

LA CIENCIA DEL DERECHO TRIBUTARIO

Por el Dr. Oswaldo H. Soler

1. SU EVOLUCIÓN, ALCANCE Y CONTENIDO

En toda época y lugar existieron formas de tributación que, en alguna medida, pueden ser asimiladas a las actuales. A través del tiempo ha permanecido inalterada la concepción de la necesidad de obtener recursos provenientes de la dominación a través de las guerras o directamente del pueblo, para solventar las necesidades de la comunidad y de sus gobernantes. Hasta la Edad Moderna la tributación se caracteriza por el tono absolutista y, por lo tanto, dominante y arbitrario con el que eran establecidos los impuestos por la autoridad de turno.

En el Siglo XVIII, debido a la influencia de la doctrina de los derechos naturales y como reacción al poder ilimitado y arbitrario del Príncipe, se dio a conocer La Declaración de Derechos del Hombre aprobada por la Asamblea Nacional Constituyente francesa el 26 de agosto de 1789, la que se transformó en uno de los documentos fundamentales de la Revolución Francesa, en cuanto se dirige a reconocer y definir los derechos personales y colectivos como universales. Dicha Declaración de Derechos vino a sentar las bases sobre las cuales, posteriormente, se construyó el Estado de Derecho.

Una segunda versión ampliada, conocida como Declaración de los Derechos del Hombre, de 1793, fue aprobada posteriormente e incorporada a la Constitución francesa de 1793, ambas de muy breve aplicación. Seguida de la Declaración de los Derechos y Deberes del Hombre y del Ciudadano de 1795, en la Constitución de 1795.

La Declaración establece los principios que constituirán la base de la legitimidad de la nueva sociedad. Así, "el principio de toda soberanía reside esencialmente en la nación", y considera legítima la revuelta de los diputados en contra de la monarquía, al declarar como derecho imprescriptible del hombre la "resistencia a la opresión". Es una declaración con alcance general dirigida hacia el futuro.

Los Constituyentes hacen una enumeración de los "derechos inherentes a la naturaleza humana", los cuales no son creados por los revolucionarios, ya que dichos derechos son el resultado de su constatación a través de la razón, que proviene de la filosofía del Siglo de la Luces, en el cual se desarrolló, especialmente en Francia e Inglaterra, desde principios del Siglo XVIII hasta el inicio de la Revolución francesa, un movimiento cultural denominado de la "Ilustración" que tuvo por finalidad arrojar luz mediante la razón, sobre las tinieblas de la humanidad.

Los pensadores de la Ilustración sustentaban la idea de que la razón humana podía combatir la ignorancia, la superstición y la tiranía y construir un mundo mejor. Con ello se desembocó en lo que se denomina Neoclasicismo, teniendo una gran influencia en cuestiones económicas, políticas y sociales de aquel entonces.

Oswaldo H. Soler y Asociados

El artículo 2° enumera los derechos naturales e imprescriptibles del hombre, que son anteriores a los poderes establecidos y son considerados como aplicables en cualquier lugar y cualquier época:

- la libertad
- la propiedad
- la seguridad
- la resistencia a la opresión

Otros muchos artículos son dedicados a la libertad:

- Artículo 1: "Los hombres nacen y permanecen libres e iguales en derechos";
- Los artículos 4° y 5° intentan definir y circunscribir la libertad. Es definida como "lo que no perjudica a nadie" y sólo la ley le puede poner límites;
- Los artículos 7°, 8° y 9° precisan las características de la libertad individual: presunción de inocencia e irretroactividad de la ley;
- Los artículos 10° y 11° se refieren a la libertad de opinión, de prensa y de conciencia.

El principio de igualdad es establecido en el artículo primero, la igualdad ante la Hacienda Pública en el artículo 13°, y la igualdad frente a la ley en el artículo 6° (igualdad para acceder a los cargos públicos sólo con base en las capacidades individuales).

La propiedad es un derecho inviolable y sagrado (artículo 17°). Según este artículo "Nadie puede ser privado de ella, excepto cuando la necesidad pública, legalmente constatada, lo exige con evidencia y con la condición de una indemnización previa y justa."

El artículo 6° afirma que la ley es la expresión de la voluntad general, la expresión de la soberanía y la fuente de los poderes públicos. El artículo 16° estipula la división de poderes. Según el artículo 15°, los agentes públicos son responsables de su gestión y la sociedad tiene el derecho de pedirles que rindan cuenta de ella. No se mencionan sin embargo los derechos sociales los cuales aparecen tiempo después, como consecuencia de las ideas desarrolladas fundamentalmente durante el Siglo XX, las que dieron lugar a su expreso reconocimiento en las Constituciones modernas y que produjeron el advenimiento del Estado Social de Derecho.

La Declaración de los Derechos del Hombre y del ciudadano sentará las bases de los Estados que se inscriben dentro de una tradición republicana y en ella subyace la intención de que los derechos reconocidos representan un valladar al poder del Estado, al tiempo que garantizan el goce pleno de la libertad individual y de todos los derechos inherentes a la persona humana.

El Siglo XVIII fue testigo del advenimiento de dos principios fundamentales referidos a la organización del Estado: la soberanía popular y la separación de poderes.

A partir del año 1789 ambos principios derivaron en el reconocimiento expreso de que la supremacía política correspondía al órgano del Estado que representaba la voluntad general, por cuyo motivo correspondió a las Asambleas legislativas dictar la Constitución del Estado, declarar los derechos y garantías individuales y ejercitar todas las actividades superiores necesarias para la existencia del Estado.

La revolución francesa trae al campo político los ideales de libertad, igualdad y fraternidad.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Como consecuencia del advenimiento de estos principios e ideales, la ley ya no fue la expresión de la voluntad del príncipe sino, en cambio, la expresión de la voluntad general, desarrollándose, paralelamente, la teoría del Estado de derecho por el cual éste surge de un contrato que liga a los súbditos entre sí y también con las autoridades, en respuesta a necesidades políticas y también económicas y sociales.

