario*

*sensu*, puede existir entonces la conformidad —discrecional— de la AFIP para admitir otras compensaciones contra el impuesto determinado.

e) **Compensación.**— Existe una falsa creencia de que la palabra *podrá* empleada en la ley tributaria otorga automáticamente la concesión de un poder discrecional. Esta inexactitud se comprueba en materia de compensación de saldos a favor del contribuyente con deudas tributarias, donde la interpretación sistemática de la ley conduce a que la compensación, bajo las circunstancias enumeradas en el precepto, deba ser *obligatoriamente* practicada por la Administración tributaria.

f) **Pago provisorio de impuestos vencidos.**— La falta de presentación de declaraciones juradas por el contribuyente autoriza a la Administración a iniciar el procedimiento de determinación de oficio (art. 16, ley 11.683); o bien, cuando conozca la medida del gravamen que ha debido pagar en ejercicios anteriores, a intimar la presentación de la declaración jurada. Y, de no cumplir el contribuyente con dicho acto, a iniciar el cobro, por la vía del apremio, de una suma equivalente a la declarada en cualquier ejercicio no prescripto, la que se computará como pago a cuenta del impuesto que, oportunamente, sea determinado de oficio (art. 31).

g) **Medios de pago.**— La ley faculta a la Administración tributaria a condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsables a la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones, en cuyo caso los contribuyentes que no utilicen tales medios o formas de comprobación de las operaciones quedarán obligados a acreditar su veracidad para poder computar a su favor los conceptos indicados. Nos parece que aquí la ley, antes que ejercicio discrecional, autoriza la integración de concepto jurídico indeterminado referido a la existencia de un *medio de pago fehaciente* (art. 34, incorporado por la ley 24.765). Esta *delegación* generó controversia sobre la legitimidad por el conflicto con las normas sustantivas que autorizaban la deducción de la erogación, siempre que fuera acreditada por un medio fehaciente que podía no coincidir con el criterio del fisco. La cuestión fue zanjada por la denominada Ley Antievasión (ley 23.545), que reguló los medios de pago, limitando las transacciones en dinero en efectivo<sup>23</sup>.

<sup>23</sup> Dispone el art. 1° de la ley 23.545 que: "No surtirán efectos entre partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a \$1.000 (mil pesos) o su equivalente en moneda extranjera efectuados con fecha posterior a los 15 (quince) días desde la publicación en el Boletín Oficial de la reglamentación por parte del Banco Central

h) **Concesión de prórrogas.**— Cuando un contribuyente se encuentre en una condición económico-financiera que le impida el cumplimiento oportuno de sus obligaciones tributarias, la Administración tributaria puede conceder facilidades para el pago de los tributos, intereses y multas. Con idéntico sentido, puede conferir, en el caso de concurso comercial, facilidades de pago para el ingreso de deudas privilegiadas anteriores al inicio del auto concursal.

i) **Aplicación de presunciones.**— La discrecionalidad administrativa parece influir el procedimiento tributario de determinación presunta de la deuda. Mas la afirmación merece una rápida aclaración, que evite la réplica justa, y es que ni son discrecionales los presupuestos que desencadenan la aplicación de la estimación presunta ni, por supuesto, las consecuencias que se extraen de los hechos elegidos para servir como prueba indiciaria de la capacidad contributiva. No está de más aclarar que, como sostuvo Rosembuj: "el procedimiento presuntivo no supone poderes discrecionales, sino poderes de valoración técnica que no ponderan diversos intereses secundarios en relación al interés primario, con criterio de oportunidad, destinados como están a valorar hechos de acuerdo a conocimientos técnicos y según criterios legales"<sup>24</sup>.

El art. 18, párr. 1º, de la ley procesal tributaria declara: "La estimación de oficio se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan incluir en el caso particular la existencia y medida del mismo. Podrán servir especialmente como indicios el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones y utilidades de otros periodos fiscales, el monto de las compras o ventas efectuadas, la existencia de mercaderías, el rendimiento normal del negocio o explotación o de empresas similares, los gastos generales de aquéllos, los salarios, el alquiler del negocio y de la casa-habitación, el nivel de vida del contribuyente y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la Administración Federal de Ingresos Públicos o que deberán proporcionarles los agentes de re-

de la República Argentina prevista en el art. 8 de la presente, que no fueran realizados mediante: 1. Depósitos en cuentas de entidades financieras. 2. Giros o transferencias bancarias. 3. Cheques o cheques cancelatorios. 4. Tarjetas de crédito o débito. 5. Factura de crédito. 6. Otros procedimientos que expresamente autorice el Poder Ejecutivo Nacional. Quedan exceptuados los pagos efectuados a entidades financieras comprendidas en la ley 21.526 y sus modificaciones o aquellos que fueren realizados por ante un juez nacional o provincial en expedientes que por ante ellos tramitan".

