

Comentario acerca del proyecto de diseño y redacción de un Código Tributario Municipal Armonizado (CMTA) elaborado por CeATS-BID.

por Gabriela Inés Tozzini

Directora Sección Derecho Tributario

IDEL FACA

Ante todo resulta muy positivo el instalar y haber elaborado un proyecto de Código Tributario Municipal unificado. Ya que con los más de 2000 municipios existentes en nuestro país el ciudadano contribuyente se encuentra en una situación de gran inseguridad jurídica a la hora de conocer el derecho que le asiste, el procedimiento que tiene a su alcance y, sus obligaciones fiscales locales. Más todavía cuando se trata de sujetos que ejercen diversas actividades interjurisdiccionales.

A continuación va mi opinión acerca del articulado y siempre en danza con el criterio de lo trabajado en la Comisión de Derecho Tributario del IDEL FACA tendiente a lograr en los procedimientos tributarios el pleno acceso a la justicia y, a garantizar el estándar mínimo a favor del contribuyente conforme el PSJCR. Se aclara que la opinión que se vierte no es institucional ya que esta última será el producto del análisis y debate en el seno de la Comisión que presido y luego considerada por las autoridades del IDEL FACA, lo que desde ya ofrezco implementar.

Al respecto, comentaré las líneas que considero centrales a la hora de analizar un CT en sus aspectos generales. En algunos artículos, efectúo sugerencias.

Capítulo II

Art. 2, es de gran valía la mención en una norma acerca del límite del municipio a su potestad tributaria y de hecho su reconocimiento. Sin embargo, justamente a dicho artículo le falta la mención el principal límite y es el de la CN sugiero ese agregado. Asimismo resultaría interesante incorporar también que debe sujetarse a los principios básicos de una correcta tributación municipal y en dicha mención no puede obviarse el de "territorialidad" –por experiencias vividas- que significa que las normas tributarias municipales deben operar solamente sobre personas, bienes y actividades domiciliadas, ubicados y desarrollados dentro del cual pueden ejercitar su poder tributario. Si un

municipio requiere algún dato de otra jurisdicción debe recurrir a la reciprocidad entre fiscos y solicitarlo.

Art. 7, en efecto luego de las definiciones de los distintos tributos en los artículos que lo preceden dicha norma define a los "derechos". Sugiero su supresión. Si puede dejarse la de cánones –al respecto recomiendo un excelente desarrollo que del mismo efectúa García Belsunce para su correcto encuadre. Ahora bien tales derechos no son propios de estos tiempos y suelen encerrar con ese *nomen iuris* alguna de las tradicionales especies tributarias las que desde ya deben mantenerse. Sabido es que los denominados "derechos" utilizados habitualmente en terminología fiscal municipal no responden a ninguna de las especies tributarias que científicamente la doctrina mayoritaria admite en la tradicional clasificación tripartita de los tributos (impuestos, tasas y contribuciones) y que han sido caracterizados, más allá del *nomen iuris*, por lo que en esencia son: Tasas si se vinculan a un servicio individualizado o impuestos si no tienen vinculado ningún servicio. Jarach, al explicar el concepto de los denominados "derechos", enseña que se trata de una expresión derivada del Estado feudal y del Estado absoluto anterior a la Revolución Francesa, épocas en "*que todas las propiedades estaban sujetas al dominio eminente del Estado y, por lo tanto, se pagaban las 'regalías' y otras formas de droits como decían los franceses. De aquí deriva la expresión 'derecho' en concepto de impuesto, porque se refiere al derecho eminente que tenía el soberano de recaudar, de exigir estas prestaciones, que algunas veces eran derechos sobre las personas y otras sobre las actividades, por la razón de que todas las actividades también pertenecían al soberano*". Y continúa explicando que para el ejercicio de estas actividades se debía solicitar la autorización correspondiente al soberano, quien otorgaba una carta patente (de donde derivan las patentes necesarias para el ejercicio del comercio). "*Para obtener la patente debía pagarse un tributo, que en aquel tiempo tenía la naturaleza de una contraprestación soberana*". Pero, concluye, que como en la actualidad, por vigencia del art. 14 de la C.N., "*los ciudadanos pueden ejercer todos los comercios o industrias lícitas, sin tener que solicitar permiso de nadie (...) la solicitud del permiso es simplemente la formalidad que se adopta administrativamente para establecer la forma de pago de este gravamen (la patente como impuesto), donde lo principal ha pasado a ser lo accesorio y lo accesorio lo principal, en el sentido que en el Estado*

