

# Disertación del Dr. Pedro M. Rougés en la Facultad de Derecho de la UBA, en el salón Vélez Sarsfield, el día 6 de junio de 2017

## **Introducción a la crítica de la dogmática del derecho tributario moderno**

Afirmamos sin temor a equivocarnos que los estudios fiscales padecen una crisis conceptual, en el análisis y en la crítica, originada fundamentalmente por los cambios en la concepción del Estado en su forma fiscal contemporánea y las modificaciones producidas en la concepción del derecho positivo, visualizado constitucionalmente y con la modalidad que informan las modernas teorías de los derechos humanos.

Un análisis crítico del derecho tributario moderno se detiene perplejo ante el hecho de que la adecuación a una dogmática tributaria de hoy, moderna, se ve imposibilitada en virtud que la dogmática tributaria de fines del siglo XIX y del siglo XX realmente no responde a los principios del Estado de derecho y la conformación del estado constitucional que requieren un derecho tributario distinto al derecho administrativo y adecuado al ejercicio de derechos individuales y al espacio de libertad de la sociedad civil –que es lo requerido hoy a la dogmática tributaria–.

La dogmática tributaria en nuestro país, y en la generalidad de los Estados latinoamericanos y continentales europeos, no ha podido dar una respuesta efectiva a las mandas constitucionales y han legitimado normativas incongruentes e inconsistentes, que ni siquiera han podido limitar los poderes del Estado y garantizar de una manera efectiva los derechos constitucionales de los contribuyentes y responsables de los tributos. La crisis del derecho tributario moderno no puede ser tratada ni pensada con los actuales conceptos del Estado, la sociedad y los individuos, porque la dogmática tributaria del siglo XX se vio penetrada por la tradición del viejo derecho

administrativo autocrático de la colonia española, la centralidad del esquema burocrático francés construido en la Revolución y consolidado en el Imperio, y remozado con doctrinas constitucionales, administrativas y tributarias originadas en Italia y Alemania en que se estructuró una metáfora totalitaria sobre la sociedad, la Nación y el concepto de Estado.

Esta introducción a la crítica de la dogmática del derecho tributario se centrará en cuatro aspectos del tema:

- I. El Estado fiscal.
- II. La constitución financiera.
- III. La doctrina y la jurisprudencia tributaria.
- IV. La punición tributaria.

### *I. El Estado fiscal*

El sistema tributario se estructura hoy acentuando sus aspectos cuantitativos, incrementando la presión fiscal, y cualitativos, acentuando las sanciones retributivas llevadas a penas privativas de libertad, que se superponen a las sanciones de carácter reparatorio o resarcitorio, que caracterizaron la punición tributaria legislada bajo la forma de intereses punitivos y multas en el sistema tributario punitivo tradicional.

La moderna estructuración del derecho penal tributario puede responder al progresivo y paradójico empobrecimiento del Estado, porque al mismo tiempo que vivimos el momento de la empresa privada globalizada, coexiste con un brutal crecimiento del Estado fiscal manifestado en su notoria participación en el Producto Bruto de los Estados. Pero los requerimientos de la sociedad están creciendo más allá de la empresa privada y el Estado fiscal, como lo vio Schumpeter ya en el año 1918.

El Estado de derecho ya no puede ser concebido exclusivamente como un sistema jurídico coherente y con vigencia efectiva: No puede soslayarse las transformaciones producidas dentro de la estructura material y social del Estado de derecho, que se manifiestan, en el ámbito de las finanzas públicas, el derecho financiero y el derecho tributario, como una síntesis relacional entre lo político y la sociedad civil.

Los derechos de los individuos y de la sociedad civil no están garantizados con la vigencia exclusiva de la ley estatal, por las desviaciones y los ataques que pueden recibir del ordenamiento jurídico. Esto se manifiesta

en la realidad normativa por las desviaciones de las leyes tributarias de los preceptos constitucionales, la normativa administrativa de los órganos recaudadores y la ingeniería cibernética de la administración tributaria que modifica en tiempo real y virtual la norma tributaria y los recursos que pueda usar el contribuyente o responsable del tributo en los procesos de determinación de los tributos y la entidad de las obligaciones de hacer y tolerar por parte de lo que se denomina “administrados”; un ejemplo de ello son los “instructivos” cibernéticos. La ley sola no garantiza, por sí misma, la integridad de los derechos humanos, sociales e individuales de los responsables del tributo, porque está desbordada por una complejidad en su aplicación que es ingenieril y no jurídica. El principio de legalidad constitucional en esa realidad normativa, aunque pretende sustentarse en un Estado de derecho funciona como mito social y político que valida el sistema.

