

**Voces:** DERECHO ADQUIRIDO ~ IMPUESTO

**Título:** Derechos adquiridos versus ambigüedades procesales

**Autor:** Dalla Via, Alberto Ricardo

**Publicado en:** LA LEY2001-F, 750

**Fallo comentado:** [Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala IV \(CNFedContenciosoadministrativo\)\(SalaIV\) ~ 2000/03/07 ~ The First National Bank of Boston c. D.G.I.](#)

**Cita Online:** AR/DOC/7481/2001

El voto de la mayoría integrada por los doctores Juan Pablo Galli y Alejandro Uslenghi; al confirmar la decisión de primera instancia resguardó el derecho de propiedad expresado en los derechos adquiridos bajo la modalidad de "quebrantos" en la liquidación del impuesto a las ganancias. De modo que tal mayoría se impuso al voto en disidencia de la doctora María Jeanneret de Pérez Cortés. El voto minoritario nos ha generado cierta inquietud al haber sido el primer voto y -por ende- el que leímos en primer término; toda vez que en su sustancia propugnó revocar la decisión de primera instancia por cuestiones interpretativas sobre aspectos de carácter procesal o adjetivo, vinculados con los plazos para computar el silencio de la administración para la procedencia del amparo por mora, por sobre las consideraciones sustanciales o de fondo.

Empezando el comentario por la disidencia, en orden a la forma en que fue expuesto, observamos que si bien el mismo realizó un muy detenido desarrollo, no entró sin embargo a considerar el fondo del problema, sino que se concentró en señalar la forma de computar el plazo de configuración del silencio de la administración, añadiendo por vía de interpretación una exigencia o requisito de procedencia no previsto en la ley: que la administración hubiera contado con la totalidad de la prueba.

El voto de la mayoría, en cambio, expuesto por la pluma del doctor Galli, consideró correctamente, a nuestro criterio, tanto el aspecto formal en cuanto a que el plazo del silencio para la interposición del amparo por mora debía computarse desde la interposición del reclamo ante el Director General, de manera independiente a que se haya o no agregado documentación posterior, toda vez que dicha prueba no es exigible en ese procedimiento; como también en lo referente a la cuestión de fondo involucrada que en el caso no es otra que la protección de los derechos adquiridos al amparo de un determinado régimen legal (art. 17, Constitución Nacional).

Dos son los temas fundamentales que deseamos comentar a la luz de lo que trasluce este interesante fallo: a) La afirmación de los derechos adquiridos al amparo de un determinado régimen legal y b) La necesidad que existe en nuestro ordenamiento de armonizar los distintos procedimientos existentes para proteger derechos.

a) En cuanto a la primera cuestión, es de destacar que el particular que cumplió los requisitos sustanciales y formales para ser titular de un derecho bajo la vigencia de un determinado régimen legal goza de un derecho adquirido a su favor. El régimen legal en cuestión es el que surge de los arts. 31 a 33 de la ley 24.073 y del art. 1º de la res. general GDI 3540/92 (Adla, LII-B, 1572; LII-C, 3343).

La incorporación de un derecho al patrimonio al amparo de un régimen legal se produce de manera operativa, no quedando sujeta a ninguna declaración formal por parte de la Administración. Esa conclusión es, por lo demás, la estricta aplicación de la interpretación que en nuestra jurisprudencia se ha realizado sobre el art. 17 de la Constitución Nacional considerando a la propiedad como el conjunto de bienes apreciables que una persona puede poseer fuera de su vida y su libertad. Todo derecho que tenga un valor reconocido como tal por ley, sea que se origine en las relaciones del derecho privado, sea que nazca de actos administrativos, a condición de que un particular disponga de una acción contra cualquiera que intente interrumpirlo en su goce, así sea el Estado mismo, integra el concepto judicial de propiedad. (CS in re "Bourdieu c. Municipalidad"); y entre las garantías constitucionales que en materia fiscal custodian el derecho de propiedad, cobran aquí expresa virtualidad el principio de legalidad (arts. 17 y 4º, Constitución Nacional), los de no confiscatoriedad e irretroactividad de la ley (art. 17, Constitución Nacional) y el principio de razonabilidad (art. 28, Constitución Nacional).

