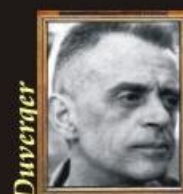
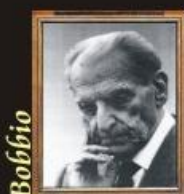
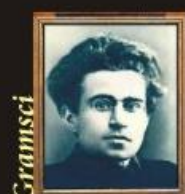
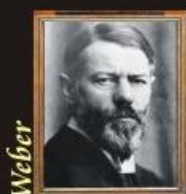
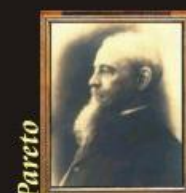
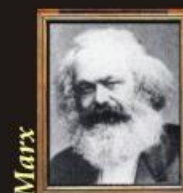
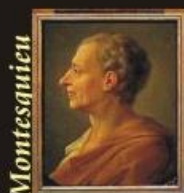
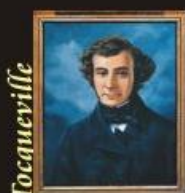
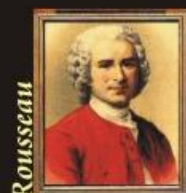
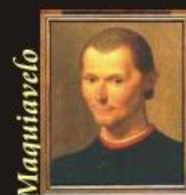
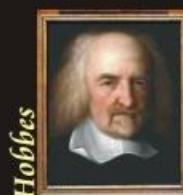
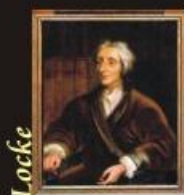
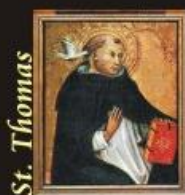
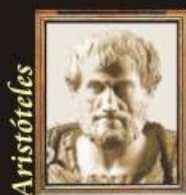


Alvaro Monzón Wyngaard, Héctor J. Zimerman
Agustín S. Carlevaro y Patricio Monzón Battilana
Editores

DERECHO POLÍTICO TEMAS DE AYER Y HOY

Jornadas Preparatorias

POSADAS, SEPTIEMBRE, 2018



AADP

ASOCIACIÓN ARGENTINA DE DERECHO POLÍTICO

INDICE

<i>Palabras iniciales</i>	Pág. 4
<i>Comité Evaluador</i>	Pág. 10

I - CONFERENCIAS

“La Importancia del estudio del Derecho Político, Hoy”, M. Consuelo Parmigiani de Barbará	Pág. 12
“El Conocimiento de lo Político”, Alfredo Isaías Saade	Pág. 18
“Economía y Política Hoy”, Ricardo Del Barco	Pág. 23
“Estado laico, laicidad y laicismo”, Gonzalo F. Fernández	Pág. 34
“Las TIC en el Gobierno Abierto en tiempos de debilidad representativa: transparencia y control ciudadano”, Edgar Gustavo Fernández Suarez	Pág. 45
“Holocausto y Propaganda Política”, María Belén Martínez	Pág. 60
“CIBORG. ¿Sujeto de Derecho en la Era Tecnológica de la Salud? Políticas Públicas y Nuevos Paradigmas”, Agustín S. Carlevaro	Pág. 67
“Políticas de Fomento e Incentivos Fiscales, en materia de Recursos Renovables”, Miguel Goldfarb	Pág. 77
“Algunas Reflexiones acerca de la Reforma Universitaria de 1918”, Emilio Manuel Alderete Avalos	Pág. 92

II - PONENCIAS

2.1. ESTADO Y REGULACIÓN

“Estado y Políticas Públicas de la Educación Superior: Autonomía y Autarquía de las Universidades Argentinas en la Legislación Nacional”, por Claudia L. Díaz y Omar U. D’Andrea	Pág. 119
“Cambio de Ciclo y Elementos para un Estado Equitativo”, por Ataliva G. Laprovitta	Pág. 128
“La 4° Generación de Derechos. La democracia constitucional como meta-garantía. Una mirada desde Argentina”, por Armando Aquino Britos	Pág. 142
“Algunas relaciones entre el Derecho Político y el Derecho Penal: la Política Criminal”, por Fernando Bernabé Verón	Pág. 166
“Cuando la legalidad y la legitimidad no alcanzan: el derrotero político	

de la Ley de Medios, una experiencia inacabada”, por Patricio Monzón Battilana	Pág. 172
“Análisis Comparado de la Vigilancia de los Productos Médicos en Argentina y Estados Unidos”, por Matías Francisco Payes y Álvaro Monzón Wyngaard	Pág. 180
“DGP y Cobertura Médica. La Necesidad de Políticas Públicas Igualitarias en materia de Salud Reproductiva”, por Fermina Mauriño	Pág. 189
“Principios de la Tributación. El Debate sobre la fijación de tarifas”, por María Emilia Quevedo y Alvaro Monzón Wyngaard	Pág. 200
“Estado de Derecho y Tributo”, por María del Rosario Medina	Pág. 211
“Tributación, Equidad e Injusticia: Un tema pendiente en América Latina en tiempos modernos”, por Héctor J. Zimmerman	Pág. 231
“Los parques industriales como un posible mecanismo de solución al problema del vacío intermedio en la región”, por Héctor José Zimmerman y Aldana F. Segovia	Pág. 246

2.2. DIMENSIONES DE LA NOCIÓN DEL CIUDADANO

“Hacia una ley provincial de elecciones primarias, abiertas, simultáneas y obligatorias”, por María Alicia Meixner	Pág. 270
“Una fotografía en sepia: Las transformaciones culturales, reelección indefinida y políticas de seguridad en la Provincia de Corrientes en 2012”, por Marcos Walter Medina	Pág. 278
“Algunas reflexiones de las Formas Directas y Semidirectas del ejercicio de la Democracia en el Derecho Constitucional Argentino, Público Provincial y Municipal en particular”, por Laura Isabel Pasetto	Pág. 299
“Anotaciones sobre el Sistema de Gobierno y la importancia de la profundización de su estudio”, por Carlos Daniel Luque	Pág. 314
“Desarrollo y Democracia en América Latina y El Caribe: Tecnología Médica, Salud y Derechos Humanos”, por Alvaro Monzón Wyngaard; Agustín S. Carlevaro, Patricio Monzón Battilana; Matías Payes; y Jorge Emilio Monzón	Pág. 323
“Incorporación de la Paridad en las provincias argentinas: el caso Corrientes”, por Sofía Domínguez	Pág. 345
“El MERCOSUR entre Unitarios y Federales. Comparación de los	

Sistemas Políticos Municipales del Nordeste Argentino, Paraguay y Uruguay”,
por Sergio Valenzuela y Héctor J. Zimmerman Pág. 359

2.3. INSTITUCIONALIZACIÓN DEL PODER

“El Régimen de la Prueba como forma para la averiguación de la Verdad y del Juicio Divino de la monarquía de Dante Alighieri y su contexto teórico”, por Andrés Salvador Pág. 371

“Bartolomé Mitre y la Nación Argentina: Relato del pasado nacional”,
por Oscar R. Lotero Pág. 382

“Teoría de las Políticas Públicas. Paradigmas en las Políticas Públicas en Argentina”, por Ataliva G. Laprovitta Pág. 397

“El final del Colegio Electoral y el Anti Pacto en Corrientes”, por
Carlos Alberto Cassarino Pág. 411

“Los órdenes sociales en el análisis de las desigualdades. El aporte de la teoría de las instituciones políticas de Daron Acemoglu y James Robinson”,
por Dora E. Ayala Rojas e Ingrid Y. Rosas Villarrubia Pág. 421

“Derechos Humanos y Comunicación. Debates en encrucijada”, por
Patricio Monzón Battilana Pág. 438

“El Control de Convencionalidad en el Ordenamiento Jurídico Argentino. Una mirada sobre su Responsabilidad como Estado Miembro del Corpus Iuris Sistema Interamericano y del MERCOSUR”, por Ruth María Ivonne Balderrama Pág. 443

“Procesos de integración en perspectiva comparada. El MERCOSUR: ¿Impasse o fragmentación? Alternativas al neoliberalismo y la globalización. La relación Argentina – Brasil como alianza estratégica”, por Héctor J. Zimmerman Pág. 460

III - PONENCIAS ESTUDIANTILES

“Estado y Nación. Estados con Naciones, Naciones sin Estado y Estados Nacionales: El caso catalán y el caso argentino”, por Fernando Luque Pág. 476

“Introducción al Concepto de Soberanía”, por Mario Augusto Rodríguez Pág. 482

PALABRAS INICIALES

El presente libro titulado **DERECHO POLÍTICO: TEMAS DE AYER Y HOY**, es el producto del encuentro científico (Jornadas Preparatorias del XV Congreso Nacional de Derecho Político) realizado el pasado mes de Septiembre (27 y 28) de 2018, en la ciudad de Posadas, provincia de Misiones.