En función del principio de soberanía popular se propone que sea el Parlamento y, dentro de éste preferentemente la cámara que reúne a los representantes del pueblo, quien debe autorizar el cobro de los impuestos fundamentándose su creación en la contraprestación que se paga por los beneficios que el Estado otorga y que son inherentes a la existencia de una asociación política.

El desarrollo de la Ciencia del Derecho Tributario como disciplina jurídica, reconoce su origen en las nuevas teorías desarrolladas especialmente en lo concerniente al Estado de Derecho y al interés de los mercantilistas y los fisiócratas por las reglas que debían regir a la imposición y a los estudios realizados por Adam Smith, que derivaron en sus famosas máximas,

Para algunos autores, sin embargo, el punto de partida del derecho tributario como disciplina científica fue el Ordenamiento Tributario del Reich (Reichsabgabenordnung), Alemania, en el año 1919. Para otros se remonta al año 1906, cuando se publica en Austria “Grundriss des Finanzrechts”, escrito por Franz von Myrbach – Rheinfeld, obra a la cual se ve como el primer tratado de derecho impositivo. A partir de allí, fue elaborándose la teoría con la cual se sistematizó a esta rama del derecho.

Ernst Blumenstein introduce el concepto de la relación jurídica tributaria y la necesidad de su regulación normativa frente al acto fáctico representado por la carga impositiva impuesta coactivamente.

El advenimiento del Estado constitucional afirmó la vigencia del principio según el cual los actos de la Administración que afecten a la esfera jurídica del individuo deben tener un fundamento legal. Para Blumenstein, la legalidad no solo importa el establecimiento de los impuestos mediante una ley formal, sino, asimismo, que esta ley debe establecer reglas fijas en cuanto a la modalidad y cuantía del tributo así como normas en materia de procedimiento recaudatorio, de manera que los deberes y derechos quedaran exactamente delimitados.

Para este autor, el derecho impositivo es el conjunto de normas que regulan la relación jurídica tributaria y la realización de las pretensiones y obligaciones que de ella derivan.

La teoría tributaria, a partir de entonces, al recoger del derecho privado el concepto de relación jurídica, reacciona frente a la omnipotencia estatal, encasillando la vinculación tributaria del Estado con los particulares dentro del marco de una relación de derecho igualitaria.

Se planteó prontamente la cuestión de si esa relación jurídica está constituida por un solo vínculo o por una pluralidad de ellos.

Hans Nawiasky destacó la existencia de una pluralidad de vínculos: al lado de la obligación de pago del tributo, que se encuentra en el centro de la relación jurídica, coexisten otras obligaciones de hacer que giran en torno de ésta y que hacen posible el procedimiento de imposición asegurando su realización, tales como el deber de informar, el de actuar como agente de retención o percepción, etc.

Oswaldo H. Soler y Asociados

El pensamiento de Nawiasky dio lugar, luego, a que otros autores acuñaran la expresión “relación jurídica compleja” para describir a la relación jurídica tributaria.

Hacia la década de 1930, Albert Hensel elaboró una obra fundamental sobre el derecho tributario en la cual pone el acento en la sistematización jurídica de la materia. La obligación tributaria debe, pues, regularse mediante una norma jurídica, conforme a los principios de un Estado de derecho. El medio técnico-jurídico mediante el cual se tiende el vínculo legal entre el Estado facultado a exigir la prestación impositiva y los sujetos obligados a su pago, consiste en la determinación del hecho imponible, que en su carácter de presupuesto abstracto e hipotético, da lugar a determinadas consecuencias jurídicas, en caso de que se produzca su concreta realización.

La regulación de las consecuencias que la realización del hecho imponible produce entre el Estado y los sujetos obligados (relación jurídica tributaria) se conoce con la denominación de “derecho tributario sustancial o material”, a cuyo lado hallamos al “derecho tributario administrativo”, subordinado al primero pero con características jurídicas propias, que se ocupa de sistematizar la tarea de la Administración tributaria del Estado en punto a la ejecución de la pretensión impositiva.

Pero los principios sobre los que se apoya un Estado de derecho conducen a la conclusión que el derecho administrativo debe también poner a disposición de los responsables de la carga tributaria los medios necesarios para hacer frente a injustificados reclamos de la autoridad fiscal.

En caso de incumplimientos debidos a actitudes dolosas o negligentes de los obligados al pago de las deudas tributarias, de la tutela jurídica de los intereses del Estado se ocupan el “derecho tributario penal” y el procedimiento tributario penal, los cuales ofrecen particularidades respecto del tronco jurídico que les da origen.

La estructura del sistema del Derecho Tributario, se completa, para Hensel, con un “derecho tributario constitucional” que debe dar respuesta a cuestiones tales como los sujetos investidos de potestad tributaria, límites dentro de los cuales dicha potestad puede ser ejercitada, etc.

En su obra, Hensel ya efectúa la distinción entre los sujetos pasivos de obligaciones impositivas singulares (contribuyentes) y los terceros obligados a prestar auxilio o colaboración a la Administración.

Hasta el año 1933 el derecho tributario experimentó una evolución notable, pudiendo afirmarse que en esa época se elaboraron las bases sobre las cuales se asentaría el conocimiento científico de la disciplina. Pertenecen a ese período las obras de Schneiders, “Das Abgabengewaltverhältnis” (Tubingen, 1918) y de Lassars, “Erstattungsanspruch im Verwaltungs – und Finanzrecht” (berlin, 1921) y otras de Ball, Waldecker, Hensel, Strutz, Friedrichs, Buhler, Crisolli.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Corresponde asimismo a este período la obra de Ezio Vanoni “Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias” publicada en 1932, que, al decir de Perez de Ayala y Gonzalez Garcia¹ previó la mayoría de los problemas sobre la naturaleza de la norma fiscal y los resolvió, o planteó las bases sobre las que se construyeron las soluciones posteriores.

A comienzos del desarrollo científico del derecho tributario, según vimos, la obligación tributaria se constituyó en el eje dogmático de la materia, lo que condujo a una reacción de la doctrina italiana a partir de la década de 1960 (Alessi, Micheli, Maffezzoni) que procuró reemplazar la noción anterior poniendo el acento en la potestad de imposición, o en el procedimiento administrativo como una concepción dinámica o funcional que explicara mejor a los diversos elementos componentes de una obligación tributaria omnicomprendiva de los poderes, derechos, obligaciones, deberes, potestades y procedimientos a que da lugar la imposición de un tributo.