No caben dudas en cuanto a que toda pretensión de desconocer los derechos que surgen al amparo de un determinado régimen legal bajo la pretensión de aplicar otras disposiciones normativas que tomen tal derecho como incierto, al condicionarlo, suponen apartarse, tanto de la letra y del espíritu de la norma como también resulta ser una irrazonable

aplicación del derecho; al no realizarse debidamente el juicio lógico-formal de aplicar la norma correspondiente al caso concreto.

En el ámbito del Derecho Tributario, como también ocurre en el ámbito del Derecho Penal, cobra especial fuerza el principio de irretroactividad de la ley que no rige con la misma fuerza en otros ámbitos del derecho (v. art. 3º, Cód. Civil); ello es así porque es precisamente en el ámbito de lo penal y de lo tributario, donde el poder de imperio del Estado se manifiesta con más fuerza, como directa consecuencia de la cualidad de la soberanía como esencial y perpetua de una república (Bodin).

De manera que, según Berliri, el poder tributario encuentra su fundamento en la soberanía estatal en términos generales, o en la soberanía territorial. La doctrina estadounidense, por su parte, considera que el poder tributario se manifiesta en dos poderes soberanos del Estado: el poder impositivo, que es el poder soberano del

Estado de exigir contribuciones a personas o aplicarlas sobre bienes, y el poder de policía como la facultad de los Estados soberanos de controlar a las personas y bienes dentro de su jurisdicción, en interés del bienestar general. Ambos poderes son inherentes e inseparables del Estado. La Suprema Corte de los Estados Unidos de América ha calificado la actividad tributaria como una necesidad fundamental e imperiosa de todo gobierno [\(1\)](#).

Por su parte, Giuliani Fonrouge ha manifestado que, jurídicamente, el poder tributario ya radique en la soberanía o en la potestad de imperio no reconoce limitaciones, excepto las que pueden resultar de las normas constitucionales, por lo tanto, es la base de aplicación de cualquier clase de tributos [\(2\)](#).

Sin embargo, la circunstancia de no conculcar ni limitar un derecho adquirido -en el caso un crédito fiscal- por vía de una interpretación concerniente a la norma que regula un procedimiento específico (amparo por mora), no implica que deba desconocerse la aplicación de otras normas complementarias que, en su conjunto, conforman un "sistema" o régimen legal aplicable.

En el caso de autos se ha señalado que debe supeditarse el reconocimiento de un crédito fiscal a que en los períodos posteriores no se obtengan ganancias que compensen el quebranto impositivo; todo ello en razón del principio hermenéutico que establece que las leyes impositivas deben interpretarse de modo que sus disposiciones no se contradigan o excluyan unas a otras, sino que deban armonizarse con el resto de las normas del ordenamiento jurídico.

b) En el caso comentado se traslucen asimetrías en cuanto al amparo por mora y a la forma de cómputo del silencio de la administración, más concretamente entre el art. 10 de la ley 19.549 y el art. 74 del decreto reglamentario de la ley 11.683 (art. 91) (Adla, XXXIX-C, 2339 -t. a.-; LVIII-C, 2969); tales asimetrías ponen sobre el tapete la necesidad que existe en nuestro ordenamiento de sistematizar los distintos procedimientos garantistas en un código de la materia procesal constitucional, conforme la propuesta formulada por el doctor Néstor Pedro Sagüés durante las recientes jornadas realizadas en la Universidad Fausta de Mar del Plata.