<sup>24</sup> Rosembuj, *Apuntes sobre discrecionalidad en materia tributaria*, en "Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario", vol. 25, dic. 1993, p. 47.

tención, cámaras de comercio o industria, bancos, asociaciones gremiales, entidades públicas o privadas, cualquier otra persona, etcétera".

Por otra parte, en el último párrafo del mismo artículo se establece que: "También la AFIP podrá efectuar la determinación calculando las ventas o servicios realizados por el contribuyente o las utilidades en función de cualquier índice que pueda obtener, tales como el consumo de gas o energía eléctrica, adquisición de materias primas o envases, el pago de salarios, el monto de los servicios de transporte utilizados, el valor del total del activo propio o ajeno o de alguna parte del mismo. Este detalle es meramente enunciativo y su empleo podrá realizarse individualmente o utilizando diversos índices en forma combinada y aplicarse ya sea proyectando datos del mismo contribuyente de ejercicios anteriores o de terceros que desarrollen una actividad similar de forma de obtener los montos de ventas, servicios o utilidades proporcionales a los índices en cuestión".

j) **Mecanismo de percepción y determinación del tributo.**— En el régimen argentino, los impuestos son liquidados espontáneamente por el contribuyente mediante la presentación de declaraciones juradas. La falta de presentación de tales declaraciones juradas, o su impugnación origina el procedimiento reglado de la determinación de oficio (arts. 16 y 17, ley 11.683), que culmina en la resolución que intima el impuesto. Este procedimiento se inicia con un acto administrativo, denominado *vista previa*, en el cual la Administración realiza un encuadre preliminar de las objeciones que merece la autoliquidación practicada por el contribuyente, acompaña las declaraciones juradas corregidas, para el caso en que éste consienta el ajuste y, de no ser así, otorga un plazo de quince días para ejercer el derecho de defensa. La *vista previa* marca el comienzo formal del *procedimiento de determinación de oficio*, pero al mismo tiempo, pone fin a otro procedimiento, no reglado bajo nuestra ley procesal tributaria, que son las actuaciones de inspección tendientes a verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Esas actuaciones se inician con una orden de intervención del Departamento de Fiscalización Externa de la AFIP, que indica, al contribuyente, período, conceptos por fiscalizar y nombre del inspector y del supervisor a cargo de las actuaciones.

Los criterios de selección de los contribuyentes a inspeccionar, el nivel de la información que se les requiere, los tiempos mismos de la fiscalización, se constituyen en actividad discrecional de la Administración, bien que limitada por leyes y principios que restringen su campo de aplicación. Esto último debe ser particularmente tenido en cuenta, máxime en nuestros países latinoamericanos que demuestran, como penosa realidad, que las urgencias recaudatorias o los criterios políticos transforman ciertas inspecciones en instrumentos al servicio de intereses ajenos al general, que protegen las leyes tributarias y consagran una evidente *desviación de poder*.

Con la llegada de los inspectores, comienza una dinámica que pone en interacción potestades discrecionales, prerrogativas, comprobación de presupuestos legales y competencias, interacción que frecuentemente colisiona con el derecho subjetivo del contribuyente, que puede sufrir la afectación de otros valores que merecen tutela jurisdiccional. Como señala Vicente Oscar Díaz, el despliegue de las atribuciones de los arts. 40 y 41 de la ley procesal tributaria queda delimitado por un doble juego de preceptos: los positivos, que enuncian las facultades del fisco, y los negativos, que marcan los límites materiales y formales dentro de los cuales ha de desarrollarse la tarea de la inspección<sup>25</sup>.