Sin embargo, sostiene Sainz de Bujanda², a pesar que la obligación tributaria no tiene por qué ser una noción omnicomprendiva, sigue siendo, reducida a su verdadera dimensión y a su contenido propio, el concepto central. Lo que debe hacerse es acompañarla de otros conceptos, complementarios e instrumentales, primordialmente los de potestad y procedimiento, debiendo éstos ser objeto de riguroso estudio, colocándose, así, cada pieza jurídica en el lugar que por naturaleza le corresponde.

La obligación tributaria sigue siendo, pues, el centro de la disciplina en razón de que las demás situaciones jurídicas se desarrollan en el ámbito de la imposición sólo porque existen obligaciones tributarias.

A partir de las ideas descriptas puede sostenerse que tanto desde el punto de vista de la investigación científica cuanto de la acción pedagógica, el derecho tributario puede descomponerse básicamente, en un derecho material o sustancial, ligado a la relación jurídica tributaria y en un derecho formal o administrativo, relacionado con todo aquello vinculado con la actuación administrativa de aplicación del tributo.

Pero a la división en esos dos sectores claramente diferenciados, debe añadirse el derecho constitucional, el penal, el procesal y el internacional tributario, a fin de estudiar cada uno de esos campos desde el punto de vista de otras tantas relaciones jurídicas que pueden establecerse y que se encuentran vinculadas, de alguna manera, con la relación jurídica principal.

Al derecho tributario suele dividírsele asimismo en dos grandes partes: una primera denominada “general”, en la que se incluyen los principios rectores de la disciplina entre los cuales se cuentan las garantías individuales que constituyen un freno a la potestad estatal, así como la distribución de dicha potestad entre las distintas jurisdicciones y todas aquellas otras cuestiones que, por afectar a la aplicación de todos y a cada uno de los tributos, se agrupan sistemáticamente en un cuerpo de doctrina orgánico.

¹ PEREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS y GONZALEZ, EUGENIO, “Curso de Derecho Tributario”, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1991, T. I, p. 89.

²SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO, “Sistema de derecho financiero”, Ed.Fac. de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, T.I., p. 148 y sigs.

Oswaldo H. Soler y Asociados

La segunda parte se denomina “especial” y comprende los diferentes gravámenes que integran un sistema tributario.

La primera –la general- es el resultado de la investigación acerca de los principios que habrán de ser utilizados para resolver los problemas que se presenten en la aplicación de los tributos. En otras palabras, de ella se obtienen las herramientas que habrán de servir para elaborar las soluciones en cada caso concreto. La tarea del investigador dentro del campo del derecho tributario general consiste en elaborar y pulir tales herramientas. En cambio, esa misma tarea en el campo del derecho tributario especial radica en elegir del elenco de herramientas existente, la más adecuada para resolver el problema fáctico particular.

La parte general comprende así, el estudio de los siguientes aspectos:

- a) los principios de la imposición, con reglas básicamente de derecho constitucional.
- b) la relación jurídica tributaria, comprensiva de la obligación tributaria (prestación generalmente pecuniaria y sus elementos: hecho imponible, sujetos, extinción) y los deberes tributarios no patrimoniales de dar, de hacer, de no hacer o de soportar.
- c) las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones y deberes, materia principal del derecho tributario penal.
- d) las normas aplicables a los conflictos entre el estado y los contribuyentes y responsables, esto es, reglas de procedimiento administrativo, civil y penal.

2. ESCENARIO ACTUAL. CONTRADICCIONES.

El crecimiento de la economía acaecido durante el Siglo XX y el nuevo rol del Estado, que pasó a ser intervencionista a raíz de su forzada participación durante las dos grandes guerras y las crisis económicas que sobrevinieron, especialmente en la tercera década, derivó en una cada vez mayor necesidad de recursos tributarios y, con ello, la creación de nuevos impuestos, elevando a niveles superlativos la presión fiscal. Como consecuencia, también se hizo necesaria una mayor actividad de contralor por parte de las Administraciones Tributarias conducentes a evitar la evasión tributaria.

Al mismo tiempo, se dictaron normas legales dirigidas a someter a tributación a situaciones ideadas por los particulares para emplearlas en forma lícita, tendientes a evitar la incidencia fiscal, lo que se conoce como elusión tributaria, las que se plasmaron en presunciones y ficciones legales.

A ello cabe agregar la imposición de cargas públicas dirigidas a los administrados, tendientes a recaudar los tributos anticipadamente mediante la implementación de regímenes de retención y percepción y, de paso instalar, por este medio, una especie de control por oposición, colocando a un tercero ajeno a la relación jurídica tributaria que relaciona al Fisco con el contribuyente, como responsable solidario encargado de recaudar e ingresar el impuesto correspondiente, amenazándolo con sanciones por incumplimiento.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Además, con el propósito de coleccionar información que le permita alimentar la base de datos de los organismos fiscales, a fin de desarrollar más eficazmente tareas de “inteligencia fiscal”, en las últimas décadas se advierte la creación de numerosos regímenes de información de alcance general, dirigidos a los particulares para que den cuenta de las relaciones que éstos tengan con sus clientes y proveedores, así como la puntual e individualizada inquisición realizada sobre determinados administrados para que éstos provean datos de la misma característica.

En dicho contexto, se advierte que el Derecho Tributario se encuentra en un escenario caótico. En efecto, por un lado la teoría de la tributación, desarrollada por la doctrina y la jurisprudencia, establece el marco jurídico, a partir de los mandatos constitucionales, que debe regir la relación del Estado y los particulares, en cuanto a los límites que aquél debe respetar al crear impuestos y cargas públicas, para que la actuación estatal esté legitimada. Por otro lado, las necesidades recaudatorias y el poder coercitivo que detenta el Estado, va imponiendo prácticas alejadas del mandato constitucional, lo que desemboca en la instalación de fórmulas heterogéneas e incongruentes en el ambiente tributario que distorsionan la esencia del tributo y, por lo tanto, al tributo mismo como institución realmente y sustantivamente jurídica.