El mismo fue organizado en conjunto por la Asociación Argentina de Derecho Político, el Instituto Superior “Antonio Ruiz de Montoya” (de Posadas, Misiones) y la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales y Políticas – Extensión Áulica Posadas – de la Universidad Nacional del Nordeste.

El Programa consistió en:

Jueves 27 de septiembre de 2018

18,30 hs. Conferencia de Prensa y Acto Inaugural

Viernes 28 de septiembre de 2018

9 a 13 hs. Reunión Preparatoria del XV Congreso Nacional de Derecho Político (2019)

16,30 a 18 hs. **PANEL (I)**

Integrantes:

Dr. Ricardo DEL BARCO (UNC)

“Economía y Política Hoy”

Dr. Miguel GOLDFARB (UNNE)

“Políticas de Fomento e Incentivos Fiscales, en materia de Recursos Renovables”

Dr. Agustín S. CARLEVARO (UNNE)

“CIBORG. ¿Sujeto de Derecho en la Era Tecnológica de la Salud? Políticas Públicas y Nuevos Paradigmas”

Dr. Gonzalo F. FERNÁNDEZ (UNC)

“Estado laico, laicidad y laicismo”

Dr. Jorge E. BARBARÁ (UNC/UCC)

“Representación Política y Destitución. Crisis”

Moderador: Dr. Alvaro MONZON WYNGAARD (UNNE)

18 a 19,30 hs. **PANEL (II)**

Integrantes:

Dra. María Belén MARTINEZ (UNLaR)

“Holocausto y Propaganda Política”

Dr. Emilio ALDERETE AVALOS (UBA)

“La Reforma de 1918”

Dr. Alfredo Isaías SAADE (UNNE)

“El Conocimiento de lo Político”

Dr. Edgar G. FERNANDEZ SUAREZ (UNC)

“Las TIC en el Gobierno Abierto en tiempos de debilidad representativa: transparencia y control ciudadano”

Dra. M. Consuelo PARMIGIANI de BARBARÁ (UNC)

“La Importancia del estudio del Derecho Político, Hoy”

Moderador: Dr. Miguel A. DUARTE (UNC)

La Asociación Argentina de Derecho Político, al propio tiempo aceptó ponencias de profesionales y alumnos regionales que, si bien no fueron expuestos en razón del tiempo disponible, se incorporan al presente libro.

La Asociación Argentina de Derecho Político, nuclea a los docentes de Derecho Político de las Facultades de Derecho (públicas y privadas) del país. Entendemos significativo mencionar algunos hitos, de la asociación próximos a cumplir quince años de vida, a saber:

26 de marzo de 2004: Encuentro Regional de Profesores de Derecho Político de Universidades Nacionales. Realizado en la ciudad de Corrientes, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales y Políticas de la Universidad Nacional del Nordeste. Se reunieron los Profesores: María Pérez Vara y Oscar Blando (Universidad Nacional de Rosario); Eduardo Cuello y Gustavo Tarragona (Universidad Nacional del Litoral); M. Consuelo Parmigiani y Jorge E. Barbará (Universidad Nacional de Córdoba); y Alfredo I. Saade, Emilio Nazar y Hector J. Zimmerman (Universidad Nacional del Nordeste). En ese primer encuentro se acordó:

- la necesidad de promover actividades conjuntas que contribuyan a precisar el significado de asignaturas con comunes denominadores tales como: Derecho Político, Teoría del Estado, Ciencias Políticas y Asignaturas afines que se dictan en las Facultades de Derecho de Universidades Nacionales;

- el compromiso de realización de un Encuentro Nacional de Docentes de las asignaturas mencionadas, en el transcurso del año 2004. El citado encuentro debía abordar los siguientes ejes temáticos: a) La Enseñanza de lo político en las Facultades de Derecho. Su sentido para la formación del Abogado; b) Contenido de la enseñanza de lo político en las Facultades de Derecho; c) La crisis política argentina y su repercusión institucional;
- constituir, con los docentes antes mencionados la Comisión Promotora de la Asociación de Derecho Político, designando como Presidente al Profesor Héctor J. Zimmerman y como Secretario al Profesor Alvaro Monzón Wyngaard.

17 de junio de 2004: *Seminario sobre "La Enseñanza de lo Político en las Facultades de Derecho: Su sentido para la formación del Abogado"*. Organizado por la Catedra "A" de Derecho Político de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad Nacional de Córdoba; el Colegio de Abogados y el Tribunal de Disciplina de Abogados de la Ciudad de Córdoba. De esa manera se logró continuidad y se dio cumplimiento al objetivo de realizar anualmente dos Encuentros de Profesores, uno preparatorio y otro de jornadas. El seminario contó con la presencia de distinguidos profesores de la UNR, de la UNNE, y de la UNC, que además brindó el marco de centenares de alumnos colmando el auditorio de esta Casa de estudios.

27 de agosto de 2004: *Encuentro Nacional de Profesores de Derecho Político, Teoría del Estado, Ciencia Política y/o Materias Afines*. Realizado en la Ciudad de Corrientes, sede de la Universidad Nacional del Nordeste: El Encuentro se desarrolló con la presentación de ponencias en tres comisiones y dos paneles.

28 de agosto de 2004: *Reunión de Profesores para tratar la constitución de la Asociación y la sede del próximo encuentro*. Realizado en Salón Auditorio de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales y Políticas de la Universidad Nacional del Nordeste. A la reunión asistieron los siguientes Profesores: por Universidad Nacional de Rosario: Oscar Blando, Daniel Leandro Boccoli y Ana Maria Raggio; por Universidad Nacional del Litoral: Eduardo Cuello; por Universidad de Buenos Aires: Emilio Manuel Alderete Avalos y Julio Pinto; por Universidad Nacional de Cuyo: Luis Alfredo Puebla; por Universidad Nacional de La Plata: María Monserrat Lapalma, Jorge Szeinfeld, Claudio Contreras, Alejandro Manuel Medici y Guillermo Tamarit; por Universidad Nacional de Córdoba: Mariángeles Martínez Hernández, Carlos Eduardo Martiniau, María Emilia Scalambro, Miriam Consuelo Parmigiani y Jorge

Edmundo Barbará; por Universidad Católica de Córdoba: Martín Rodríguez Brizuela, Ricardo del Barco y Eduardo Cordeiro Gavier; y, por Universidad Nacional del Nordeste: Enrique Eduardo Galiana, Néstor Pedro Braillard Pocard, Alvaro Monzón Wyngaard, Alfredo Isaías Saade, Porfirio A. Aquino y Hector J. Zimmerman. Luego del intercambio de opiniones y a propuesta del Profesor Barbará, aprobada por unanimidad, se decide denominar a la nueva asociación como *Asociación Argentina de Derecho Político*, designándose la Junta Promotora (con Secretaría Permanente en Corrientes) con la Presidencia Honoraria del Dr. Porfirio A. Aquino, la Presidencia de Zimmerman y como Vocales los siguientes Profesores: Barbará y Parmigiani (UNC), Blando y Raggio (UNR), Cuello (UNL), Pinto y Alderete Avalos junto a Mario Justo López (h) (UBA), Puebla (UNCuyo), Lapalma y Juan Carlos Corbetta (UNLP), Del Barco (UCC y UN La Rioja) y Galiana (UNNE). Asimismo se aprobó que La Plata sea sede del nuevo Encuentro y que la ciudad de Rosario lo sea para las sesiones preparatorias durante el 2005.