absoluto lo principal era tener la concesión y lo accesorio era el pago del tributo, y ahora el otorgamiento de la patente es, simplemente, una formalidad administrativa para documentar el pago del impuesto correspondiente."(Jarach, Dino. "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", Edit. Cangallo, Bs. As., 1983, pág. 377). En consonancia con lo expuesto, sostenemos que, en un Estado democrático de derecho, estos "derechos" no existen como tales y son sólo un artilugio para disimular el cobro de impuestos o tasas, según el caso, que por alguna razón no se pueden imponer por otra vía. De ese modo, corresponde analizar en cada caso en particular, conforme a la características que la norma que los crea les da, cuál es su naturaleza y encuadrarlos en la especie tributaria correspondiente.

Capítulo IV

Art. 13. Al enumerar las funciones del organismo Fiscal aparece inevitablemente la tan instalada función de "juez administrativo". Considero que no debe mantenerse la *jurisdictio* a favor de funcionarios administrativos en un estado republicano (conf. Arts. 1, y 109 CN) y conf. CSJN "López Ramón" 2008, entre otras y desde ya PSJCR. Sin embargo, soy sabedora de que quizá sea un largo proceso el lograrlo pero debe instalarse tal como en reiteradas ocasiones ha hecho la FACA y se ha recomendado en las dos últimas Conferencias Nacionales de Abogados, 2007 y 2010. Es una oportunidad para implementarlo. Al respecto, se cita al Profesor Arístides, Corti quién al respecto sostuvo: "En estricto derecho, la jurisdicción, aún admitiendo su desdoble en jurisdicción administrativa y jurisdicción judicial, requiere de jueces imparciales e independientes, características ajenas a los llamados "jueces administrativos", en tanto funcionarios públicos en relación de dependencia, sujetos al poder jerárquico de sus superiores en la administración activa."

Art. 18. Siguiendo la línea de la ley 11.683 exceptúa del secreto fiscal a los denunciados penalmente y por ello permite la difusión de esta noticia con indicación del sujeto. Se propone su supresión a menos que haya respecto del contribuyente sentencia firme, caso contrario, se viola la presunción de inocencia. En este sentido lo postuló el proyecto de modificación a la ley 11.683 UIA y las recomendaciones de FACA ya mencionadas.

En efecto, si bien el art. 101 de la ley 11.683 prevé la posibilidad de que el Fisco publique la nómina de los sujetos que han sido denunciados por violación a la ley penal tributaria y previsional 24.769 al sostener: *“No están alcanzados por el secreto fiscal los datos referidos a la falta de presentación de declaraciones juradas, a la falta de pago de obligaciones exigibles, a los montos resultantes de las determinaciones de oficio firmes y de los ajustes conformados, a las sanciones firmes por infracciones formales o materiales y al nombre del contribuyente o responsable y al delito que se le impute en las denuncias penales. La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, dependiente del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS, queda facultada para dar a publicidad esos datos, en la oportunidad y condiciones que ella establezca”*. Tal norma se encuentra en pugna con los preceptos constitucionales de superior jerarquía. En efecto, viola la presunción de inocencia que tiene toda persona y el debido proceso art. 18 y 75 inc. 22) de la CN y art. 8º del Pacto de San José de Costa Rica que el Estado Argentino está obligado a respetar.