En efecto, si el impuesto reconoce su causa en la capacidad contributiva como atributo del principio de igualdad tributaria, el derecho positivo tributario no debería estar integrado con normas regulatorias de presunciones y ficciones. Lo mismo cabe decir con relación a los conceptos indeterminados con los cuales se pretende alcanzar con la imposición cualquier cosa, y que, la mayoría de las veces, son incompatibles con los principios fundamentales reconocidos por la doctrina inherentes a la configuración del hecho imponible.

En materia de cargas públicas no dinerarias, los regímenes de retención y percepción adolecen de vicios ostensibles por estar en pugna, en la generalidad de los casos, con la naturaleza de aquella y con los principios de la tributación. Lo mismo puede decirse de los regímenes de información y de los puntuales y determinados requerimientos que el Fisco efectúa a los administrados, por conculcar el derecho a la intimidad, entre otros principios constitucionales.

Debemos admitir, asimismo, que al desconcierto señalado coadyuva también la divergencia teórico-jurídica existente, con motivo de posiciones opuestas adoptadas por la doctrina y la jurisprudencia a la hora de interpretar ciertas situaciones sensibles que contraponen al Estado con los particulares y en donde se enfrenta el interés individual con el interés común. Así, frente a los que opinamos que el Estado está limitado por los derechos individuales fundamentales en lo que atañe a crear cargas públicas personales y que, frente a situaciones de conflicto entre el interés individual y el interés público, debe aplicarse el principio de proporcionalidad o razonabilidad, hay quienes, en cambio, le dan preeminencia al interés público por sobre el interés individual y sobre dicha base sostienen que por ser el “interés fiscal” exponente de un interés colectivo o social, se justifica que la generalidad de la sociedad esté sometida a determinadas prestaciones personales que permitan la efectiva aplicación del ordenamiento tributario, aún cuando, con ello, se vulnere la esencia de los derechos fundamentales mentados, sin reparar en la circunstancia que el Fisco puede y debe hacer uso de medios menos invasivos de dichos derechos, a través del ejercicio de su función de contralor con los instrumentos humanos y tecnológicos adecuados, dentro del marco garantizador previsto por la Constitución y, por lo tanto con sujeción al principio de interdicción de la excesividad.

También se advierten interpretaciones encontradas con relación a cuestiones relacionadas con la mayor o menor aceptación de presunciones y ficciones y con la inclusión en la ley fiscal de conceptos indeterminados.

Oswaldo H. Soler y Asociados

A ello cabe agregar una cuestión que consideramos medular de la disciplina, que atañe a la filosofía del derecho y que consiste en tomar posición acerca de cuál debe ser la concepción a asumir, al estudiar el Derecho Tributario, con relación a la existencia o no de valores superiores supraconstitucionales, lo que está relacionado con las dos teorías jurídicas enfrentadas: iusnaturalismo o iuspositivismo. Dependerán de la posición que se adopte en este aspecto, las conclusiones a las que se arribe frente a determinadas y particulares situaciones en que están en conflicto el interés del Estado y el de los particulares. El panorama que hemos descripto precedentemente y al que hemos definido como contradictorio, exhibe en algunos aspectos la falta de unanimidad que campea en la doctrina y, con ello, la aparente falta de unidad acerca de la concepción del Derecho Tributario desde el punto de vista de su adhesión a una u otra teoría jurídica.

El referido no es un tema menor y ello es así con sólo tener en cuenta la posición adoptada por la doctrina prevaleciente a favor de darle al derecho tributario carácter de disciplina dogmáticamente autónoma, lo que implica reconocerle al legislador tributario la potestad de establecer legalmente definiciones apartadas de las reguladas por el derecho privado, sin detenerse a considerar si mediando la aplicación de las figuras y conceptos jurídicos ya definidos por este último, se podría igualmente obtener el mismo resultado sin violentar principios fundamentales del Derecho tales como la universalidad, unidad y uniformidad, como valores implícitos que emergen de los artículos 75°, inciso 12, y 31° de la Constitución Nacional³. Dichos principios exigen al legislador el puntilloso respeto a la coherencia, la que se hará evidente evitando conceptualizaciones múltiples sobre un mismo instituto jurídico. El reconocimiento extremo de la autonomía dogmática de la disciplina, conspira contra dichos principios y, por lo tanto, con la coherencia que impone la correcta técnica jurídica según la cual no deben existir contradicciones entre sí o con las demás disposiciones normativas ya existentes, o con las normas de su misma jerarquía o superiores.

La aceptación sin límites de la autonomía dogmática, se aproxima bastante a la concepción iuspositivista que concibe únicamente como “derecho” al derecho positivo producido por actos de voluntad del hombre y en el que no tiene cabida la existencia y virtualidad de valores superiores inherentes a la persona humana, incluyendo a los no enumerados por la Constitución. Nos parece ver en la aceptación dogmática a ultranza de la autonomía del derecho tributario una cierta influencia de la teoría positivista del derecho, lo que puede derivar en la conclusión de que el Derecho Tributario es lo que el legislador quiere que sea, sin que para ello deba tener en cuenta un orden de valores superiores al derecho positivo, valores éstos que, para la teoría iusnaturalista, le dan su impronta a esta disciplina jurídica.

Al hilo de nuestra exposición, la aceptación de la múltiple definición jurídica de un mismo hecho económico, una efectuada por el Derecho Privado y la otra por el Derecho Tributario,

³ Artículo 31o.- Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ellas, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales, salvo para la provincia de Buenos Aires, los tratados ratificados después del Pacto de 11 de noviembre de 1859.