27 de mayo de 2005: Reunión de la Junta Promotora. Realizada en la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Rosario. Fueron "Huéspedes de Honor" los Profesores: Zimmerman, Monzón Wyngaard, Parmigiani, Barbará, Lapalma, Szeinfeld, y Corbetta; y los anfitriones Blando y Raggio. Como se decidió que la reunión sería ampliada, también participaron los Profesores: José María Marchioni y Alejandro Marcelo Medici (UN La Plata); y Daniel L. Boccoli, Solange Delannoy, Adriana Mack, y Daniel Sosa (UN de Rosario). En la ciudad santafecina el Presidente Zimmerman entregó a los asistentes la publicación de las ponencias del Encuentro de Profesores de Corrientes y el Anteproyecto de Estatuto de la Asociación Argentina de Derecho Político, para ser tratado en las jornadas platenses. También se estableció el temario, previo pormenorizado análisis que implicaron ricos intercambios de opiniones y posturas, a saber: 1) La Enseñanza del Derecho Político (o asignaturas equivalentes) en las Facultades de Derecho; con los siguientes subtemas: a) Sentido de los Contenidos; y b) Estrategias para su enseñanza y aprendizaje; 2) Calidad Institucional; con los subtemas: a) El funcionamiento de la división de poderes, b) El Sistema de Partidos, c) Los Déficit del Federalismo, d) La Democracia en América Latina: nuevos escenarios y nuevos desafíos, y e) Vigencia de los Derechos Humanos; 3) Los Servicios Públicos, con los subtemas: a) Regulación y Control, b) Reestatización o privatización, y c) Derechos del Consumidor, Clientes y Usuarios; 4) Rediseño Institucional del Estado en la Globalización, con los subtemas: a) Regiones Supranacionales, b) Regiones Subnacionales y c) Gobiernos Locales.

28 y 29 de noviembre de 2005: II Jornadas Nacionales de Derecho Político "Joaquín V. González". Organizadas por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional de La Plata -en el centenario de su fundación.

- **1er día, 28 de noviembre:** En la sede del Colegio de Abogados, se aprobaron los estatutos de la Asociación Argentina de Derecho Político y se eligieron sus autoridades para el periodo 2005-2008. Al propio tiempo y a propuesta de los presentes se designaron Miembros Honorarios a los Profesores Pedro J. Frías, Francisco Cerro, Jorge Reinaldo Vanossi, Horacio Sanguinetti, Carlos Fayt y Porfirio A. Aquino, así como reconocimiento post-mortem a Juan Carlos Rubinstein.

- **2do día, 29 de noviembre:** Numerosos ponentes y asistentes, reflexionaron y analizaron temas centrales de la disciplina y la realidad actual en distintos paneles; se escucharon las disertaciones de los Profesores Jerónimo Molina Cano de la Universidad de Murcia - España y de Marco Lamandini de la Universidad de Bologna – Italia

En total, la Asociación Argentina de Derecho Político, lleva organizados catorce congresos nacionales de la especialidad, y otras tantas Jornadas Preparatorias. De ellos, fueron sede: La Plata (2005), La Rioja (2008), Catamarca (2009), Mendoza (2013), Pergamino (2014) en las respectivas universidades nacionales.

Al propio tiempo, otras tres universidades, fueron sede de los congresos nacionales más de una vez, en las siguientes ciudades: Corrientes (2004, 2010 y 2014), Rosario (2007, 2012 y 2016) y Córdoba (2006, 2011).

La Universidad Nacional de Córdoba, será anfitriona del XV Congreso Nacional de Derecho Político, que se realizará en la primera quincena de junio de 2019.

El presente trabajo está organizado en dos partes: la primera receptiona casi todas las “Conferencias” desarrolladas en los Paneles posadeños; y la segunda, da cuenta de más de una veintena de “Ponencias” aceptadas por el Comité Evaluador, divididas en cuatro áreas a saber: 1) Estado y Regulación; 2) Las dimensiones de la noción del Ciudadano; 3) La Institucionalización del Poder (a nivel Supranacional, Nacional y Subnacional), y 4) Ponencias Estudiantiles.

El éxito de las Jornadas Preparatorias del XV Congreso Nacional de Derecho Político, que se realizó por primera vez en la bella ciudad de Posadas, contó para su organización con una Comisión Local integrada por los doctores Luis Antonio DUARTE, Fernando B. VERON, y Lic. Martín Fernando MEDINA; con el acompañamiento técnico del Dr. Carlos

CARDOZO (Miembro Titular de la Asociación Argentina de Derecho Político) y del Dr. Miguel Duarte (Vicepresidente 4° de la Asociación).

La Asociación Argentina de Derecho Político quiere enfatizar su agradecimiento a las autoridades del Instituto Superior “Ruiz de Montoya” (a su Rectora, al Sr. Asesor Legal, a la Sra. Coordinadora de la Carrera del Profesorado en Ciencias Políticas) que pusieron a disposición tiempo, infraestructura y personal; así como al Sr. Decano de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales y Políticas de la Universidad Nacional del Nordeste (UNNE).

Comité Editorial

COMITÉ EVALUADOR

Dr. Jorge Edmundo Barbará (AADP)

Dr. Edgar Gustavo Fernández Suarez (AADP)

Dr. Juan Carlos Corbetta (AADP)

Dr. Héctor J. Zimmerman (AADP)

Dr. Martín Zemel (UNLP)

Dr. Rolando Juarez (UNNE)

Dr. Horacio José de Jesús Grandó (UNNE)

Dr. Jorge Emilio Monzón (UNNE)

ESTADO DE DERECHO Y TRIBUTO

María del Rosario Medina

Facultad de Derecho y Ciencias Sociales y Políticas – UNNE

Resumen:

Este trabajo tiene como objetivo reflexionar sobre, las implicancias del Estado de derecho como modelo polito-jurídico en la configuración de los tributos. Para ello se, examinan en líneas generales las diversas concepciones doctrinarias acerca de los alcances y contenido del Estado de derecho, para luego analizar en dicho marco los principios que estructuran el funcionamiento del tributo, y finalmente formular algunas consideraciones acerca de los desafíos que el nuevo paradigma de Estado constitucional de derecho presenta a la legislación tributaria

Palabras claves: Estado, Derecho, poder, limites, tributos

Introducción

El significado y alcance del Estado de derecho y sus implicancias en la estructura y funcionamiento del tributo, se ha convertido en uno de los temas centrales en tiempos en que se asisten a permanentes modificaciones del sistema tributario acentuando sus aspectos cuantitativo conforme a necesidades coyunturales de caja, a la subsistencia de concepciones de la relación tributaria como una relacion de poder, en la que una de las partes -el contribuyente- se ve supeditada a la voluntad avasalladora de la otra parte, el Estado, a lo que se suma el hecho que de que poco a poco se ha ido difuminando el límite que separa a la actividad discrecional del Estado de la arbitrariedad y, con ello, la frontera que divide la legitimidad de la ilegitimidad.

Para abordar esta problemática, examinaremos en líneas generales las diversas concepciones doctrinarias acerca de los alcances y contenido del Estado de derecho, la concepcion y funcionamiento del tributo que de ellas se infieren, los principios que se aplican a la relación jurídica Estado contribuyente, para finalmente formular algunas reflexiones acerca de los desafíos que el nuevo paradigma de Estado constitucional de derecho presenta al ordenamiento tributario.

Se trata de un estudio teórico con base en la metodología documental, descriptiva e interpretativa, a partir de la doctrina especializada como también de la doctrina de fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

Resultados

Significado y concepto de Estado de Derecho

El concepto de Estado de derecho es complejo por cuanto ha sido abordado de distinta forma por distintos autores¹⁶⁵ En general podemos decir que el significado nos remite a una idea básica común, que es la noción de imperio de la ley, esto es, al esfuerzo por controlar y al mismo tiempo legitimar el poder del Estado por medio del derecho. Pero esa idea ha recibido formulaciones muy diversas. Incluso algunos sólo hablan de Estado de derecho con cualificaciones precisas, por ejemplo para distinguir entre Estado liberal de derecho, Estado social de derecho y Estado democrático de derecho), o para diferenciar entre una visión más histórica, formalista, procesal o sustantiva del Estado de derecho legislativo.