Dicha norma, ha sido declarada inconstitucional en un fallo aleccionador por considerarla una pena. Así lo resolvió el actual Procurador del Tesoro de la Nación, entonces Juez Federal, Osvaldo Guglielmino, en la causa “Promofilm S.A. c/En-AFIP-DGI s/Amparo” (08.10.03): *“Es clarísimo (“manifiesto” en los términos del art. 43 de la Constitución Nacional) que publicitar denuncias penales comienza a producir efectos con naturaleza de condena, lo que choca de frente con la garantía que todos los ciudadanos tenemos en la presunción de inocencia. Permitir que esta norma siga vigente propiciaría la mantención de una decisión estatal enormemente disvaliosa”* y lleva al juzgador a la siguiente reflexión: *“Nunca antes -en más de doce años de ejercicio de la magistratura-, me había enfrentado con un acto a tal punto irregular, como éste, que me obliga a esforzarme por recordar un límite que en realidad debería tener presente de modo natural, cual es el que ni mi máxima ultraactividad me autorizaría a derogar “erga omnes” la norma en cuestión, lo que me deja una sensación de amarga frustración.”* . Se trata sin duda de una verdadera pena infamante y aplicada sin proceso previo ocasionando un irreparable daño moral al destinatario muchas veces más dañoso que la pena misma.

Al respecto, Corti, Arístides y Calvo, Rubén (*"Acerca de la pena de publicidad que aplica la D.G.I. sin derecho"*, en Revista del Centro Argentino de Estudios en lo Penal Tributario N° 9, pág. 15, marzo de 2003) afirman, sobre la pena de publicidad, que *"en definitiva, y sin hesitación alguna, resulta notoria y groseramente reñido con el Derecho el comportamiento actual de la A.F.I.P. ventilando vía Internet listas de la supuestos evasores que a su vez da pie a su publicación en los medios gráficos, con flagrantes menoscabos de las garantías constitucionales consagradas por la ley fundamental de la República y los Pactos Internacionales en materia de derechos humanos con jerarquía constitucional en virtud de su recepción en tal carácter por la reforma Santa Fe-Paraná del año 1.994"*.

Es de esperar no copiar errores.

Capítulo V

Al regular la responsabilidad solidaria, en efecto, a los contribuyentes y responsables regula al igual que la ley 11.683 un procedimiento para determinar la solidaridad del responsable y establece para bien, la responsabilidad en términos subjetivos y no objetivos. Esto es de un gran avance porque la mayoría de los códigos locales carecen de este proceso y sabido es, lo violatorio que resulta para los responsables a la hora de la exigencia fiscal poder defenderse.

Art. 24. Lo preceptuado en esta norma, parece contradecir este enfoque ya que, puede desencadenar en una responsabilidad directa entre los solidarios lo que solamente sería posible si fueran contribuyentes solidarios es decir, co-realizadores de un mismo hecho imponible pero si se refiere a los responsables por deuda ajena se opone a su propio articulado anterior y a la doctrina de CSJN ya esbozada desde "Monasterio Da Silva" en 1970.

Capítulo VI

En materia de procedimientos, art. 29 resulta importante la inclusión de la figura del "gestor de negocios" que prevé el CPCCN y no todos los locales.

Capítulo VIII

También importante el art. 48 que regula como lo prevé la ley 19549 que cuando se notifiquen actos administrativos susceptibles de recurso se indique el plazo y vía.

Capítulo X

Es importante la previsión de los derechos del contribuyente aunque debería bastar con la CN pero sabido es que no ocurre ello.

Capítulo XI

Art. 63 es positivo que se establezcan en la ley los requisitos que debe tener para su validez la resolución determinativa en cuanto a acto. Esto más todavía ya que en muchas legislaciones locales no hay tampoco ley de procedimientos administrativos que pueda aplicarse en suplencia.

Art. 64 también positivo la aplicación del procedimiento de DT para el responsable solidario.

Capítulo XII

Art. 67 al establecer el indicador de la tasa de interés a favor de AFIP remite al Banco Provincia de Buenos Aires, desigualdad federal.

Capítulo XIII

Es el referido a la tipificación de las infracciones. Sigue en términos generales la línea de la ley 11.683. En este sentido resulta importante a la hora de legislar sobre esta cuestión, la opinión de gran parte de la doctrina respecto del *uis puniendi* por parte de los estados locales ya que, en materia tributaria algunos opinan que debe circunscribirse a las infracciones a los deberes formales.

En efecto, esto se funda en que, solamente el Congreso de la Nación puede establecer la penalización del ilícito tributario tanto en tutela de la hacienda pública nacional como local por ser delitos y formar parte de la legislación penal, facultad atribuida al Congreso de la Nación conforme art. 75 inc. 12) de la CN. Reiteramos esto obedece a la naturaleza penal de las infracciones y sanciones fiscales que ha sido reconocida expresamente por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos 303:1551: "*Que ello es así toda vez que las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial y le son aplicables las*

disposiciones generales del Código Penal, salvo disposición expresa o implícita en contrario (Fallos: 287:74)” (causa “Usandizaga, Perrone y Juliarena” del 15/10/81).