El Estado contemporáneo está urgido para responder a las crecientes demandas sociales como sustento de su propia legitimidad y como única posibilidad de sostener el control por parte de los gobernantes: la gobernabilidad está sustentada en las finanzas y por lo tanto el Estado se convierte en un Estado fiscal, “todo problema social es un problema financiero”, escribía Goldscheid a principios del siglo XX.

En la historia económica del siglo XX el Estado debió definir los márgenes permitidos por el sistema de mercado de una economía capitalista y liberal para aplicar la imposición a la renta y, al mismo tiempo, constituir y desarrollar un Estado empresarial dirigiendo empresas públicas y ampliando la prestación de servicios públicos. La lógica del mercado capitalista hizo naufragar estas orientaciones, porque, a lo primero, la imposición directa puede gravar mayormente al capital monopólico, por su alta renta, que a la empresa competitiva en una economía libre, e incluso al trabajo asalariado; a lo segundo, porque las demandas sociales de mayor gasto público llevaron al colapso al Estado fiscal a pesar del incremento de la presión tributaria en sus diversas formas.

La respuesta a estas situaciones insospechadas se dio a la inversa de lo que la teoría había propuesto: El Estado aumentó la recaudación de los tributos a los consumos e inició un proceso de privatización de la empresa y los servicios públicos. La dependencia fiscal del Estado respecto a la sociedad lo obligó a incrementar la presión fiscal usando, a tal fin, los instrumentos jurídicos que tiene el Estado de derecho. Esta ingeniería legal es favorecida por una concepción del derecho basada en dos posiciones aparentemente

antagónicas: el reductivismo normativo del positivismo jurídico, que funciona como soporte de un formalismo jurídico que legitima aparentemente los procesos de exacción tributaria, ya sean constitucionales o inconstitucionales, apoyados por un reductivismo ontologizante creador del mito del Estado como sujeto “benefactor” y “ético”, idea sustentada por concepciones del derecho natural que “dan letra” o fundamentan posiciones moralizantes relacionadas con la recaudación fiscal como justificación del estado fiscal, fundadas en conceptos de “solidaridad social” y de “redistribución de la riqueza social” por el Estado para paliar las fallas del mercado como razón justificante.

## *II. La Constitución financiera*

Los preceptos constitucionales son decisivos en la formulación de los textos normativos tributarios, su hermenéutica y su representación en el imaginario social. Los conceptos constitucionales, que comprenden principios acuñados en la historia nacional, transacciones sociales y políticas, distribución de la población, y conceptos de igualdad y justicia tributaria que superan el reductivismo normativo del positivismo jurídico y aun el reductivismo ontologizante de concepciones del derecho natural: La Constitución es histórica y responde a la realidad concreta.

En el derecho alemán, esta problemática se materializó en la amplia regulación de la Hacienda Pública en la “Bonner Grundgesetz” o Ley Fundamental de Bonn de 1949, que regula la Hacienda Pública en su capítulo X, permitió la generalización del término “Finanzverfassung”, Constitución financiera, en el lenguaje jurídico germano. Esta Constitución financiera subyace en diversos ordenamientos constitucionales europeos del siglo XX, tal el caso de la italiana de 1947, y la española de 1978. Esta importancia supone la salvaguarda de los derechos fundamentales del individuo frente al legislador tributario, recordando la afirmación de Hensel de que “el derecho impositivo es un derecho de ataque ordenado jurídico-constitucionalmente”.