Las concepciones normativas sobre el Estado de derecho se estructuran a partir de la distinción desarrollada desde la filosofía clásica, por autores como Aristóteles¹⁶⁶ entre gobierno de leyes y gobierno de personas. Conforme a esta visión, el Estado de derecho es esencialmente un tipo de Estado gobernado por leyes, en donde todas las autoridades deben respetar y cumplir esas normas generales, que deben haber sido previamente promulgadas. El comportamiento de las autoridades de este Estado de leyes sería entonces menos arbitrario y más previsible, lo cual incrementaría la seguridad jurídica y la libertad de los ciudadanos, puesto que todos los funcionarios deben acatar esas normas generales.

El Estado de derecho ya no es sólo, según la conocida distinción de Bobbio¹⁶⁷, un gobierno en donde las autoridades están sometidas al derecho, esto es, un gobierno *sub lege*, sino en donde además el gobierno debe actuar con base

¹⁶⁵ La ciencia de política alemana, fue la primera que hizo uso del término como Estado de derecho El jurista alemán Robert Von Möhl acuñó en 1832 la expresión *Rechtsstaat*, que significa Estado de Derecho, por oposición a *Machtstaat* o “Estado de Fuerza”, o Estado de la monarquía absoluta, y a *Polizeistaat* o Estado de Policía. En el Estado de Fuerza el “*rex facit legem*”, mientras que en el Estado de Derecho “*lex facit regem*”.

¹⁶⁶ ARISTOLES (1998) Política, Alianza Madrid

¹⁶⁷ BOBBIO, N. (1994), “¿Gobierno de los hombres o gobierno de las Leyes?”, *El Futuro de la Democracia*, Fondo de Cultura Económica, México D.F.

en leyes públicas y generales, esto es un gobierno *per leges*). Y estas virtudes formales del carácter previo y general de la ley implican, una moralidad interna del Estado de derecho, que tiene efectos importantes para asegurar que el comportamiento de las autoridades sea previsible y no arbitrario.

El jurista alemán, Otto Mayer, en su obra Derecho Administrativo Alemán (1904) asimila el *Rechtsstaat* al Estado liberal que se caracteriza por: a) la supremacía de la ley sobre la Administración; b) la subordinación a la ley de los derechos de los ciudadanos, con prescindencia de la voluntad autónoma de la Administración; e) la institución de jueces independientes llamados a dirimir, conforme a la ley, las controversias entre los administrados y entre éstos y la Administración del Estado. El Estado de Derecho se orienta, así, a la protección de los gobernados frente a la arbitrariedad de la Administración. En el Estado liberal de Derecho la ley tenía preeminencia, como queda dicho, sobre la Administración, la Justicia y la Sociedad. Se ha dicho que era un Estado legislativo asentado en el principio de legalidad.

El imperio de la ley, que rige sobre gobernantes y gobernados e implica la proscripción de la arbitrariedad. No se trata de cualquier ley: en el contexto ideológico-político en que surge y se desarrolla el concepto de Estado de Derecho (que arranca del liberalismo y continúa con la democracia, pasando por los aportes republicanos, socialistas, etc.) se trata de la que ha sido creada por el órgano popular representativo (Parlamento) como expresión de la voluntad general; es decir, con participación y representación de los integrantes del grupo social. Es la concretización racional de la voluntad general, manifestada a través de un órgano de representación libremente elegido.

Esta concepción del Estado de derecho se sustenta además, en la separación funcional del poder en legislativo, ejecutivo y judicial. El poder se encuentra distribuido en esos órganos o poderes del Estado, sin que alguno de ellos pueda inmiscuirse indebidamente en las funciones de los demás. No se trata de una rígida separación, como si fuesen compartimentos estancos o no comunicables entre sí. Tampoco que uno de ellos no pueda realizar alguna actividad cercana a la de los otros dos (el ejecutivo elabora cierto tipo de legislación, el legislativo realiza una forma de fiscalización y el judicial efectúa algunas prácticas ejecutivas). Se trata de una distribución de funciones que admite interrelaciones y que se complementa con el sistema de pesos y contrapesos, es

decir, con controles e intervenciones recíprocas. Su sentido histórico e ideológico es evitar la concentración del poder, constituyéndose en una garantía frente al absolutismo

La doctrina europea sobre todo italiana, refiere al significado de Estado de derecho en sentido débil y en sentido fuerte Así Ferrajoli¹⁶⁸ (2003) sostiene que: “Con la expresión ‘Estado de Derecho’ se entienden, habitualmente, en el uso corriente, dos cosas diferentes que es oportuno distinguir con rigor. En sentido lato, débil o formal, ‘Estado de Derecho’ designa cualquier ordenamiento en el que los poderes públicos son conferidos por la ley y ejercitados en las formas y con los procedimientos legalmente establecidos. En un segundo sentido, fuerte o sustancial [agrega], ‘Estado de Derecho’ designa, en cambio, solo aquellos ordenamientos en los que los poderes públicos están, además, sujetos a la ley (y, por tanto, limitados o vinculados por ella), no solo en lo relativo a las formas, sino también en los contenidos”.

La doctrina nacional especializada, sostiene que el Estado de derecho o también llamado Estado legislativo ha evolucionado al Estado constitucional de derecho a partir de la segunda mitad del siglo XX y todo el siglo XXI y que este nuevo paradigma¹⁶⁹ está orientado a la tutela, desarrollo y protección de los derechos que están en la Constitución y los derechos que están en los Tratados de Derechos Humanos y de los cuales surge un sistema de derechos. En este Estado Constitucional, para que una norma sea válida no basta que emane de la fuente prevista en la ley, sino que, además, se requiere que su contenido respete los principios y derechos fundamentales establecidos en la Constitución. Así es como se “redescubre” el significado de “Constitución” como límite y vínculo a los poderes públicos.

En igual sentido dice Zagrebelsky¹⁷⁰ “La ley, por primera vez en la época moderna, viene sometida a una relación de adecuación, y por tanto de subordinación, a un estrato más alto de Derecho establecido por la Constitución”.

¹⁶⁸ Ferrajoli L. (2003). “Pasado y futuro del Estado de Derecho” “Dos modelos de estado de derecho”, en: VV. AA. Neoconstitucionalismos, Colección Estructuras y Procesos, edición de Miguel Carbonell, traducción de Pilar Allegue, Trotta, Madrid, pp. 13-29.

¹⁶⁹ Gil Dominguez Andres (2017). Estado constitucional y convencional de derecho y control de convencionalidad. La Ley 2017 B, Buenos Aires, Argentina.

¹⁷⁰ Zagrebelsky Gustavo (1995) “El derecho dúctil”, ley, derechos, justicia. Editorial Trotta, Madrid

Esta evolución del Estado derecho a Estado Constitucional de derecho, en nuestro país se manifiesta a partir de la reforma constitucional de 1994 al dar jerarquía constitucional a un conjunto de tratados y convenciones sobre derechos humanos (art. N 75 inc.22 C.N.)

Sin lugar a dudas que este cambio de perspectiva en cuanto a la noción de Estado de derecho produjo consecuencias a las que la actividad del Estado en el campo tributario no le es ajena

La Concepción del Estado de Derecho y su Implicancia en los Tributos

Desde los orígenes del Estado de derecho, la estructura y funcionamiento del tributo estuvo vinculado a los principios de legalidad y de igualdad. El primero como único y exclusivo modo de manifestación del poder tributario y el segundo como principio de distribución de la carga tributaria. El tributo deja de concebirse como una relación de poder, los impuestos no se consienten por los súbditos a favor del rey, sino que se establecen por la ley con la intervención de las asambleas legislativas, por medio de los representantes de ciudadanos libres que sienten los lazos de pertenencia con una comunidad política organizada, de la cual son miembros plenos, con derechos fundamentales.