En consecuencia, y de conformidad con lo resuelto por el Máximo Tribunal, sólo el Congreso de la Nación tiene potestad para tipificar este tipo de ilícito ya que se trata de materia propia de la legislación de fondo (Código Penal) que las provincias han delegado en la Nación y que tienen expresamente prohibido asumir, de conformidad con las normas constitucionales antes citadas. En tal sentido, sostiene el Prof. Arístides Corti¹ que: “habida cuenta la predicha naturaleza penal de las infracciones y sanciones tributarias no es jurídicamente posible sostener que las mismas sean válidamente instituidas en ejercicio del poder tributario o en el del poder de policía, sino del poder punitivo, centralizado por la CN en el Congreso de la Nación. Ello, sin perjuicio de la potestad de las provincias de establecer contravenciones o faltas en materias alcanzadas por el referido poder de policía, ámbito este último que podría dar cabida a la posibilidad de que provincias y municipios legislen en materia de infracciones a los deberes formales (las llamadas “infracciones formales” de la ley 11.683 y similares en los regímenes provinciales y municipales), en tanto dichas infracciones protegen el llamado derecho tributario formal o administrativo, en otros términos tienen por bien jurídico protegido la función administrativa de los distintos entes recaudadores, en cuyo caso no nos encontramos ante infracciones materiales al derecho tributario material o sustantivo. Con la salvedad, ciertamente, de las infracciones llamadas formales sancionadas con clausura, las que por la gravedad de la conducta reprimida y de la índole de la pena, entran –a mi juicio- en el campo del derecho penal sin las matizaciones autoritarias del llamado derecho sancionatorio administrativo, concepción esta última que, por lo demás, resulta de más que dudosa constitucionalidad desde las perspectiva de los principios del derecho penal liberal receptados por la CN”

Es, por otra parte, reiterada y uniforme la jurisprudencia de la CSJN respecto de la inconstitucionalidad de normas locales que contrarían la denominada “cláusula de los códigos” (art. 75, inc. 12, CN) avanzando

¹ Corti, Arístides, “Aportes para un derecho penal fiscal que encuadre en el bloque de constitucionalidad federal” en www.aduananews.com.ar, (01/07/09)

sobre materia reservada al Congreso. Así, en materia de prescripción, a partir de la causa "Filcrosa" (30.09.03), numerosos pronunciamientos han declarado inválidas normas locales o municipales (Vbgr. "Barreyra c/Posadas" del 26.06.04; "Neuquén c/Fuerza Aerea" del 29.06.04, "Verdini" del 19.08.04, "Puigmarti" del 15.04.04, "Davio" del 06.07.04, "Casa Cassma" del 06.03.09, "Municipalidad de Resistencia c/ Biolchi" del 08.09.09, "Municipalidad de Resistencia c/ Lubricom" del 08.09.09, y otros).

Art. 76. Referido al procedimiento de aplicación de multas se reitera la postura de la CSJN López Ramón 2008. Y la de FACA y recomendaciones en vs. Conferencias Nacionales de Abogados en el sentido de que el juez administrativo no aplique sanciones.

Capítulo XIV

Al regular la clausura y, establecer que la misma será recurrible por las vías que prevé dicho código modelo no recepta la doctrina de CSJN en "Marchal" 2007 y considero importante que se analice la misma para receptarla.

Capítulo XVII

Al regular la repetición, art. 104 insiste con la postura de dejar fuera de la administración el control negativo de constitucionalidad lo que se opone con la constitución reformada y con el principio de juridicidad. Al respecto, comenta Arístides Corti ("Acerca de la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación para declarar la inconstitucionalidad de las leyes" en el Libro del cincuentenario del TFN, 2.010): "Cabe señalar, por lo demás y concurrentemente, la existencia de recientes precedentes jurisprudenciales latinoamericanos que avalan la declaración de inconstitucionalidad por parte de tribunales administrativos en aquellos supuestos en que así resulte menester. Así, el Tribunal Constitucional del Perú por sentencia del 14/11/05, autos "Ramón Hernando Salazar Yarlenque" (expte. n° 3741-2004-AA/TC Lima²): *"Todo tribunal u*