Artículo 75o.- Corresponde al Congreso: 12. Dictar los códigos Civil, Comercial, Penal, de Minería, y del Trabajo y Seguridad Social, en cuerpos unificados o separados, sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales, correspondiendo su aplicación a los tribunales federales o provinciales, según que las cosas o las personas cayeren bajo sus respectivas jurisdicciones; y especialmente, leyes generales para toda la Nación sobre naturalización y nacionalidad, con sujeción al principio de nacionalidad natural y por opción en beneficio de la Argentina; así como sobre bancarrotas, sobre falsificación de la moneda corriente y documentos públicos del Estado, y las que requiera el establecimiento del juicio por jurados

implicaría desconocer el “principio implícito” de coherencia que deriva de la universalidad, unidad y uniformidad del Derecho, aprobación ésta que tiene la impronta de la teoría iuspositivista, la cual sólo reconoce los principios o mandatos enumerados en el derecho positivo, es decir en la ley sancionada por el Congreso y rechaza la validez jurídica de principios descubiertos por el hombre a través de la razón, incluyendo aquellos que, aún cuando hubiesen sido aceptados por la sociedad, no se han plasmado aún en normas constitucionales expresas.

3. LA TEORÍA IUSNATURALISTA Y LA CONSTITUCIÓN

A pesar de las deficiencias metodológicas e ideológicas entre los diferentes tipos de iusnaturalismo, que podrían distinguirse en dos grupos, el iusnaturalismo clásico y medieval, de un lado, y el iusnaturalismo moderno, de otro, se advierte en general en el Derecho natural un común denominador, el cual consiste en imponer límites al poder del Estado⁴.

Al decir de Elías Díaz⁵ en el iusnaturalismo ontológico “el Derecho natural aparece como “ser del Derecho”, mientras que en el deontológico, se trata simplemente de un “sistema universal e inmutable de valores” que constituye el “deber ser” del Derecho positivo, y que trascienden el Derecho para insertarse en la Ética.

Siguiendo a Javier Dorado Porras⁶, partiendo de la distinción básica realizada por Norberto Bobbio entre el iuspositivismo y el iusnaturalismo, se advierte que mientras el primero mantiene una tesis monista sobre el concepto de Derecho, el segundo defiende una tesis dualista, al admitir la distinción entre derecho natural y derecho positivo, sosteniendo la supremacía del derecho natural sobre el derecho positivo. El iusnaturalismo no afirma que exista únicamente el derecho natural, sino que existe también el derecho positivo, aunque en una posición de inferioridad con respecto al derecho natural⁷.

Para el Derecho natural el concepto de derecho debe ser definido de manera tal que contenga elementos morales (Alexy, R., “*El concepto y la validez del Derecho*”).

Frente a la teoría de la separación conceptual entre Derecho y Moral, el iusnaturalismo ontológico sostiene la tesis de la vinculación entre Derecho y moral, derivándose de ello que la validez del Derecho positivo está vinculado con la justicia o injusticia del mismo, por cuyo motivo sólo las normas que sean justas, es decir, conformes al Derecho natural, serán auténtico Derecho.

El derecho y la ética están inescindiblemente unidos en la concepción iusnaturalista. El derecho se integra a la ciencia social como disciplina normativa de relaciones empíricas de la vida social, en cuyo escenario debería desterrarse la función opresora del derecho cuando la

⁴ Bobbio, Norberto, *Locke e il diritto naturali*, Giappichelli Ed., Torino, 1963, p. 51.

⁵ Díaz, Elías, “Introducción a la sociología del Derecho natural”, en Kelsen H. Bobbio, N., *Crítica del Derecho Natural, obra citada, ps. 10-1*.

⁶ Porras, Javier D., “*Iusnaturalismo y positivismo jurídico*”, *Una revisión de los argumentos en defensa del iuspositivismo*, Instituto de derechos humanos “Bartolomé de las Casas”, Universidad Carlos III de Madrid, Dykinson, 2004.

⁷ Bobbio, N., “*Jusnaturalismo y positivismo jurídico*”, en ID, *El problema del positivismo jurídico*, obra citada, p. 68.

Oswaldo H. Soler y Asociados

misma se ejecuta con vista a intereses sectoriales predeterminados, por otra más democrática que implique la sujeción a valores superiores con contenido ético.

A través de los siglos, los filósofos han intentado esclarecer si es conforme a la racionalidad humana someterse a la obligación universal representada por los valores morales, y, por tanto, tomar conciencia de la racionalidad existente en el obrar práctico ajustado a esa moral. Se ha pretendido, pues, fundamentar la pretensión de que los valores morales son necesarios y universales. Hallar la razón suficiente de la moral es el objetivo principal que tradicionalmente se ha impuesto la ética.

Las normas morales son aquellas que aceptamos en conciencia y con independencia de que sean o no impuestas por una autoridad.

A pesar de la diversidad de valoraciones, originadas en las distintas necesidades generadas por la diferencia socioeconómica existente entre las heterogéneas comunidades del mundo, y sus diferentes preferencias, y de la influencia de las corporaciones y grupos de poder que bosquejan diferentes ideales de vida, existe siempre una base moral común a la que no deberíamos estar dispuestos a renunciar. El reconocimiento de la dignidad del hombre y sus derechos, es el sustento universal que legitima las iniciativas humanas. Adquiere, así, plena vigencia la afirmación kantiana de que el hombre existe como fin en sí mismo, no sólo como medio de esta o aquella voluntad debiendo, en todas sus acciones, no sólo las dirigidas a sí mismo, sino las dirigidas a los demás hombres, ser considerado al mismo tiempo como fin.

En los Estados de Derecho, el derecho positivo es una expresión que traduce el anhelo de una sociedad política en un momento determinado, exteriorizada por los representantes del pueblo a través de la Constitución y las leyes, de tutelar los derechos de los individuos frente a iniciativas del Estado que puedan afectarlos por razones circunstanciales (ideología política, intereses sectoriales, etc.). En la mira del Derecho está siempre presente la relación del Estado con los particulares como una relación de fuerza, en la que el primero se encuentra en clara ventaja al ostentar el poder y disponer de los medios coactivos para hacerlo efectivo, y que por lo mismo, requiere del ámbito normativo la creación de medios idóneos tendientes a neutralizar distorsiones o excesos en ejercicio de ese poder.