El peso de la teoría financiera constitucional llevada a cabo en Alemania después de la Constitución de 1949 puso de manifiesto que el ordenamiento impositivo del Estado no puede vivir con independencia y a extramuros de la Constitución; en ese país la imbricación del sistema impositivo con la Constitución se vio favorecida por el establecimiento del Tribunal Constitucional de la República Federal Alemana. Sin embargo, sigue subsistiendo una

dualidad en el planteo de la ubicación jurídica de la normativa impositiva, de una manera explícita, cuando se reconoce que en esencia pertenecen al derecho administrativo (Heinrich Kruse), o en la otra posición fundada que el derecho impositivo se independizó totalmente de este. Esta última, tiene el atractivo de crear una ilusión de autonomía del derecho tributario, más relacionada con una petición de principios de garantías constitucionales que reflejo de la realidad actual, manifestada en un crecimiento salvaje de la normativa tributaria que desmiente, día a día, la posición tranquilizadora de que el derecho tributario está constituido por un conjunto de obligaciones *ex lege*, que colocan a la administración tributaria y al contribuyente y a los demás responsables del cumplimiento de los tributos en un pie de igualdad ante la ley, en un verdadero Estado de derecho.

En la normativa tributaria actual se verifica la desaparición de la distinción entre obligación tributaria, basada en la existencia de un hecho imponible, por la existencia de un complejo de relaciones de carácter formal que fortalecen la relación de poder de la administración frente al contribuyente.

Hay una antinomia entre derecho tributario, como entidad constituida por obligaciones tributarias, distintas a las relaciones de sujeción del derecho administrativo. El concepto que el primero destruía la relación de poder entre la administración y el contribuyente, porque ponía a ambos en una relación de igualdad ante la ley no resolvió la antinomia, y la síntesis operativa en el ámbito jurisdiccional del derecho tributario y el derecho administrativo no condujo a mayores garantías para el contribuyente y niveles de mayor seguridad jurídica. En una extraña simbiosis se complementaron las normas de estos distintos orígenes creando en los hechos una relación jurídica compleja que se manifestó estéril en lo teórico y negativa para los derechos de los contribuyentes y obligados en el ámbito jurisdiccional administrativo y judicial. Las indagaciones de la teoría tributaria sobre el hecho imponible y las cuestiones relativas a la interpretación de las mismas perdieron actualidad e importancia: el procedimiento tributario, las obligaciones por deuda ajena, las obligaciones formales del administrado tributario, las presunciones de la existencia de hechos imposables y las cuestiones técnicas relativas a la liquidación de los tributos pasaron a ser los temas que importan, produciéndose un reduccionismo de la teoría tributaria, que pasó a ser más administrativa y sancionatoria que obligacional.

En ese contexto, el derecho tributario creció a extramuros de la Constitución, que es el verdadero vallado de los derechos patrimoniales y garantía

de las libertades de las personas y de la sociedad civil. Este particular fenómeno de distanciamiento de las leyes tributarias de la Constitución Nacional tiene causas muy complejas en nuestra organización política, pero analizadas estas solamente en su aspecto fenomenológico, en la toma de decisiones de los órganos legislativos nacionales y provinciales en la materia tributaria, se advierte que los proyectos de leyes tributarias tienen su origen en los poderes administradores y sus aspectos técnicos en la formulación de las normas las realiza los organismos de recaudación de los gobiernos. No hay una actividad ni un pensamiento congruente en los legisladores sobre la importancia de la tributación en la estructura de la sociedad y del Estado; tampoco la población que soporta el sistema tributario tiene una conciencia clara de su importancia. Las ilusiones tributarias, favorables al Estado y la recaudación siguen operando en la sociedad: El esquema tributario, caracterizado por Anatole France en su obra *La Isla de los Pingüinos* sigue siendo el modelo ideológico para analizar los tributos.