² Accedimos a este precedente por gentileza, que mucho agradecemos, del Dr. Lorgio Moreno, asesor del Tribunal Fiscal del Perú y Profesor de la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas, a quien conocimos el 27/6/07 en las IV Jornadas de Tribunales Fiscales organizadas por la Facultad de Derecho de la Universidad Austral en uno de cuyos paneles participamos abordando el tema "La posibilidad de la declaración de inconstitucionalidad de leyes y decretos reglamentarios por parte del TFN".

órgano colegiado de la administración pública tiene la facultad y el deber de preferir la Constitución e inaplicar una disposición infraconstitucional que la vulnera manifiestamente, bien por la forma, bien por el fondo...Para ello se deben observar los siguientes presupuestos: (1) que dicho examen de constitucionalidad sea relevante para resolver la controversia planteada dentro de un proceso administrativo; (2) que la ley cuestionada no sea posible de ser interpretada de conformidad con la Constitución”, presupuestos éstos de aplicación pacífica por la CSJN en tanto tiene reiteradamente resuelto que la declaración de inconstitucionalidad constituye la última “ratio” del orden jurídico (“Fallos” 288:325, 290:26, 307:531, 312:72 y 2315, 314:424, 316:779, 323:2409, entre otros).

Es que como bien señala Francisco Morales Saravia al comentar dicho precedente del Tribunal Constitucional del Perú³: *“Si antes la eficacia y el respeto de los derechos fundamentales se realizaba en el ámbito de la ley, en el Estado constitucional, la legitimidad de las leyes se evalúa en función de su conformidad con la Constitución y los derechos fundamentales que ella reconoce por eso mismo”,* por lo que deviene *“pertinente señalar que el derecho y el deber de los tribunales administrativos y órganos colegiados de preferir la Constitución a la ley, es decir de realizar el control difuso –dimensión objetiva-, forma parte del contenido constitucional protegido del derecho fundamental del administrado al debido proceso y a la tutela procesal ante los tribunales administrativos –dimensión subjetiva-... La aplicación de una ley inconstitucional implica vaciar de contenido el principio de supremacía de la Constitución, así como el de su fuerza normativa, pues estaría otorgando primacía al principio de legalidad en detrimento de la supremacía jurídica de la Constitución, establecido en los artículos 38, 51 y 201 de la Constitución (del Perú); lo cual subvierte los fundamentos mismos del Estado constitucional y democrático”.*

La misma argumentación cuadra en la República Argentina en virtud: a) del art. 31 de la Constitución Nacional en cuanto consagra el principio de supremacía constitucional y b) de su art. 75, inc. 22, que establece que

³ Francisco Morales Saravia, “Tribunales administrativos y control constitucional. Comentarios a la posición del Tribunal Constitucional del Perú”, págs. 127 y ss de la obra colectiva “Palestra del Tribunal Constitucional”, Cuadernos de análisis y crítica a la jurisprudencia constitucional, Palestra Editores, Lima-2007, Nº1. Cfr. también Cecilia Delgado Ratto y Johana Timana Cruz, “Recursos administrativos y la función jurisdiccional: aplicación del principio de supremacía de la Constitución por los tribunales administrativos”, en la obra colectiva “El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI”, Marcial Pons, Madrid/Barcelo/Buenos Aires, 2008, tomo II, págs. 1789 y ss..

los instrumentos internacionales en materia de derechos humanos (en el caso art. 8, de la Convención Americana) *"en las condiciones de su vigencia, tienen jerarquía constitucional... y deben entenderse complementarios de los derechos y garantías por ella reconocidos. Sólo podrán ser denunciados, en su caso, por el Poder Ejecutivo nacional, previa aprobación de las dos terceras partes de los miembros de cada Cámara".*"

Por lo demás, si los órganos de la administración activa deben abstenerse de aplicar normas notoriamente inconstitucionales, conforme la firme posición al respecto de la Procuración del Tesoro de la Nación⁴,