El principio de reserva de ley o de legalidad:

Una de las bases esenciales de los modernos estados europeos surgidos en el siglo XIX, fue la exigencia de consentimiento en la representación popular para la imposición. El fundamento de este principio fue impecablemente expuesto por el pensador liberal inglés John Locke¹⁷¹ que en relación al principio de la auto imposición sostuvo que "es verdad que los gobiernos no pueden ser mantenidos sin una carga, y es apropiado que quien goza de sus cuotas de protección debería pagar de su patrimonio su participación en tal mantenimiento. Pero debe ser con su propio consentimiento, es decir, el consentimiento de la mayoría, sea dado por ellos mismos o por los representantes por ellos elegidos; porque si alguien pretende el poder de imponer y exigir tributos del pueblo por su propia autoridad y sin el consentimiento del pueblo, de ese modo se atropellaría la ley fundamental de la propiedad y subvertiría la finalidad del gobierno. Porque ¿Qué derecho de

¹⁷¹ Locke, John, *Concerning civil government*, cap. XI, párr. 140 citado por Spisso, Rodolfo en *Degradación del principio de reserva de ley en materia tributaria*, LALEY 2010-F, 103.

propiedad tengo yo sobre eso que otro puede tener la facultad de apropiarse cuando a él le parezca?

Es clara la importancia e influencia de la doctrina liberal¹⁷² para instrumentar la configuración de este elemental principio de la imposición, si se tiene en cuenta la franca oposición del liberalismo a cualquier manifestación de arbitrariedad o discrecionalidad estatal, razón por la cual, no pueden restablecerse tributos sin mediar la voluntad de los asociados expresada directamente o a través de sus representantes esto es, a través de la ley en sentido formal, habida cuenta que la representación popular es considerada como una garantía en sí de las libertades públicas, en lo general, y de la propiedad, en lo particular. Los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en virtud de ellos se sustrae, a favor del Estado, algo del patrimonio de los particulares. De allí, que en el Estado de derecho, esto no sea legítimo si no se obtiene por decisión de los órganos representativos de la soberanía popular.

La doctrina jurídica argentina identifica bajo la denominación de “principio de legalidad tributaria”, la regla que se expresa en el aforismo latino *nullum tributum sine lege*, poniendo énfasis en que los tributos deben ser establecidos por medios de leyes, tanto desde el punto de vista formal, esto es, emanadas del Congreso o en su caso de las legislaturas provinciales o concejos deliberantes municipales, respetando las prescripciones constitucionales establecidas para su sanción, como desde el punto de vista material, en cuya virtud las normas tributarias en cuanto a su contenido, se expresan al igual que las restantes leyes, por medio de normas generales obligatorias, concebidas en términos abstractos e impersonales que, en el caso particular, describen las hipótesis de incidencia tributaria, enlazando a la efectiva producción del hecho imponible, el nacimiento de las respectivas obligaciones pecuniarias a cargo del contribuyente.

La prescripción nuclear de este principio, se ubica en el artículo N 19 de la Constitución Nacional, en cuanto expresa que “Ningún habitante de la nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”, abarcándose en este enunciado a la ley en su sentido lato y material, comprensiva de toda norma jurídica (ley del Congreso, reglamento del Ejecutivo, resolución de

¹⁷² Plazas Vega Mauricio A (1995). El liberalismo y la teoría de los tributos. Editorial Temis Bogotá Colombia,

alcance general de la Administración, ley de las legislaturas provinciales, ordenanzas de los municipios de provincia).

En la doctrina comparada de la especialidad, y sobre todo en la literatura española el principio de legalidad., se suele hacer el distingo entre el principio de legalidad y el principio de reserva de ley, distinción que consideramos esclarecedora para precisar la jerarquía en que se localiza tal principio. El principio de legalidad es un concepto general, que comprende cuestiones específicas como la fiscal, la penal, entre otras, que surge con el Estado de Derecho, y tiene como idea determinante la subordinación del actuar de la administración al imperio de la ley. Así, este principio, determina que el actuar de los órganos administrativos debe fundarse necesariamente en competencias que le asigna la ley. En tanto que el principio de reserva de ley determina que existen materias en donde la competencia es privativa de la ley. Es decir, que por imperio de la reserva de ley, la norma jurídica debe ser sancionada por un órgano legislativo (congreso, parlamento, concejo deliberante, etc.) por expresa disposición de las normas constitucionales¹⁷³. Así, este último principio, excluye a otras normas de menor jerarquía jurídica, que carezcan de rango de ley formal, de regular las materias que son competencia privativa del órgano legislativo.

Por consiguiente la reserva de ley cumple una doble función, una de garantía y otra democrática, por cuanto tiende a garantizar el derecho de propiedad que enfáticamente reconoce la Constitución argentina, por cuanto el tributo implica una restricción a ese derecho, ya que en virtud de él se sustrae a favor del Estado una parte del patrimonio de los particulares y porque, es indispensable que la creación como la modificación de los tributos existentes sea consecuencia de la decisión de los órganos que en los regímenes democráticos representan a la soberanía popular.

En concordancia con lo expuesto la Corte Suprema de Justicia de la Nación expuso que “ninguna carga tributaria puede ser exigida sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado

¹⁷³ El principio de legalidad o reserva de ley tributaria”, en Principios constitucionales tributarios, obra compilada por el catedrático Eusebio González García, ps 148 y ss, Universidad Autónoma de Sinaloa y Universidad de Salamanca, México 1993, citado por Casas José O. en Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente. Editorial Ad-Hoc. Buenos Aires 2002

investido de tales atribuciones, art. N 4 y 17 de la Constitución Nacional (Causa Eves Argentina S.A. s/recurso de apelación de IVA”).

Con más contundencia aun, la Corte ha sostenido la necesidad de la existencia de una ley para que exista una obligación tributaria en el caso “Video Club Dreams v. Instituto Nacional de Cinematografía, del año 1995, donde expreso que: “Entre los principios generales que predominan en el régimen representativo republicano de gobierno ninguno existe más esencial a su naturaleza y objeto, que la facultad atribuida a los representantes del pueblo para crear contribuciones necesarias para la existencia del Estado. Nada exterioriza más la posesión de la plena soberanía que el ejercicio de aquella facultad ya que la libre disposición de los propio, tanto en lo particular como en lo público, es el rasgo más saliente de la libertad civil”.

Una gran amenaza que sufre el principio de legalidad y que puede producir su menoscabo, se configura cuando el Poder Ejecutivo ejerce actividad legislativa modificando, ampliando y, a veces, hasta creando tributos. Esta actividad la ejerce básicamente mediante la delegación legislativa, otorgada por el congreso, y el dictado de los Decretos.

Nuestra Constitución Nacional prohíbe expresamente la delegación legislativa del Congreso al Poder ejecutivo Nacional, en el art. 76, inc. 3°, salvo que se dé: en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con un plazo fijado para su ejercicio y dentro de ciertas bases establecidas por el Congreso. El art. 100, inciso 12°, añade un cuarto requisito: que los decretos así dictados sean refrendados por el jefe de Gabinete de Ministros y sometidos al control de la Comisión Bicameral Permanente del Congreso de la Nación. Estos cuatro requisitos mencionados fueron sostenidos y reafirmados por la Corte Suprema, por mayoría, en “Colegio Público de Abogados de Capital Federal c/Poder Ejecutivo Nacional-Ley 25.424. Decreto 1204/2001 s/amparo, 2008 (Fallos 331:2406). Ejercen una clara limitación a la delegación legislativa. Si bien la Constitución no se refiere a la delegación en materia tributaria expresamente, quedaría comprendida dentro de los supuestos de “emergencia pública”.

En un reciente fallo de la Corte, donde confirmó la inconstitucionalidad e inaplicabilidad a la empresa Camaronera Patagónica S.A. de las resoluciones 11/02 y 150/02, del -entonces- Ministerio de Economía e Infraestructura, la Corte determinó la incompatibilidad de las normas en cuestión con las pautas que la

Constitución Nacional ha fijado para el establecimiento de esos gravámenes -se trataba de derechos de exportación-. Resaltó que “los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas”, y señaló que “La razón de ser de dicha limitación se funda en que la atribución de crear tributos es la más esencial a la naturaleza del régimen representativo y republicano de gobierno” y que “constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes” (voto de la mayoría integrada por los doctores Lorenzetti, Fayt y Maqueda).

Agregaron los ministros que la Constitución Nacional confió al Congreso Nacional el poder de crear los recursos y votar los gastos públicos y sólo asignó al Poder Ejecutivo la facultad de recaudar los recursos para emplearlos en los gastos designados.