### *III. La doctrina y jurisprudencia tributaria*

Los órganos con poder jurisdiccional ejercitan con timidez en sus decisivos la obligación de hacer prevalecer la Constitución sobre las leyes dictadas por el Poder Legislativo, y permiten por omisión o comisión más por lo primero, la prevalencia de disposiciones administrativas de carácter general o particular. El orden administrativo es concebido como estatus de privilegio del Estado. Es inconcebible que los estrados judiciales sigan sosteniendo hoy la regla del *solve et repete*, fundado en el concepto de “bien común”, considerando que el interés del Estado es superior en la escala valorativa al interés particular que debe ceder ante este supuesto, se refleja en forma implícita en las sentencias judiciales como una filosofía fundante de las relaciones fisco-contribuyente-responsable. El “estatus de privilegio”, como idea condicionante de la interpretación constitucional, junto a la errónea interpretación del art. 14 de la Constitución Nacional de la limitación de los derechos por las leyes que los reglamentan, cuya primera etapa es la legislativa cuando dicta las leyes y luego la administrativa cuando las reglamenta y las aplica.

En este proceso institucional e interpretativo, el órgano jurisdiccional que debe privilegiar la preeminencia de la constitución en el orden jurídico del país, poco puede hacer para sostener los derechos y las garantías de los ciudadanos incluidos en la carta constitucional.

La exhortación del legista Dupin a los magistrados es aplicable hoy: “Estad seguros, magistrados, que lo que se necesita en estas circunstancias, lo que la sociedad francesa espera, no es otra ley... sino otra sentencia”.

#### *IV. La punición tributaria. El Estado heril*

La crisis del Estado fiscal se manifiesta en la dogmática penal tributaria actual que ha tergiversado siglos de conquistas del derecho penal, por lo menos en los países occidentales.

La diferencia esencial entre el derecho penal y el tributario consiste en que la actividad habitual y continua económica de las personas está gravada; está definida con límites más o menos precisos en lo que se denomina hechos imponibles elegidos por el legislador en la ley. Pero el objeto de la disciplina tributaria es la actividad económica normal de las personas y no las acciones tipificadas por la ley de acciones consideradas antijurídicas, como están en la legislación penal.

El cumplimiento de las obligaciones de los sujetos pasivos de los tributos es controlado por la administración tributaria de una manera continua. Este ejercicio de policía impositiva dirigida al sujeto pasivo de la relación tributaria se verifica en todos sus intersticios económicos, indagando al contribuyente y a terceros sobre su actividad económica, alterando el derecho ejercer una actividad lícita (Art. 14 CN).

La violencia estatal extrema se manifiesta en situaciones creadas por la legislación tributaria, al poner en funcionamiento mecanismos que permiten la discrecionalidad de la administración en la gestión recaudadora. Esto se evidencia en la normatividad tributaria, con parámetros técnicos ajustados a baremos generales aplicados en cada caso particular bajo la forma de presunciones para determinar las obligaciones tributarias; o en los procedimientos administrativos reguladores de los derechos de los contribuyentes y responsables.

La administración del Estado en la materia penal se pone en movimiento cuando se verifica la comisión de un delito tipificado en la ley penal, las tareas de prevención del delito son ajenas a la dogmática penal; como consecuencia de ello, la investigación que realiza la administración penal se circunscribe a las personas involucradas en la acción antijurídica definida en la ley: es esporádica y excepcional. En cambio, la administración tributaria es continua y normal en la investigación de las actividades

económicas de las personas y exige la colaboración de los posibles contribuyentes y de terceros. Como consecuencia de lo expuesto, la actividad de la administración en la materia tributaria es distinta a la que realiza en materia penal. El hecho imponible, como descripción de un hecho económico requiere que este sea interpretado continuamente por la administración, por el contribuyente, por un obligado o un tercero sujeto a una relación administrativa. Como consecuencia necesaria de este proceso integrativo de la relación tributaria, teniendo en cuenta que los intérpretes de la norma, por parte de la administración son distintas personas físicas y la existencia de interpretaciones estructuradas bajo la forma de interpretaciones administrativas, reguladas o no, varían en el tiempo, en otras palabras, pierden certeza.

Estamos en presencia de un aspecto pragmático de la relación tributaria, que teóricamente excede al puramente semántico considerado por la teoría de la interpretación jurídica habitual. La acción, soporte fáctico del delito, se convierte en una interpretación legal del hecho imponible en el derecho tributario. Consideren la importancia de esta distinción: en el derecho penal si no hay acción no tiene importancia las formas adverbiales de anti-juridicidad y culpabilidad, integrativas de la acción como simple *factum*; en el derecho tributario, el *factum*, el hecho imponible, es una interpretación legal, sostenida en un sistema jurídico que privilegia la interpretación de la administración tributaria –y aunque así no fuese, el problema de la consideración de la acción, distinto del hecho imponible como interpretación, como supuesto del ilícito subsistiría–.