⁴ "Dictámenes" 84:102; 159:83; 176:116; 186:140; 188:127; 239:285, 242:626; 250:029 y 250:036, entre otros. Cfr. también Jorge Luis Maiorano, "Derechos adquiridos y facultad del Poder Ejecutivo de abstenerse de aplicar una ley groseramente inconstitucional en un dictamen de la Procuración del Tesoro", "La Ley Actualidad", 20/06/89, con transcripción del dictamen del 27/03/89, suscripto por el Sub-Procurador Jorge Maffía, señalando que dicha doctrina, formulada originariamente por el entonces Procurador del Tesoro Miguel S. Marienhoff, fue aceptada por autorizada doctrina en derecho constitucional y administrativo, citando al efecto a Germán Bidart Campos, Roberto Dromi, Agustín A. Gordillo, Néstor Pedro Sagüés, desde luego Marienhoff y también Bidegain. En la misma posición Julio Roberto Comadira ("Revista de Derecho Administrativo", Buenos Aires, año 1, Nº 1, pág. 151) y Juan Carlos Bruzzón ("El Tribunal Fiscal de la Nación: competencias y restricciones a su jurisdicción", "El Derecho", 27/12/04, págs. 4/6). En línea con lo expuesto, Vicente Oscar Díaz (op. cit. en nota 23, págs. 14/15): *"La ley puede ser defectuosa. Ningún funcionario nacional está obligado a aplicar una ley que ve y siente que no es constitucional. Si se quiere preservar la relación Fisco-contribuyente su patrón es la Constitución, pero debidamente aplicada... El maestro Marienhoff, en su condición de Procurador del Tesoro de la Nación produjo un dictamen en su momento que debe ser recordado en todos los tiempos el cual determina que `ningún funcionario o empleado del Estado puede ejercer su cometido violando normas constitucionales ni aún en cumplimiento de órdenes superiores, dado que en la actividad del Estado debe prevalecer en forma irrestricta´"*. Consistentemente con el principio de supremacía constitucional y el derecho internacional de derechos humanos la Constitución del Ecuador estipula: *"El ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios:.... Los derechos y garantías establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos humanos serán de directa e inmediata aplicación por y ante cualquier servidora o servidor público, administrativo o judicial, de oficio o a petición de parte"* (art. 11, inc. 3); *"...En caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, la Corte Constitucional, la juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior"* (art. 25) y *"Todas las personas, autoridades e instituciones están sujetas a la Constitución. Las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, aplicarán directamente las*

con más razón el TFN en tanto órgano jurisdiccional de aplicación de un derecho tributario material y penal tributario infraccional dimensionado por el bloque de constitucionalidad federal que garantiza la doble instancia judicial ordinaria y plena en su cometido materialmente judicial.

Finalmente, para quienes desde una perspectiva atada al tradicionalismo jurídico y conservador pretenden bloquear el deber de los órganos administrativos de no aplicar leyes inconstitucionales argumentando afectación de la seguridad jurídica, me remito y coincido plenamente con la constitucionalista peruana Claudia Del Pozo Goicochea ("El control de constitucionalidad ejercido por la Administración pública"⁵): *"...La verdadera lesión a la seguridad jurídica se configura cuando el ordenamiento jurídico presenta compartimentos estancos, no integrados entre sí, que no nos permiten tener respuestas previsibles del Derecho. Precisamente, la Constitución es la norma que cumple el rol integrador del ordenamiento jurídico. De manera tal que sin la observancia de las disposiciones constitucionales, no es posible afirmar la existencia de la seguridad jurídica en ningún ordenamiento".*

Y respecto de la tasa de interés a favor del accipiens por el principio de igualdad debe ser el mismo que le cabe al fiscal.

Capítulo XVIII

Al regular la Prescripción sugiero la supresión del mismo y directamente que se remita al CC conforme criterio unánime de la CSJN "Filcrosa", "Casa Casma" y muchos otros y por el art. 75 inc. 12) CN.

Y en ese caso la prescripción de la acción de repetición no es de 5 años sino de 10. Conforme CSJN, "Bora SCA" 2.010, "Bruno" 2.009, "Carrefour Argentina SA", 2.009, entre muchísimos otros anteriores.