El caso es que desde la reforma Constitucional de 1994 se han incrementado de manera notable los procedimientos garantistas de los derechos fundamentales. El nuevo art. 43 le ha dado mayor amplitud al amparo que ahora también es vía idónea para el control de constitucionalidad incluyendo en el ámbito de control a los tratados y a las leyes. A la formulación ya realizada por la jurisprudencia de la Corte Suprema en los casos "Siri" (1957) y "Kot" (1958) (La Ley, 89-531; 92-632), se agregó el amparo colectivo cuando se encuentran en juego derechos difusos o intereses colectivos.

En la materia amparista persiste sin embargo una confusa legislación, manteniéndose las disposiciones del proceso sumarísimo en el Código Procesal Civil y Comercial y, también los artículos de la ley 16.986 (Adla, XXVI-C, 1491) para actos de autoridad pública en la medida en que sus disposiciones no resulten incompatibles con la nueva orientación axiológica. La referida ley, conocida también en la jerga tribunalicia como "ley de desamparo" fue dictada por un gobierno de facto y su resultado fue más bien restrictivo en la aplicación de este remedio garantista.

A esta situación se suma la consagración expresa de garantías específicas como el "hábeas corpus" y el denominado "hábeas data". Para el hábeas corpus se sancionó la ley 23.091 (Adla, XLIV-D, 3712), una vez recuperada la democracia en 1983, receptándose los tipos tradicionales formulados por la doctrina, aunque los casos de desapariciones de personas no

encontraron respuesta adecuada en las tipificaciones tradicionales.

En cuanto al hábeas data, de reciente reglamentación, las opiniones han estado divididas en la doctrina entre considerarlo una acción autónoma o un subtipo del género amparo, siendo esta última posición la que se abrió camino en la jurisprudencia, reflejándose tales criterios en el leading case "Urteaga" de 1996.

Podemos agregar a la lista la difusión alcanzada por la denominada acción declarativa de inconstitucionalidad, y -tanto más- la profusa labor pretoriana de nuestra Corte Suprema de Justicia en materia de recurso extraordinario, ampliando los supuestos de procedencia, conformando los "stándares" de arbitrariedad, definiendo la gravedad institucional y -en los últimos tiempos- haciendo también valer la restricción selectiva de su competencia por vía del "per saltum" y del art. 280 del Cód. Procesal.

En el Derecho Público Provincial se ha ido abriendo el camino hacia el control de constitucionalidad de oficio, todavía negado en el ámbito de la justicia federal, donde -en cambio- la jurisprudencia ha ido adquiriendo carácter más vinculante hacia una construcción informal de la regla del "stare decisis".

En este ámbito se entremezcla la cuestión atinente a los procedimientos administrativos y también a los procedimientos electorales, toda vez que el Código Nacional Electoral en los arts. 10 y 11 prevé la figura del amparo del elector como procedimiento especial y ultra-sumarísimo por la premura de los plazos electorales.

De ahí que sea necesario esclarecer y sistematizar las reglas de juego vigentes en lo atinente a la protección de los derechos fundamentales, como lo han hecho ya las Provincias de Entre Ríos y Tucumán con sus Códigos Procesales Constitucionales.

Si bien nuestra historia ha demostrado que en algunos casos la legislación de garantías nacidas de la creación pretoriana ha resultado inconveniente, creemos que en esta instancia de ampliación del garantismo hacia la plena judiciabilidad de los actos, necesita precisar y echar luz en zonas ambiguas y oscuras o cuando concurre más de un régimen legal o procedimental como ocurrió en el caso comentado. El valor de la seguridad jurídica, esencial al Estado de Derecho, quedará así mejor resguardado.

Especial para La Ley. Derechos reservados (ley 11.723)

- (1) DALLA VÍA, Alberto Ricardo y GUTMAN, Marcos Gabriel, "Régimen Penal Tributario", p. 39 y sigtes., Ed. Nemesi.
- (2) GIULIANI FONROUGE, "Derecho Financiero", Buenos Aires.