En esta fase de la actuación administrativa, existe ejercicio de facultades discrecionales, no tanto si se la juzga a ésta como ponderación valorativa de intereses contrapuestos, sino desde la perspectiva de la libertad de elegir a quién y cómo fiscalizar en el marco de la competencia y las facultades atribuidas por la ley<sup>26</sup>. El legislador argentino, a partir de la perspectiva de afianzar las garantías de los contribuyentes, o la Administración bajo la esfera de su zona de reserva, han mostrado un marcado desinterés en la regulación de las actuaciones de inspección, lo que probablemente obedezca a la necesidad

<sup>25</sup> Este autor añade la importante consideración acerca de que las comprobaciones realizadas por la Inspección, a diferencia de los medios de prueba procesales, no tienen un significado jurídico formal, sino un valor únicamente informativo que sirve para dar una determinada dirección a la convicción de la autoridad que dimana de dichas actuaciones (Díaz, Vicente O., "Conceptos idóneos para conocer cómo debe desarrollar su actividad la inspección tributaria dentro del marco legal y derecho y acciones de los contribuyentes por ante la violación de tal precepto", en *Protección constitucional de los contribuyentes*, Ediciones de la Universidad Católica Argentina (EDUCA), Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2000, p. 152).

<sup>26</sup> Desde la mirada que concibe la discrecionalidad como valoración comparativa de intereses, ella sólo se presenta en aquellos casos en que se ponen en crisis derechos subjetivos (por ejemplo, inviolabilidad del domicilio, privacidad) que sólo por incidente son restringidos por la actividad de control. En esta dirección, Gallo sostiene que no hay discrecionalidad administrativa en el caso de la elección de las autoridades de los poderes que se van a ejercer, entre los atribuidos por la ley. Para este autor, resulta claro que: "... tal elección no se ha hecho sobre la valoración de un interés público respecto de aquel otro de carácter privado que es del contribuyente que, dando lugar a una discrecionalidad abre la vía al exceso de poder ponderable por el juez. Como ha sido correctamente resaltado, los intereses en juego son ambos de naturaleza pública; los más generales relativos a los ingresos, inducen a la autoridad a ejercer todos los poderes a su disposición para inspeccionar la situación contributiva del ciudadano hasta el agotamiento de ellos; los otros, con mayor eficiencia y productividad en la acción administrativa, limitan el control cuando la utilidad de la actividad de inspección, acerca de cierto contribuyente, se presume menor de la realizada con otros contribuyentes, o de aquella otra que al ejecutarse adopta diferentes poderes de instrucción" (Gallo, *op. cit.*, p. 300).

de dotar de flexibilidad a procedimientos que, por su misma naturaleza, son dinámicos u operativos.

La Ley Procesal Tributaria, empero, ha conferido amplias potestades a la Administración tributaria para:

1. Citar al firmante de la declaración jurada, al presunto contribuyente o responsable, o a cualquier tercero que a juicio de la Administración Federal de Ingresos Públicos tenga conocimiento de las negociaciones u operaciones de aquéllos para contestar o informar verbalmente o por escrito según ésta estime conveniente, y dentro de un plazo que se fijará prudencialmente en atención al lugar del domicilio del citado, todas las preguntas o requerimientos que se le hagan sobre las ventas, ingresos, egresos y, en general, sobre las circunstancias y operaciones que a juicio de la Administración estén vinculadas al hecho imponible previsto por las leyes respectivas.
2. Exigir de los responsables o terceros la presentación de todos los comprobantes y justificativos que se refieran a los hechos precedentemente señalados.
3. Inspeccionar los libros, anotaciones, papeles y documentos de responsables o terceros que puedan registrar o comprobar las negociaciones y operaciones que se juzguen vinculadas a los datos que contengan o deban contener las declaraciones juradas. La inspección a que se alude podrá efectuarse aun concomitantemente con la realización y ejecución de los actos u operaciones que interesen a la fiscalización. Cuando se responda verbalmente a los requerimientos previstos en el apartado a), o cuando se examinen libros, facturas o documentos, se dejará constancia en actas de la existencia e individualización de los elementos exhibidos, así como de las manifestaciones verbales de los fiscalizados. Dichas actas, que extenderán los funcionarios y empleados de la Administración, sean o no firmadas por el interesado, servirán de prueba en los juicios respectivos.
4. Requerir el auxilio inmediato de la fuerza pública cuando tropezasen con inconvenientes en el desempeño de sus funciones, cuando dicho auxilio fuera menester para hacer comparecer a los responsables y terceros o cuando fuera necesario para la ejecución de las órdenes de allanamiento. Dicho auxilio deberá acordarse sin demora, bajo la exclusiva responsabilidad del funcionario que lo haya requerido.