El derecho penal tributario se convierte, de esta forma, en una creación simbólica del Estado que queda a merced de intereses particulares que acentúan el carácter selectivo de la elección del infractor por el poder administrador que luego confirma el Poder Judicial. El erario público aparece como un símbolo y la recaudación fiscal es el procedimiento que garantiza su existencia y virtualidad; expresan para cada uno aspectos que pueden llegar a ser contradictorios, y de ese modo, su contenido es nebuloso: es obra pública, salud, seguridad y defensa, justicia, distribución del ingreso, represión, pena, legalidad, administración, orden, desigualdad y corrupción. Pero todos reconocen su fuerza y se logra el consenso social como sustento del tributo. Su capacidad semiótica es evidente, y como símbolo funciona conforme al modo simbólico, que no tiene nada que ver con su contenido, como enunciado, sino con su enunciación, con

la razón por la que ha sido enunciado con una nebulosa de contenido para que cada uno reaccione ante la expresión asignándole las propiedades que le parezcan más adecuadas. La razón por la que los símbolos son enunciados es profundamente eficientista, y en la materia tributaria, se expresa esta característica en la finalidad recaudadora del fisco que se hipertrofia penando las peligrosidades presuntas y eventuales, defendiendo intereses genéricos y universales, ámbitos en que expresa su mayor potencialidad la creación simbólica del erario público. El derecho penal deja de proteger intereses individuales con exclusividad; defiende intereses universales: el ladrón roba a alguien determinado y debe ser castigado porque “después” puede robarnos a nosotros; hay una mediación del tiempo y las circunstancias, funciona un principio histórico penal en Occidente que determina la exigencia de certeza en el tipo penal, corolario del principio histórico cultural de la legalidad. En cambio, el que no paga tributos nos roba a todos porque el valor simbólico del erario público así lo razona, con lo cual el delito se hace abstracto y el hecho punible indefinido. Desaparece el interés en el juicio al imputado y las garantías que debe tener; hasta se pierde la inveterada sospecha en la elección del imputado de un delito que hacía el cuerpo policial tradicional, cuyos actos difícilmente gozaban de la presunción de legalidad y la certeza del instrumento público. En estos delitos genéricos y universales, evasión fiscal, salud pública, medio ambiente, narcotráfico, la peligrosidad presunta y eventual son decididas por organismos administrativos de alta capacidad y especialización y sus procedimientos gozan de presunción de veracidad porque el proceso es una batalla contra la evasión, el narcotráfico, la destrucción del medio ambiente, y por lo tanto el Poder Judicial solo hace de legitimante de las operaciones administrativas y policiales. Desaparece funcionalmente el principio de inocencia en la normativa del derecho penal tributario.

La finalidad intimidatoria y compulsiva como coadyuvante de la recaudación fiscal responde a un cambio en el poder político, cuyo dominio se expresa en el manejo del sistema financiero y del presupuesto, donde el estado es el verdadero árbitro, por cuanto el mercado no puede manejar estos sistemas de una manera automática y debe someterse a los dictados del poder político por necesidades del propio sistema económico. Los sectores económicos podrán tener mayor o menor influencia en las decisiones financieras o presupuestarias que tome el sector político, pero estas influencias las tienen los sectores económicos, que actúan en ese ámbito

como verdaderos operadores políticos, no diferenciándose en los modos y procedimientos de ellos.