Remarcaron, con cita de Juan Bautista Alberdi, que esta manera de distribuir el poder tributario fue adoptada con el objeto de evitar que en la formación del tesoro sea “saqueado el país”, desconocida la propiedad privada y abatida la seguridad personal así como que, en la elección y cantidad de los gastos, se dilapide la riqueza pública.

El doctor Zaffaroni, que voto en forma concurrente recordó que” la ley es la única fuente de las obligaciones tributarias pues la competencia del Congreso es exclusiva en la materia y no puede ser ejercida por ninguno de los otros dos poderes del Estado, ni siquiera en situaciones de emergencia”.

En tanto que los doctores Petracchi y Argibay, al igual que la mayoría, destacaron que “en el caso no existe una ley que establezca los elementos esenciales del tributo que se pretende exigir a la actora, lo que lleva a su descalificación constitucional”.

Por consiguiente el holding del caso resulta claro: solo el Congreso tiene facultades para fijar tributos. Por disposición de los arts. 76 y 99 inc. 3) de la Constitución Nacional no se puede delegar en materia tributaria sustantiva.

Los elementos esenciales del tributo a los que alude el voto de los doctores Petracchi y Argibay, son los que la doctrina especializada identifica como elementos estructurales y que se refieren a la configuración del hecho imponible o presupuesto que hace nacer la obligación tributaria; la atribución del crédito tributario a un sujeto activo determinado; la determinación como sujeto pasivo de

aquel a quien se atribuye el acaecimiento del hecho imponible (contribuyente) o la responsabilidad por deuda ajena, los elementos necesarios para la determinación del quantum, es decir, base imponible y alícuota; las exenciones neutralizadoras de los efectos del hecho imponible, así como la configuración de infracciones tributarias y la imposición de sanciones, y el procedimiento de determinación de la obligación tributaria (Villegas H. 2007)¹⁷⁴ criterio que compartimos.

Un corolario del principio de legalidad es que las situaciones jurídicas de los contribuyentes deben ser regidas por la ley, pero por aquella anterior a los hechos que caen bajo su imperio, ya que los ciudadanos cuando realizan un acto de su vida económica, deben saber cuáles son las consecuencias tributarias. “El principio de legalidad no significa solo que el impuesto debe ser establecido por ley, sino que esta debe ser preexistente a los hechos que van a ser considerados como imponibles. De manera que cuando ellos se verifiquen, los contribuyentes sean conscientes de las implicancias y consecuencias de sus actos” (Jarach 1980)¹⁷⁵

Pero a esta visión formal del Estado de derecho, resulta necesario añadir una visión más sustancialista que aparece vinculado al principio de igualdad en la distribución de las cargas públicas al que nos referimos seguidamente.

LA IGUALDAD ANTE LA LEY es uno de los principios básicos surgidos de la revolución francesa, que impulsó la sustitución de un sistema basado en una sociedad clasista por un ordenamiento jurídico sustentado en la igualdad de todos los hombres ante la ley. La igualdad natural de todos los hombres, su igual capacidad jurídica y la imparcial aplicación del derecho a todos los hombres constituyen los pilares del nuevo sistema, que nace como reacción a los privilegios y discriminaciones del antiguo régimen.

En materia impositiva la formulación teórica del principio lo encontramos en Adam ¹⁷⁶Smith quien predicó que "los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal".

¹⁷⁴ Villegas Héctor B. (2002) “Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario.

¹⁷⁵ Jarach Dino (1980). Curso Superior de Derecho Tributario, Editorial. Cima, Buenos Aires, Argentina

¹⁷⁶ Adam Smith. Una investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones. Estudio preliminar de Manuel Montalvo. Traducción de Carlos Rodríguez Braun. Editorial Tecno. 2009., Madrid España.

En este marco, García Etchegoyen¹⁷⁷ expresa que “la igualdad tributaria se ubica dentro de la categoría más amplia de igualdad jurídica; es una especie de la cláusula general de “igualdad ante la ley”. Dicha cláusula general, consagrada en la mayoría de los ordenamientos constitucionales, se compone de distintos criterios que pueden agruparse en criterios de discriminación prohibidos-prohibición de utilizar como elemento relevante en la formación de categorías diversas cualidades como por ejemplo: el sexo, la raza, la religión,- y criterios de discriminación impuestos u obligatorios exigidos al legislador en la formación de categorías normativas; entre estos últimos se encuentra la capacidad contributiva” . Por su parte, Bidart Campos¹⁷⁸ manifiesta que “el concepto de igualdad fiscal es, la aplicación del principio general de igualdad a la materia tributaria, razón por la cual: a) todos los contribuyentes comprendidos en una misma categoría deben recibir igual trato; b) la clasificación entre categorías de contribuyentes debe responder a distinciones reales y razonables, c) la clasificación debe excluir toda discriminación arbitraria, hostil, injusta, d) el monto debe ser proporcional a la capacidad contributiva del que pago, pero el concepto de proporcionalidad incluye el de progresividad, e) debe respetarse la uniformidad y generalidad del Tributo”.

Por consiguiente, la igualdad no es absoluta sino que debe atenderse a la diversidad de situaciones y circunstancias, admitiendo en nuestra materia la posibilidad de establecer categorías de contribuyentes. La igualdad entonces requiere por una parte, el tratamiento igual a los sujetos que se encuentran en la misma categoría, y por otra parte veda la fijación de categorías creadas en base a privilegios irrazonables e injustificadas discriminaciones. Estas categorías de contribuyentes deben fijarse en base a parámetros razonables, como es la capacidad económica que tienen los ciudadanos para contribuir.

En materia tributaria, la igualdad mira al sacrificio económico que debe hacer quien lo paga. Cada miembro de la sociedad debe asumir el pago de los impuestos de manera que ellos sean iguales, en cuanto al sacrificio económico que

¹⁷⁷ García Etchegoyen Marcos (2004). El principio de capacidad contributiva”. Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, Argentina.

¹⁷⁸ Bidart Campos Germán (1983). Manual de Derecho Constitucional argentino. Ediar, Buenos Aires, Argentina

debe asumir el contribuyente. El principio no se refiere a una igualdad en términos numéricos, la cual daría lugar a mayores injusticias, lo que este principio busca es asegurar el mismo tratamiento tributario a quienes se encuentran en análogas situaciones y diverso tratamiento ante distintas situaciones.

Entonces la carga tributaria se determinara según las diferentes capacidades contributivas de los ciudadanos, admitiéndose en consecuencia diferentes categorías de contribuyentes. Una vez establecidas las categorías de contribuyentes, el gravamen correspondiente a cada una de estas, debe ser aplicado a todos los que la componen y en forma pareja, y no solo a una parte de los contribuyentes que integran una misma categoría.

La doctrina judicial de la Corte Suprema, sostiene desde hace un largo tiempo que la igualdad no es un criterio matemático, preciso y absoluto, sino relativo. Las leyes tributarias deben ser iguales en relación a quienes están en igualdad de condiciones.

Luego admitió la posibilidad de distingos en las leyes fiscales, siempre que estos distingos no tengan propósitos determinados de hostilización o favorecimiento. No es aceptable que se hagan distinciones impositivas según el color o la raza de las personas (Fallos 138 -313).

Así en sentencia del 20/8/1.923 recaída en el caso “Unanue”, sostuvo que la garantía de la igualdad preconizada por el artículo N 16 de la Constitución Nacional no se propone que se la erija en regla férrea, sino impedir que se establezcan distinciones con el fin de hostilizar o favorecer arbitrariamente a determinadas personas o clases, como sucedería si se las hiciera depender de diferencias de color, raza, nacionalidad, religión, opinión política u otras consideraciones que no tengan relación posible con los deberes de los ciudadanos como contribuyentes. (Fallos: 138:332)

En épocas más recientes la Corte estableció que el impuesto se funda en la capacidad contributiva. Según este criterio, igualdad significa que deben existir impuestos del mismo monto ante condiciones iguales de capacidad contributiva. Los distingos para ser relevantes, deben tener su explicación lógica en esa diferente capacidad contributiva. (Fallos 207-270).