La aplicación de los principios constitucionales, nutre las diversas disciplinas del derecho positivo. En el campo del derecho penal, por ejemplo, el principio de tipicidad de los delitos, se yergue como un valladar en defensa de los particulares, como corolario del principio "nullum crimen sine lege". En tal sentido, la aplicación del principio de "reserva", exige que las conductas prohibidas, generadoras de reproche penal, se encuentren específica y taxativamente individualizadas por la ley penal. Ello para evitar normas genéricas, que bajo el amparo o apelación a principios de naturaleza difusa, como serían los intereses de la nación o el pueblo, de aplicación habitual en regímenes de naturaleza totalitaria, se justifique la imposición de penas en cabeza de los particulares, con una connotación política eminente y en abierta violación a principios que permitan a los ciudadanos conocer en forma concreta las conductas pasibles de sanción penal.

En vista de ello, mediante el dictado de normas positivas procura equilibrar la relación Estado-particulares, tendiendo un manto de protección que evite los abusos de aquél, al imponerle límites que impidan que los derechos fundamentales inherentes a la persona humana resulten lesionados. Para cumplir con tal propósito el Derecho establece límites expresos, precisos e insuperables, que impiden, por ejemplo, el juzgamiento por conductas no tipificadas

Oswaldo H. Soler y Asociados

penalmente, o, con igual propósito, el reconocimiento constitucional de la existencia de otros derechos y garantías no enumerados expresamente por la Constitución y que, como derechos y garantías implícitas, forman parte del Derecho Constitucional con idéntica virtualidad que los que están expresamente reconocidos en la Ley Fundamental.

Nótese que, en todos los casos, campea la noción de la existencia de un orden de valores que goza de supremacía sobre el derecho positivo. Dicho orden de valores se reconoce como modelo del cual éste debe abreviar y al que está subordinado. Dicha subordinación puede manifestarse básicamente de dos maneras: a) a través del reconocimiento de valores superiores inherentes a la naturaleza humana, aunque ellos no hayan merecido una declaración expresa en la Ley Fundamental, que se encuentran en el campo de la Ética y a los que se accede mediante la razón, b) mediante la inclusión manifiesta y ostensible en el derecho positivo de ciertos preceptos dirigidos a proteger y tutelar determinados derechos, los cuales reconocen también su fuente en la naturaleza humana y en los dictados de la Ética, pero que, a diferencia de aquellos, la recta razón ya los ha detectado, reconocido y a través del impulso legislativo, se han plasmado en normas positivas.

Es decir, las normas positivas tienen un fundamento superior que le da al Derecho su impronta. Por campear en un Estado de Derecho el principio de la soberanía del pueblo y la forma republicana de gobierno, los valores éticos constituyen la fuente que tamiza todo el derecho positivo, en tanto preserva y resguarda el interés de los particulares y de la sociedad en su conjunto, sobre cuya base debe construirse el orden normativo regulador de las relaciones sociales. Esto es así, especialmente y fundamentalmente cuando se trata de ordenar la actividad ejecutoria del Estado en zonas de conflicto que afecten a los particulares, que incluyan pretensiones opuestas sobre asuntos en las que éstos se encuentran en un mayor grado de exposición, en el marco de la potestad que aquél ostenta, derivada de la soberanía e influida por la idea de poder.

El ideal de un derecho democrático impone la necesidad de cuestionar la idea de dominación política basada en la arbitrariedad. El derecho sin la fuerza carece de efectividad, pero la fuerza sin el derecho es, lisa y llanamente, opresión. Sin un derecho basado en la ética, el derecho puede transformarse en opresión cuando no tutela o, incluso, por el contrario, atenta, por ejemplo, contra los humildes o los desposeídos.

La evolución histórica del Derecho Constitucional revela que siempre ha estado en la conciencia de los constituyentes la existencia de valores suprapositivos. En efecto, en los albores del advenimiento del Estado de Derecho, la razón humana visualizó y aceptó valores éticos inherentes a la persona humana y luego los incorporó a la Ley Fundamental como derecho positivo. Al mismo tiempo, al reconocer que la plena comprensión de los derechos fundamentales es un proceso en movimiento y que, por lo tanto, a aquella se llega a través de la mente y la razón del hombre, los primeros constitucionalistas prepararon el terreno para darle virtualidad a cualquier otro derecho humano que no hubiese sido receptado al dictarse la primera Constitución, y ello se advierte en nuestra Carta Fundamental en el artículo 33° de su texto al expresar que las declaraciones, derechos y garantías que enumera la Constitución, no serán entendidos como negación de otros derechos y garantías no enumerados, pero que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno.

Con base en esa visión suprapositiva y, por lo tanto, iusnaturalista, la Constitución de 1853 ha podido captar a los derechos sociales, económicos y culturales, sumándolos a los ya reconocidos expresamente por el constituyente, lo que convirtió a nuestra Constitución en una

expresión de constitucionalismo social, como consecuencia de las transformaciones sociales y las valoraciones colectivas ocurridas durante el Siglo XX.

En consecuencia, la idea de imaginarnos un modelo ideal sobre cuya base se construya el sistema jurídico, se presenta como una alternativa válida que posibilita establecer reglas de juego compatibles con una sociedad regida por la ética y en la cual, en todo lo concerniente a la actuación del Estado, no sólo deben preverse en forma expresa los límites a los que éste está sometido en su relación con los particulares con el objeto de tutelar los derechos que a éstos cabe reconocerles, **sino también debe admitirse la existencia y virtualidad de valores superiores inherentes a la persona humana, enumerados o no por la Constitución, que reivindican la libertad, la igualdad y la seguridad, como manifestaciones de la dignidad humana.**

Naturalmente, la validez jurídica de los principios superiores inherentes al hombre no enumerados expresamente por la Constitución, se convierten en “verdades supremas” cuando son descubiertas a través de la razón por el hombre y son aceptadas por la sociedad y aún cuando no se plasmen en normas constitucionales expresas. Esos principios no enumerados pero reconocidos por la sociedad son los denominados derechos fundamentales implícitos, que nuestra Constitución recoge en el artículo 33º de su plexo normativo. Desde este punto de vista, la virtualidad jurídica de los derechos fundamentales inherentes a la persona humana no depende de su reconocimiento expreso a través de normas positivas. Ello es así, aunque luego se incorporen al plexo constitucional y se enumeren en forma taxativa, pues con ello no se hace más que reconocer su eficacia anterior a su inclusión expresa, dado que dichos derechos son preexistentes al propio Estado, por ser inherentes al hombre. Preexiste, pues, una realidad ontológica supraconstitucional integrada por los derechos individuales y sociales que la Constitución reconoce y garantiza pero no crea, pues tales derechos son anteriores al Estado.