El margen de discrecionalidad contenido en las facultades de los puntos precedentes no debiera causar ninguna mengua a los derechos de los contribuyentes, si es que las instituciones republicanas —empezando por la propia

Administración y, luego, la Justicia— cumplen con su función de conciliar estos poderes de instrucción con la ley y los principios generales del Derecho. Por ejemplo, la Administración puede elegir a qué contribuyentes inspeccionará. Pero ¿qué sucede cuando establecido un criterio de aplicación de la ley tributaria, éste no se aplica a otro contribuyente que está en análoga situación? Imaginemos un mercado en el que concurren dos grandes competidores. ¿Puede uno asumir un costo fiscal o la contingencia fijada por la Administración mientras que el otro descansa en la inercia o ineficacia de la gestión que lo cubre del riesgo de ser inspeccionado? Evidentemente, no. Se quiebra aquí el principio de igualdad y de libre competencia. La inspección no tiene plazo. No obstante, ¿pueden ellas prolongarse más allá del tiempo en que la seguridad jurídica demande que la Administración fije su posición en determinada materia? Los inspectores tienen libertad para requerir información, pero sólo aquella que por su conexión con el hecho imponible pueda servir para la determinación del impuesto. Y así podríamos continuar.

Existe una línea que separa la actividad discrecional de la verificación de los presupuestos que legitiman la actuación de la inspección que, en la fase instructora previa al proceso jurisdiccional de determinación del impuesto, modula en el caso concreto la intensidad y el sentido de la valoración practicada por la ley que le confiere competencia para actuar. Es común que las administraciones fiscales pretendan amparar excesos de la inspección en la doble falta de creer, primero, que hay discrecionalidad donde sólo existe comprobación de presupuestos para aplicar la consecuencia decidida por la ley, y segundo, que aun cuando la hubiere, esta actuación queda marginada de la tutela del derecho del contribuyente afectado por la actividad de la inspección.

k) *Embargo preventivo*.— La facultad conferida a la Administración tributaria para la traba de embargos preventivos e inhibición general de bienes ha suscitado la —a nuestro juicio— inexacta idea de que se trata de una facultad discrecional, cuando, nos parece, se establece un concepto jurídico indeterminado, que es precisamente la amenaza del crédito fiscal por razones objetivadas. Puede seguir a esta primera definición, un segundo momento, donde se ejerzan facultades discrecionales<sup>27</sup>. La aplicación de la norma no

<sup>27</sup> "Es posible que se presenten supuestos en los cuales luego de cumplida la valoración, según criterios técnicos, de situaciones de hecho, la ley confiera al ente tributario poder discrecional para la mejor realización del interés público tutelado. Es decir, que sobre la base del juicio técnico, la Administración opere con discrecionalidad (oportunidad) en la elección de soluciones relativas a las situaciones de hecho e intereses secundarios. La valoración técnica es la plataforma desde la cual se proyectan actos discrecionales referidos a los resultados de esa valoración. Observado dinámicamente el problema se comprueba que al momento técnico le sigue un momento discrecional, en cuanto a la ponderación

ha sido muy feliz, en particular cuando extiende la posibilidad de trabar el embargo preventivo a otros responsables potencialmente solidarios (v. gr., directores de la sociedad anónima), lo que frecuentemente se constituye en un arma de presión que procura desalentar el legítimo ejercicio del derecho de defensa del contribuyente<sup>28</sup>.

l) *Prórroga de plazo para contestar vistas y traslados*.— El contribuyente sometido a los procedimientos administrativos está autorizado a solicitar la prórroga del plazo de quince días para contestar la vista previa y otros requerimientos perentorios. Bajo la invocación de razones justificadas, la Administración está obligada a conferir la prórroga. No hay pues discrecionalidad.

m) *Eximición de sanciones*.— En los supuestos de multas que sancionen el incumplimiento a los deberes formales, el juez administrativo podrá reducir a su mínimo legal o eximir de sanción cuando, a su juicio, la infracción no revistiere gravedad. Existe aquí actividad discrecional.

n) *Graduación de sanciones*.— Aplicación de sanciones de multa. Tanto en los casos de simple omisión (culposa) prevista por el art. 45 de la ley 11.683, como en la defraudación fiscal (dolosa) del art. 46, la ley le confiere a la Administración un amplio margen para graduar la sanción. Se ha visto en este margen la constatación de una potestad discrecional. En realidad, antes que poder discrecional existe la necesidad de constatar la gravedad de la conducta típica en función de las circunstancias en que se desenvuelve, de manera tal, que dichas circunstancias operan como agravantes o no, de la pena. La motivación del acto que impone la pena debiera dejar en claro la razón de la proporcionalidad empleada. Es evidente que esto pierde sentido cuando el grado de apreciación puede ser establecido, como sucede con el art. 46, entre dos y diez veces el gravamen defraudado; porque en tal caso, los extremos generalmente suelen ser claros y no ofrecen ambigüedad, pero ¿quién podría justificar cinco veces en lugar de seis, o por qué siete y no ocho? Parece atina-

ción de intereses, según criterio de oportunidad y basado en los resultados del juicio técnico" (Rosembuj, *Apuntes sobre discrecionalidad en materia tributaria*, en "Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario", vol. 25, dic. 1993, p. 41).