Art. 112, al regular la prescripción de la acción para aplicar multa debe remitirse al CP es de 2 años. En el punto que nos ocupa resulta

normas constitucionales y las previstas en los instrumentos internacionales de derechos humanos siempre que sean más favorables a las establecidas en la Constitución, aunque las partes no las invoquen expresamente. Los derechos consagrados en la Constitución y los instrumentos internacionales de derechos humanos serán de inmediato cumplimiento y aplicación. No podrá alegarse falta de ley o desconocimiento de las normas para justificar la vulneración de los derechos y garantías establecidos en la Constitución, para desechar la acción interpuesta en su defensa, ni para negar el reconocimiento de tales derechos" (art. 426).

⁵ Trabajo que integra la primera obra colectiva citada en nota 29, pág. 108.

indubitable la aplicación del Código Penal, el mismo establece en su art. 62 que: *"La acción penal se prescribirá durante el tiempo fijado a continuación: (...) 5º. A los dos años, cuando se tratare de hechos reprimidos con multa."*

Capítulo XX

Referido a Juicio de Apremio no se sabe porqué en el art. 120 remite como legislación supletoria al C Fiscal de Buenos Aires.

Con referencia al Procedimiento tributario e general, resulta oportuno citar la Recomendación general de FACA.

En efecto, en el bloque constitucional actual rigen a favor del contribuyente, tanto en el procedimiento tributario de aplicación de sanciones como en cuestiones extrapenales, las garantías judiciales del Pacto de San José de Costa Rica (art. 8.2) con el alcance e interpretación dado por la CIDH (CSJN "Girolodi", "Simón", "Marchall", "Madorrán", y "Mazzeo"). Lo afirmado se desprende de lo resuelto por la CIDH en "Tribunal Constitucional", ratificado por la CSJN en "Marchal" (votos Ministros Fayt y Zaffaroni).

El Estado tiene el deber de garantizar el pleno acceso a la justicia (PSJCR, art. 8.1) en todo procedimiento fiscal conjuntamente con el ejercicio de las garantías judiciales que se requieren en el mismo (PSJCR, art. 8.2) y su incumplimiento, tanto por la Nación como por las Provincias, genera responsabilidad internacional (art. 25, PSJCR y CIDH causa "Cantos"). Los derechos humanos reconocidos en el PSJCR amparan tanto a personas físicas como jurídicas (Fallos: 312:2490 y 319:3415).

Los procedimientos fiscales deben respetar el bloque constitucional y toda disposición que no responda favorablemente al "control de convencionalidad" (CSJN, "Mazzeo") debe modificarse puesto que es nula por violar la CN (CSJN, "Madorrán").

Casi todos los procedimientos tributarios vigentes en el derecho argentino violan el derecho de acceso a la justicia y demás garantías de reconocimiento en tratados internacionales, resultando necesaria su adecuación al bloque constitucional, puesto que contienen disposiciones inconstitucionales a la luz del criterio de la CSJN ("Quiroga", "Llerena", "Fraticelli y Dieser", "Casal", "Salto" y "López Ramón"). En efecto, no garantizan el pleno acceso a la justicia, el mismo funcionario que acusa

es el que instruye y resuelve, jueces administrativos aplican sanciones, el ejercicio de la jurisdicción no es imparcial, no hay doble instancia plena en la revisión, no se respeta el derecho a no autoincriminarse, entre otros.

Los procedimientos tributarios vigentes a nivel nacional como algunos provinciales, deben modificarse conforme el bloque constitucional. La Comisión de Derecho Tributario del IDEL (FACA) ha trabajado en una propuesta de puntos que deben modificarse del procedimiento tributario nacional los que se señalan en la presente.

Con la suscripción de los Pactos internacionales y más aún su incorporación a la Constitución, no resulta viable la posibilidad de la subsanación posterior por la Justicia si en la etapa administrativa se han violado derechos humanos reconocidos por los pactos. La revisión judicial posterior no puede ser excusa de la violación de derechos en el sistema interamericano tuitivo de derechos humanos del que forma parte la Argentina. De lo contrario el Estado argentino incurre en ilícito internacional.