En un Estado constitucional democrático, éste se convierte en un instrumento al servicio de la dignidad, de los derechos de la persona humana y del bien común, y son estos derechos fundamentales los que dan base al consenso social y legitiman el accionar del Estado.

4. LOS DERECHOS FUNDAMENTALES Y EL ESTADO DE DERECHO

Si se ve al Estado como un ente al servicio del individuo, observamos que el Estado de Derecho está compuesto por una estructura jurídica que lo organiza y limita mediante la separación de los poderes estatales, la preeminencia de la ley como expresión de la voluntad general y el sometimiento de los actos administrativos a la ley y al control judicial y, además, a través del reconocimiento jurídico de derechos y garantías fundamentales a favor de los ciudadanos.

El auténtico Estado de Derecho es aquél en el cual los derechos fundamentales gozan no sólo de una garantía jurídico-formal sino, además, de una real y efectiva realización material de tales derechos.

El desarrollo doctrinal de los derechos fundamentales precedió históricamente a la formulación teórica del Estado de Derecho, ejerciendo sobre éste una influencia decisiva, constituyéndose en el fundamento que lo caracteriza y define, a tal punto que a dicho Estado se lo identifica, precisamente, con aquellos derechos fundamentales.

Oswaldo H. Soler y Asociados

El Estado de Derecho nace a la manera de un compromiso mediante el cual quedaban tuteladas formalmente una serie de garantías consagradas constitucionalmente, tales como la división de poderes y el principio de legalidad, así como las garantías materiales (libertad, dignidad, privacidad, inviolabilidad de la propiedad, entre otras). Posteriormente se profundiza el compromiso mediante la atribución a los poderes públicos del deber de proveer al bienestar general, proporcionando a los ciudadanos las prestaciones necesarias y los beneficios sociales que permitan el pleno desarrollo de la personalidad, cuestión esta que no ha quedado limitada a la tutela de las libertades tradicionales, sino que se ha extendido a los derechos fundamentales de carácter económico, social y cultural, a través de su expreso reconocimiento constitucional.

Si la ley deber ser el resultado de la recta razón, aquella tiene su fundamento en la moralidad. Sin embargo, si bien la moral es el fundamento necesario de la legalidad, no es suficiente que determinada conducta sea moral para que sea legal o socialmente obligatoria, pues para ello es menester que la acción u omisión sean impuestas por una autoridad competente.

Una sociedad no sólo está regida por normas explícitas, recopiladas en la legislación vigente. En efecto, hay infinidad de reglas implícitas que definen las relaciones interpersonales más allá de lo expresado por el derecho positivo, que tienen que ver con lo que se entiende por buena comunicación entre las personas, y que tipifican las conductas adecuadas en vínculos como los que se dan entre padres e hijos, entre amigos, o entre compañeros de trabajo. Nadie será condenado penalmente por divulgar el secreto que le fue confiado por un amigo cercano, sin embargo, su actitud será digna de reproche por parte de quienes rodean a dicho individuo, generándose así una sanción comunitaria de gran impacto sobre la conciencia del indiscreto.

Sin embargo, en materia de derechos fundamentales es dable preguntarse si éstos necesitan de su consagración legislativa y, más concretamente, de su consagración constitucional, para alcanzar tal virtualidad que permitan gozar de los mismos a los ciudadanos a través de la tutela jurídica que tales derechos le proveen. En este aspecto, nuestra Constitución y la de la mayor parte de los Estados de Derecho reconocen derechos implícitos no enumerados en el plexo constitucional, por entender que éstos nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno.

Teniendo en cuenta que la declaración de derechos del siglo XVIII es la base ideológica sobre la que se construyó el Estado de Derecho, es evidente que las ideas de libertad, dignidad y cualquier otra que tenga en cuenta a los valores inherentes a la persona humana se constituyen en derechos fundamentales, tengan o no consagración legal.

Para San Agustín y otros pensadores cristianos, la ley fundamental, en materia de derechos humanos, debe ser derivada de la ley divina en el sentido de concordar con ella o, al menos, no discrepe con ella. Los que no comparten este criterio claramente teológico pero están inscriptos en la teoría jusnaturalista, aluden a la recta razón para darle sentido a toda ley positiva.

Para los filósofos racionalistas, desde Platón y Aristóteles pasando por Descartes y sus discípulos, por razón se entiende a los primeros principios evidentes e innegables descubiertos por la inteligencia humana. Esto lleva a distinguir al campo de los hechos o del ser, del campo del deber ser.

En el orden moral existen verdades evidentes y universales que no necesitan de una autoridad creada por el hombre que las impongan, pues son impuestas por la misma naturaleza del hombre,

Oswaldo H. Soler y Asociados

y ese conjunto de verdades, principios o normas fundamentales constituyen la ley natural, identificada con los principios de la moralidad.

De acuerdo con el iusnaturalismo deontológico contemporáneo, los derechos humanos se fundamentan en el derecho natural a partir de la idea de la existencia de principios jurídicos suprapositivos, objetivamente válidos, que tienen fundamento en la dignidad de la persona humana. Conforme a ello, el derecho positivo debe adecuarse a los valores superiores derivándose de ello, como señala Passerin D' Entrèves, que el derecho natural aparece como "un conjunto de valores que determinan el carácter del derecho y que determinan su medida"⁸. Así, el derecho positivo queda legitimado por ese conjunto de valores a los que está subordinado. La contemporánea corriente jusnaturalista no sólo le asigna suma importancia a los derechos humanos fundados en la ética y, por lo tanto, concebidos éstos como derechos morales, sino que, "al mismo tiempo ... propugna la exigencia de reconocimiento, protección y garantías jurídicas plenas"⁹.