<sup>28</sup> Dice el art. 111 de la ley 11.683, "En cualquier momento la Administración Federal de Ingresos Públicos podrá solicitar embargo preventivo, o en su defecto, inhibición general de bienes por la cantidad que presumiblemente adeuden los contribuyentes o responsables o quienes puedan resultar deudores solidarios y los jueces deberán decretarlo en el término de 24 (veinticuatro) horas, ante el solo pedido del Fisco y bajo la responsabilidad de éste".

da la ocasión para compartir la observación de Barra sobre que la falta de proporcionalidad afecta la finalidad del acto y se constituye en un elemento clave en el análisis de la validez del acto discrecional, también diferenciador de la situación del acto reglado, donde la medida de proporcionalidad ya fue decidida de antemano por el legislador. Así es determinante valorar esta relación de proporcionalidad<sup>29</sup>.

ñ) **Modificación de la determinación de oficio.**— La resolución dictada por la Administración fiscal en el procedimiento de determinación de oficio posee intangibilidad, y por ello, no puede ser modificada en contra del contribuyente.

Sin embargo, esta condición cede en dos circunstancias, que posibilitan la ponderación discrecional del ente fiscal. Ellas son:

1. Cuando la resolución hubiere dejado expresa constancia del carácter parcial de la determinación de oficio práctica y definidos los aspectos que han sido objeto de la fiscalización, en cuyo caso sólo serán susceptibles de modificación aquellos aspectos no considerados expresamente en la determinación anterior. Así como fue discrecional para la Administración elegir períodos y conceptos por fiscalizar, también puede luego, discrecionalmente, reabrir una inspección por temas que no fueron considerados en la oportunidad anterior.
2. Cuando surjan nuevos elementos de juicio o se compruebe la existencia de error, omisión o dolo en la exhibición o consideración de los que sirvieron de base a la determinación anterior. En esta hipótesis, ha existido una inexactitud inducida por el comportamiento del contribuyente, que es la que da pie a que el fisco pueda volver a iniciar la determinación sobre los mismo conceptos<sup>30</sup>.

o) **Ejecución fiscal.**— El procedimiento de ejecución fiscal consagra una serie de prerrogativas conferidas a la Administración en tutela del cré-

<sup>29</sup> Barra, *op. cit.*, p. 37.

<sup>30</sup> Según el autor: "En esta hipótesis existe evidentemente poder discrecional ya que el ente puede, por propia decisión, transformar, ampliándola, la base imponible del impuesto. En efecto, no se limita a ejercer un poder de valoración técnica, según criterios de apreciación legal, sino que, fundamentalmente, realiza una ponderación comparativa de los intereses en contraste y dispone, según oportunidad, para la mejor realización del interés público tutelado. El reforzamiento del interés público conlleva la subordinación de los intereses secundarios: la modificación de la determinación será en contra del contribuyente" (Rosembuj, *Apuntes sobre discrecionalidad en materia tributaria*, en "Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario", vol. 25, dic. 1993, p. 41).

dito fiscal. La autorización para emitir boletas de deuda que sirven como título ejecutivo, la limitación de las excepciones oponibles por el contribuyente, el ejercicio de típicas atribuciones judiciales son prerrogativas que acercan el modelo argentino al sistema de ejecución administrativa, aunque no lo consagren definitivamente. Entre estas prerrogativas, existen algunas que se constituyen en potestades discrecionales. Las enumeramos: 1) puede decretar embargos, inhibiciones generales y otras medidas cautelares tendientes a garantizar el recupero de la deuda en ejecución, 2) puede llevar adelante la ejecución mediante la enajenación de los bienes embargados a través de subasta o por concurso público<sup>31</sup>.

<sup>31</sup> Con buen criterio, la ley indica que la responsabilidad por la procedencia, razonabilidad y alcances de las medidas adoptadas por los agentes fiscales quedarán sometidas a las disposiciones del art. 1112 del Cód. Civil, sin perjuicio de la responsabilidad profesional pertinente ante su entidad de matriculación. El citado artículo contempla la responsabilidad patrimonial del funcionario público por el ejercicio irregular de sus funciones.