## **La dogmática tributaria de la modernidad**

Para hacer una crítica de la dogmática del derecho tributario es necesario distinguir las metáforas sobre las que se construyó la doctrina y la normativa tributaria, de las metáforas constitucionales que tienen otra forma de ver el objeto construido, racionalizado como una redescrición de la realidad de carácter voluntarista. Esta metáfora terminológica de nuestra Constitución es significativa y cognoscitiva en un análisis lingüístico y jurídico; es un proceso de pensamiento y no una cuestión de palabras, como es la metáfora de la retórica clásica. La metáfora terminológica, como es la primera parte de nuestra Constitución, aspira a un ideal de racionalidad que supone una sistematización conceptual que, en mi opinión, no se realizó por influencias de doctrinas originadas en Europa de estructuras constitucionales distintas a nuestra Constitución, que nació inspirada en la Constitución de los Estados Unidos. Nuestra Constitución, al igual que la mencionada, y la de los nuevos Estados latinoamericanos, tiene un carácter fundacional, primigenio: funda un Estado y construye las bases de una nacionalidad territorialmente asentada en una fracción territorial del Imperio colonial español. Además, a diferencia de las constituciones europeas consolidadas que tenían como finalidad principal limitar el poder de la monarquía, su objetivo es crear una nación republicana sustentada en la soberanía del pueblo, al igual que la Constitución estadounidense. La diferencia en los efectos normativos es enorme y explica la inadecuación de la doctrina tributaria europea a nuestra realidad constitucional normativa que, desgraciadamente tuvo un gran desarrollo en nuestro país y en toda Latinoamérica; no así en los Estados Unidos, cuya dogmática tributaria no participa doctrinariamente de la distinción terminante del derecho público y el privado, y el derecho administrativo no tiene la enjundia y la importancia que se le atribuye en nuestros países latinos por la tradición colonial y la influencia de juristas continentales europeos.

Esta posición ante el mundo era clara para los constructores de nuestra nacionalidad. Montegudo la resume de una forma sintética en el “Ensayo sobre la necesidad de una federación general entre los Estados hispanoamericanos”:

La revolución del mundo americano ha sido el desarrollo de las ideas del siglo XVIII y nuestro triunfo no es, sino el eco de los rayos que han caído sobre los tronos que, desde la Europa, dominaban el resto de la tierra. La independencia que hemos adquirido es un acontecimiento que, cambiando nuestro modo de ser y de existir en el universo, cancela todas las obligaciones que nos había dictado el espíritu del siglo XV y nos señala las nuevas relaciones en que vamos a entrar, los pactos de honor que debemos contraer y los principios que es preciso seguir para establecer sobre ellos el derecho público que rija en lo sucesivo los Estados independientes (...)

Por lo expuesto, para realizar una crítica a la dogmática del derecho tributario en el Estado democrático constitucional moderno, es necesario, en el Estado actual de la dogmática tributaria, liberar de confusión a los significados jurídicos utilizados en la doctrina, legislación y fallos de los órganos jurisdiccionales administrativos y judiciales. El método de trabajo utilizado para elaborar una crítica que sea útil me ha obligado a tomar el derecho tributario como un objeto de conocimiento separando de este los supuestos políticos, económicos y técnicos que integran el fenómeno tributario. Es posible hacerlo, teniendo en cuenta que el derecho tributario es el más positivo de las ramas tradicionales que el uso y la doctrina dividen a la ciencia del derecho. También he tomado como supuesto básico del derecho positivo tributario a la Constitución, legislación y doctrina del Estado argentino, que presenta elementos comunes, en los aspectos teóricos y prácticos, de los Estados modernos y sus sistemas tributarios, con las obligadas referencias a otros sistemas tributarios actuales.

El derecho tributario como conocimiento separado de otras realidades fácticas del fenómeno tributario, es tomado como objeto, acentuando su carácter positivo, lo que permite:

- a) Detectar los conceptos justificativos de un orden jurídico concebido con acepciones legales.
- b) Detectar lo que es un orden preceptivo, distinto a un orden lógico y natural que es presentado como moral.
- c) Detectar los significados de la realidad jurídica creada por el lenguaje del derecho positivo que está siempre en conflicto con la política, las finanzas y la moral.

- d) Detectar los sentidos del lenguaje jurídico de la propia norma, con independencia de los sentidos lingüísticos de la política, la finanza y la moral que no integran la interpretación de esta.

Después de ese proceso de detección de factores extralingüísticos del derecho tributario, será posible una crítica científica de la normativa.

Valga esta exposición como una introducción a una crítica necesaria de nuestro sistema tributario y de su adecuación constitucional.