También admitió como válidos los distingos que algunas leyes impositivas hacen entre presentes y ausentes siempre que este último concepto se aplique a los domiciliados fuera del país y no por razones de vecindad dentro del mismo (Fallos

195:135), o entre propiedades urbanas y rurales (Fallos 190:231) entre desgravaciones por propiedad única y gravámenes progresivos a los latifundios (Fallos 171:390), distingos entre establecimientos que se ocupan de cuidar caballos destinados al tráfico compondencial de la ciudad y aquellos que albergan y preparan caballos con el único objeto de disputar carreras (Fallos: 138:313).

En cambio, se pronuncio sobre la inconstitucionalidad de inapropiadas diferenciaciones tributarias que en la legislación fiscal provincial distinguen entre productos fabricados en una provincia o en otra de acuerdo a las cuales el contribuyente se había visto obligada a pagar por sus corredores una patente diferencial por el solo hecho de que estos vendían en territorio Provincial productos fabricados en su establecimiento de la Capital Federal, con lo que indirectamente se gravaba al comercio interprovincial, afirmando que con tal diferenciación se violo el principio de igualdad en materia tributaria.(CSJN 2171071940 “Noel y Cia S.A.de dulces y conservas”).

Mantuvo tal criterio con relación al régimen preferencial de las alícuotas del impuesto de sellos, establecido por las leyes impositivas de la Provincia de Buenos Aires consistente en aplicar a cierto tipo de contratos un alícuota diferencial , que resultaba ser menor a la prevista para los actos y contratos en general, a condición de que los mismos se registraran en determinadas “registradoras” enunciadas por la ley, las cuales debían poseer un domicilio social o delegación en la Provincia de Buenos Aires.

El máximo tribunal considero en el caso se generaba una discriminación arbitraria en virtud de la ubicación de la sede social de la demandante y, por tanto, no supera el control de razonabilidad. (CSJN 1671272014, “Bolsa de Cereales de Buenos Aires)

Otra inapropiada diferencia en la legislación fiscal provincial, es la que grava con alícuotas distinta del impuesto sobre los ingresos brutos a la producción primaria desarrollada en el ámbito local, diferenciando entre las empresas que dedicadas a dicha actividad tienen la sede central dentro del territorio provincial y las que no cumplen con tal requisito, debiendo tributar un porcentual mayor estas últimas.

En este caso, la Corte entendió que tal discriminación importa el establecimiento de una aduana interior que afecta la cláusula comercial y las libertades de circulación y de transito consagradas en la Constitución Nacional, al

imponer un tratamiento impositivo distinto a las actividades interjurisdiccionales en función de la ubicación local o foránea de la sede central de la empresa y que la distinción efectuada vulnera el principio de igualdad ante la ley, en tanto existe una irrazonable desigualdad de trato establecida con un afán proteccionista. (CSJN 247/10/2015 caso “Harriet y Donnelly”).

Todo ello demuestra que, a lo largo del devenir histórico jurisprudencia ha asimilado la igualdad con la capacidad contributiva y que el principio de razonabilidad es complementario al de igualdad y que la potestad normativa tributaria esta acotada por dichos principios.

Bajo este orden de ideas, no cabe duda que en el Estado moderno de derecho la función del tributo es la recaudatoria con tintes de razonabilidad, sujeta a los principios de reserva de ley e igualdad con los alcances antes señalado. Pero como esta visión del Estado de derecho ha evolucionado hacia el paradigma de Estado Constitucional de derecho, ello nos genera una necesaria referencia a su impacto en el ordenamiento tributario

El Estado constitucional de derecho y los tributos:

El modelo de Estado constitucional de derecho, exige que la legislación fiscal tenga su punto de partida en la Constitución y en los valores vinculantes que ésta demanda, lo contrario originaría su ilegitimidad constitucional. El tributo representa la materialización del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los servicios públicos, conforme a los principios de justicia tributaria.

Desde esta perspectiva los principios constitucionales de la tributación constituyen verdaderas limitaciones al ejercicio del poder tributario, por cuanto son especiales manifestaciones de los derechos y garantías fundamentales del ciudadano contribuyente y deben ser observados por el legislador al momento de elaboración de la norma tributaria.

Así, ya no se puede legislar según necesidades de caja, sino según un plan racional y constitucional que garantice el debido respeto a la capacidad contributiva, a la razonabilidad, a la igualdad y proporcionalidad, para alcanzar con dichas normas que la carga impositiva sea soportada equitativamente por toda

la población. Afirma Luqui J.¹⁷⁹ que “la equidad significa asegurar sustancialmente el derecho de propiedad y el de trabajar libremente. Si la ley tributaria llegara a imposibilitar el ejercicio de esos derechos destruiría una de las bases esenciales sobre la cual se apoya todo el sistema”.

En consecuencia, todo sistema fiscal debe estar planteado bajo los postulados de suficiencia y equidad. Nunca, sin embargo, por más apremio de captación de recursos que tenga el Estado, se justifica la creación de tributos ajenos a los postulados del principio de capacidad contributiva. Las urgencias presupuestales, no pueden primar sobre los preceptos constitucionales.

Las exigencias constitucionales de proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes tributarias significa que la distribución de las cargas públicas debe realizarse en función de la capacidad contributiva de los sujetos obligados a tributar. La proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia que coincide con la equidad y la justicia imperante en materia tributaria es la justicia distributiva, la cual tiene por objeto directo el bien común y por indirecto las cargas, estando entre ellas los tributos. En la distribución de estas cargas, la justicia distributiva exige que traten igual a los iguales y desigual a los desiguales, postulado que solo puede cumplirse tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los sujetos.

La capacidad contributiva es un principio que no se encuentra consagrada expresamente en la Constitución Nacional, sino que surge implícitamente de los principios de igualdad, proporcionalidad y equidad.

En opinión de Tarsitano¹⁸⁰ "La capacidad contributiva constituye un principio constitucional implícito que sirve a un doble propósito: de un lado, como presupuesto legitimador de la distribución del gasto público; de otro, como límite material al ejercicio de la potestad tributaria. Se lo podría definir como una aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que, luego de ser sometidos a la valorización del

¹⁷⁹ Luqui, Juan C (1993), Derecho Constitucional Tributario, Editorial Depalma, Buenos Aires., Argentina

¹⁸⁰ Tarsitano, Alberto (1994), El principio constitucional de capacidad contributiva, Estudios de Derecho Tributario, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina

legislador y conciliados con los fines de naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible”

Mientras que Spisso, considera que "capacidad económica" no es identificable con "capacidad contributiva", sino que ésta viene dada por la potencia económica o la riqueza de un sujeto que supera el mínimo que posibilite un nivel de vida digno por parte del contribuyente y su familia. No existe capacidad de concurrir a los gastos públicos si sólo se tiene lo necesario para las exigencias individuales mínimas, ni cuando no se satisfaga el imperativo constitucional de posibilitar una vida digna.

Para que dicha aptitud contributiva se exteriorice debe haber un índice de riqueza manifestada por medio de ingresos, patrimonio o gasto, un sustento económico, una riqueza disponible. Y, sobre todo, la riqueza debe ser efectiva, y no incidir sobre rendimientos inexistentes. En la medida en que se respeten los postulados del principio de capacidad contributiva, se garantiza la igualdad de trato en la distribución de las cargas públicas. Esto implica que los sujetos participaron equitativamente en el concurso de los gastos públicos.

Lo que la capacidad contributiva exige, en su carácter de principio material de la tributación, es, en un primer aspecto, ubicar la riqueza susceptible de tributación. El legislador, en ningún momento, está autorizado para establecer cargas tributarias donde éstas no se manifiesten.

Al legislador le corresponde ubicar la materia imponible (establecida sobre aspectos objetivos de riqueza), la que en última instancia es la fuente del tributo, sin olvidar, en una segunda fase, determinar con precisión la capacidad contributiva subjetiva del obligado tributario. En el primer caso se justifica la existencia del impuesto, en cambio, el carácter subjetivo de la capacidad contributiva se tipifica a través de la posibilidad que el sujeto tiene, en lo particular, de cubrir la carga tributaria. Para poder determinar con precisión la aptitud contributiva del contribuyente es necesario valorar sus condiciones personales y familiares. Una operación de tal magnitud cualifica la cuantía del gravamen y permite la distribución equitativa de las cargas tributarias.