Finalmente, baste la invocación final al principio de progresividad derivado del PSJCR y Pacto Internacional de Derechos económicos, Sociales y Culturales, "proscriptivo de la regresividad del derecho subjetivo a la tutela jurisdiccional efectiva es consistente con la interdependencia e indivisibilidad de los derechos ("Fallos" 327:4607; 327:3753, sentencia del 21/09/04, caso "Aquino", en especial págs. 3774/7 definiendo al principio de progresividad como "...un principio arquitectónico del Derecho Internacional de los Derechos Humanos en general y del PIDESC (Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales) en particular", con cita de su art. 2.1 y del art. 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. Cfr. también casos "Milone" ("Fallos" 327:4607, en especial pág. 4617), "Sánchez" ("Fallos" 328:1602, en especial págs. 1613/4 y 1624/5); "Madorrán" ("Fallos" 330:1989, en especial pág. 2004); "Medina" ("Fallos" 331:250, en especial pág. 259); "Lescano" (sentencia del 03/06/08) y "Arcuri Rojas" (sentencia del 03/11/09). Como bien señala Rolando E. Gialdino ("Los desalojos y los derechos humanos", "La Ley", 26/02/10: "Por cierto el principio de progresividad y la prohibición de regresividad ya

han sentado plaza definitiva en la jurisprudencia de la Corte Suprema” (reiterando nuevamente a Corti, en la obra ya citada)

En la XV Conferencia Nacional de Abogados (FACA, San Isidro, 2007) se concluyó en el despacho de la Comisión II:

“El incumplimiento de los instrumentos internacionales en materia de derechos humanos por cualquiera de los órganos del gobierno argentino (PJ, PL y PE, incluyendo el TFN y la AFIP y correlativos provinciales y municipales) puede comprometer la responsabilidad del Estado frente al orden jurídico internacional de los derechos humanos, por lo que la doctrina de los fallos precitados de la CIDH debe tenerse por obligatoria tanto en materia penal como extrapenal, en este último aspecto, en lo que aquí interesa, en los órdenes fiscal, tributario y administrativo. Hasta tanto se modifiquen las normas administrativas y procesales tributarias en pugna con dichos instrumentos deben considerarse derogadas siendo el Poder Judicial el responsable de ejercer el control final en cada caso concreto “según la interpretación que de la Convención Americana ha hecho la Corte Interamericana” (CSJN, “Mazzeo”, 2.007), si los órganos administrativos no se sujetaran a dicha interpretación. Debe abolirse el solve et repete en todas las instancias y procedimientos, como también las exigencias irrazonables en la habilitación de la instancia en materia administrativa y las limitaciones a la segunda instancia.

Consideramos derogadas las normas de procedimiento tributario que se oponen al PSJCR art. 8.2., entre ellas se cita la que prohíbe la declaración de inconstitucionalidad al TFN; la que le otorga facultades judiciales a los ejecutores fiscales y la que regula el recurso de apelación de la sentencia del TFN en forma limitada. ”

Y en la XVI Conferencia Nacional de Abogados, San Isidro 2010:

“Los procedimientos de aplicación de los tributos nacionales y locales deben adecuarse al bloque constitucional actual, en el que rigen a favor del contribuyente, tanto en el procedimiento tributario de aplicación de sanciones como en cuestiones extrapenales, las garantías judiciales del Pacto de San José de Costa Rica (art. 8.2) con el alcance e interpretación dado por la Corte Interamericana de Derechos Humanos.

Especialmente, los procedimientos deben asegurar el efectivo acceso a la justicia”.

Esto significa que se debe legislar a favor de las normas tuitivas de derechos humanos reguladas en los tratados internacionales y jamás en sentido restrictivo o regresivo de su reconocimiento.

En este aspecto, la CSJN tiene dicho que la jurisprudencia de la CIDH resulta obligatoria en la Argentina (“Giroidi”, “Simón”, “Madorrán” y muchísimos otros). Luego al respecto lo referido al estándar mínimo de garantías a favor de toda persona en materia fiscal está resuelta por la CIDH en, “Tribunal Constitucional”¹, al sentenciar:

“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 el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales” a efecto de que las personas pueda 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.”

Lo destacado pertenece a la autora.

Gabriela Inés Tozzini, octubre, 2011.

ⁱ www.CIDH.org.cr Caso del Tribunal Constitucional Vs. Perú. Sentencia de 31 de enero de 2001. Serie C No. 71