Así, la capacidad contributiva surge una vez que el contribuyente ha satisfecho sus necesidades primarias personales y familiares. El sujeto está en aptitud de contribuir a los gastos del Estado, cuando su riqueza es susceptible de imposición. Sólo después de satisfacer sus necesidades primarias: alimentación,

vestido, vivienda, salud, educación, por señalar a las más indispensables, el contribuyente será contributivamente apto.

Según doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva es un requisito indispensable de validez de todo gravamen, la cual se verifica aun en los casos en que no se exige de aquella que guarde una estricta proporción con la cuantía de la materia imponible (CSJN 1989 Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta, Fallos 312:2467)

En igual sentido, sostuvo que si bien todo impuesto tiene que responder a una capacidad contributiva, la determinación de diversas categorías de contribuyentes puede hacerse por motivos distintos de la sola medida de su capacidad económica (CSJN 1991“López López, Luis y otro c/ Provincia de Santiago del Estero, Fallos; 314:1293).

Finalmente, señalamos que los tratados de derechos humanos con jerarquía constitucional, adquieren en materia tributaria una dimensión especial, que exige a todos los poderes del Estado a cumplir con el principio de mayor progresión en el reconocimiento de los derechos humanos del contribuyente, en función del principio de progresividad que implica una suerte de derecho mínimo e irreversible, que solo admite avances y mejoras, nunca una vuelta a atrás.

Por ello, deben modificarse -o no aplicarse- las normas que implican un retroceso en el reconocimiento del pleno goce y ejercicio de los derechos reconocidos por el bloque constitucional a favor de los contribuyentes y deben legislar y promover medidas de acción positiva que garanticen los mismos (art. 75, inc. 23 Constitución Nacional y principio de progresividad, art. 2 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (PIDESC) “para lograr progresivamente, por todos los medios apropiados, inclusive en particular la adopción de medidas legislativas, la plena efectividad de los derechos aquí reconocidos” (art. 75 inc. 22 de la Constitución Nacional que lo incorpora al Pacto expresamente y art. 26 del Pacto de San José de Costa Rica).

Ahora bien, ello requiere adaptar la legislación tributaria vigente, tanto nacional como local, al estándar mínimo de garantías previsto por el Pacto de San José de Costa Rica y por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, eliminar los excesivos obstáculos y tiempo para que el contribuyente pueda situarse frente al juez. En la inteligencia de la doctrina de la Corte Interamericana de Derechos

Humanos la garantía de acceso a la justicia se confirma como plenamente operativa, alcanza a todas las instancias del proceso (incluso a aquellas pre-judiciales) y obliga a todas las autoridades del Estado.

En consecuencia, las garantías judiciales alcanzan claramente a la materia tributaria. Así lo ha expresado al misma Corte cuando en la causa “Tribunal Constitucional Vs. Perú.” sentencia del 31 de enero de 2001. Serie C No. 71 sostuvo que “si bien el artículo 8 de la Convención Americana se titula “Garantías Judiciales”, su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto sino que el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales, a efecto de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos. (...) Ya la Corte ha dejado establecido que, a pesar de que el citado artículo no especifica garantías mínimas en materias que conciernen a la determinación de los derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter, el elenco de garantías mínimas establecido en el numeral 2 del mismo precepto se aplica también a esos órdenes y, por ende, en ese tipo de materias el individuo tiene también el derecho, en general, al debido proceso que se aplica en materia penal”.

“Cuando la Convención se refiere al derecho de toda persona a ser oída por “un juez o tribunal competente” para la “determinación de sus derechos”, esta expresión se refiere a cualquier autoridad pública, sea administrativa, legislativa o judicial, que a través de sus resoluciones determine derechos y obligaciones de las personas. Por la razón mencionada, esta Corte considera que cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional, tiene la obligación de adoptar resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal en los términos del artículo 8 de la Convención Americana.”

En igual sentido CIDH en “Baena c. Panamá” febrero de 2.001, establece el respeto de garantías del Pacto de San José de Costa Rica en todo proceso administrativo. A partir de “Tribunal Constitucional” y ratificado por “Baena” queda claro el criterio de la CIDH acerca de que todas las garantías judiciales reconocidas internacionalmente en el Pacto de San José de Costa Rica tienen plena vigencia a favor de los contribuyentes –no sólo en materia penal- sino en todo procedimiento fiscal realizado por el estado, lo que se aplica desde ya en el procedimiento nacional, provincial y municipal. Así, en todo procedimiento de

determinación de tributos y de aplicación de sanciones –incluso en etapa administrativa - el contribuyente tiene derecho al pleno reconocimiento de las garantías judiciales enumeradas en el 2º apartado del art. 8º de la Convención Americana (presunción de inocencia, derecho a la comunicación previa y detallada de la acusación formulada, concesión del tiempo y los medios adecuados para preparar su defensa, derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo, derecho a defenderse, derecho a recurrir el fallo ante juez o tribunal superior).

En este orden de ideas, es pertinente destacar que los contribuyentes tienen derecho a: 1). Exponer sus argumentos, o los fundamentos de su pretensión y defensa; lo cual incluye interponer recursos y a ser patrocinado por abogado. 2). Ofrecer y producir pruebas. A exigir a la administración tributaria que actúe (valore) los medios probatorios ofrecidos por el contribuyente en un periodo hábil y prudencial, así como el derecho a contradecir y a contestar oportunamente. 3). Obtener una decisión motivada y fundada en derecho. Es decir que las decisiones de la administración tributaria deben estar sustentadas en argumentos de hecho y de derecho. La administración debe pronunciarse sobre los argumentos planteados por el contribuyente. 4) A interponer recursos ante un juez imparcial.

El acceso a la justicia debe entenderse con criterio amplio, los Estados no deben interponer trabas a las personas que acudan a los jueces o tribunales en busca de que sus derechos sean determinados o protegidos. Los Estados Partes tienen la obligación de adaptar en sus ordenamientos jurídicos internos las normas necesarias para hacer efectivos los derechos y garantías que la Convención protege. Adecuación que las legislaciones fiscales-sobre todo las provinciales- no han realizado con relación al instituto *Solve et repete* (pague y después repita). Como dice Gozaini O.¹⁸¹ “pagar para tener un juez y un proceso donde exponer pretensiones e intereses particulares, no parece ser el camino correcto que emplaza el movimiento en pro del acceso a la justicia” (opinión que compartimos)

Conclusiones.

En el Estado moderno, el tributo es fruto de la auto-imposición a través de normas dictadas en parlamentos democráticos por ciudadanos. Ciudadanos, con

¹⁸¹ Gozaini Osvaldo A. Derecho Procesal Constitucional, Rubinzal Culzoni Editores, Buenos Aires, Argentina

posiciones jurídicas de atribución y vinculación preestablecidas normativamente. Y en donde la carga tributaria se establece en base a principios constitucionalizados que fundamentan una imposición justa.

La evolución hacia el modelo de Estado Constitucional de Derecho, vincula el tributo ya no al poder de imperio del Estado, sino al deber constitucional de contribuir para el sostenimiento de los servicios públicos. El deber de contribuir constituye el presupuesto, material y lógico, para el reconocimiento y eficacia de unos estándares de derechos y libertades que se consideran fundamentales en nuestras sociedades contemporáneas. Dicho deber evidencia una doble dimensión, por un lado, una instrumental que permite que el Estado recaude lo necesario para satisfacer las necesidades públicas, y por otro lado, aquella que establece a los derechos humanos como un límite jurídico a la potestad tributaria. En tal sentido, no solo debe tenerse en cuenta la capacidad contributiva para determinar la medida del justo tributo, sino también la solidaridad.

Los tratados de derechos humanos con jerarquía constitucional, exigen a todos los poderes del Estado a cumplir con el principio de mayor progresión en el reconocimiento de los derechos humanos del contribuyente, en función del principio de progresividad que implica una suerte de derecho mínimo e irreversible, que solo admite avances y mejoras, nunca una vuelta a atrás.

Además, evidencian la necesidad de modificar el proceso tributario adecuándolo a los estándares de garantía de efectivo acceso a la justicia, situación aún pendiente en algunas legislaciones fiscales provinciales.