El reconocimiento de la existencia de principios fundamentales basados en la ley natural y en la naturaleza del hombre, con sustento en la moral, coloca a tales principios en un rango superior al que pueda esperarse del poder coercitivo de la ley. En efecto, sería inadmisibles pensar en que la persona humana no tiene más derechos que los que la sociedad, representada por el órgano legislativo, le confiere. Los derechos fundamentales de la persona son anteriores a toda ley positiva. El hombre es persona por su propia naturaleza y anterior a cualquier sociedad. No es la sociedad la que hace racional al hombre ni ella le confiere la libertad y el raciocinio, pues estos atributos los provee la misma esencia de la naturaleza humana.

El positivismo kantiano, en cambio, devendría en la posibilidad de que el ordenamiento positivo estableciese leyes injustas, con riesgo de destrucción de la sociedad y del propio hombre. Prueba de ello puede advertirse en las sociedades que crean normas legales en su forma pero ilegítimas en su contenido por conculcar derechos fundamentales inherentes a la persona humana, incluso aquellos que han sido reconocidos explícitamente por la Constitución, con el consiguiente deterioro de la moralidad.

Nuestra Constitución no sólo reconoce derechos explícitamente descritos en su plexo normativo, sino también derechos implícitos inherentes a la persona humana, anteriores y preexistentes a la Ley Suprema, por cuya razón el positivismo voluntarista según el cual los derechos son los que el Estado dicen que son, no está en la esencia de nuestra Carta fundamental.

La interpretación integradora, como método interpretativo tendiente a colmar los vacíos de la ley, habrá de orientar la tarea del intérprete en punto a descubrir y reconocer los derechos que, aún careciendo de su recepción legal, tienen virtualidad como valor superior sobre la base de su naturaleza, sus fines y las razones históricas que las explican y fundamentan. Se trata, pues, de optimizar la convivencia social y el logro del desarrollo integral del ser humano, maximizando el plexo de derechos y garantías de la persona humana. Así es como se cumple la función promocional del derecho, al decir de Humberto Nogueira Alcalá, quien recuerda a Norberto Bobbio cuando señala que el derecho debe promover condiciones más humanas de vida removiendo obstáculos para hacer efectivas la dignidad de la persona, la libertad y la igualdad,

⁸ Passerin D' Entrèves, "El Derecho natural", Crítica del derecho natural, Madrid, Taurus 1966 ps.197 y198.

⁹ Fernández Eusebio, Teoría de la justicia y derechos humanos, Madrid, Debate, 1991, p. 109.

Oswaldo H. Soler y Asociados

con miras a la plenitud del ejercicio de los derechos, función promocional reconocida constitucionalmente.

Sostiene el autor citado en primer lugar que *la labor interpretativa constitucional requiere de una reconstrucción de todo el contenido que establece el complejo normativo de la Constitución; la lectura e interpretación de todo precepto de la carta fundamental debe ser hecho en su contexto, teniendo en consideración los principios, valores, fines y razón histórica del ordenamiento constitucional, lo que le da al juez constitucional, un espacio significativo de movilidad interpretativa e integradora que convierte al juez en protagonista activo y creador, que realiza la mediación entre la Constitución y la situación específica*¹⁰.

La declaración de derechos del siglo XVIII se constituyó, según vimos, en la base sobre la cual se edificó el Estado de Derecho y se desarrolló previamente como reacción al poder ilimitado y arbitrario del Príncipe. En la base del reconocimiento constitucional de esos derechos subyace la intención de que éstos representen un valladar al poder del Estado y, al mismo tiempo, la de garantizar el goce pleno de la libertad individual y el disfrute de todos los derechos inherentes a la persona humana.

He aquí una diferencia fundamental entre la moral como directriz con efecto vinculante en punto a la relación del Estado con los ciudadanos y esa misma moral como pauta en el derecho privado. En efecto, en este último caso, el espejo moral debe necesariamente explicitarse por el ordenamiento positivo de derecho privado para ostentar, por acción u omisión, virtualidad jurídica suficiente para considerarla de cumplimiento obligatorio y, por lo tanto, que su incumplimiento atraiga consecuencias penales para el infractor. En cambio, si dicha pauta no ha tenido consagración legislativa sólo debe tomarse como mandato ético, y su desconocimiento por el infractor deviene únicamente en el reproche social, pero sin consecuencias penales. En derecho privado la moral es una condición necesaria pero no suficiente.

En cambio, la relación entre el Estado y los particulares siempre debe estar regida por la moral. La ética debe ser respetada tanto por el Estado como por los particulares y, sobre la base de ello, los dictados de la moral han de ser la fuente de la que debe nutrirse aquella relación. En el Derecho Público el mandato ético no necesita de consagración legislativa para ser de cumplimiento obligatorio y su incumplimiento conlleva al reproche por ilegitimidad. Es por ello que los derechos fundamentales, anteriores a la creación del Estado de Derecho, basados en la moral, tienen plena virtualidad, tanto aquellos explícitamente enumerados por la Constitución cuanto los no enumerados, en lo atinente a los derechos inherentes al hombre, comenzando por la libertad, siguiendo por la igualdad, la seguridad jurídica, la solidaridad, entre otros, reconociéndoseles a esos derechos fundamentales la función de crear y mantener las condiciones esenciales que posibiliten y aseguren el desarrollo de la vida del hombre en condiciones compatibles con la dignidad humana.

Sólo puede atribuirse la condición de auténtico derecho a las normas justas, entendiéndose por tales a las que están identificadas con el Derecho natural. Es decir, la validez del Derecho positivo está vinculada a su sometimiento a los derechos inherentes a la persona humana. Los Estados de Derecho son una manifestación del anhelo de la comunidad política de tutelar los derechos individuales frente a circunstanciales agresiones del Estado.

¹⁰ Humberto Nogueira Alcalá, "Los derechos humanos en el derecho constitucional y su relación con el derecho convencional internacional", pág 95.

En síntesis, tiene plena virtualidad la existencia de un orden de valores éticos a los cuales debe subordinarse el derecho positivo y el propio Estado a partir del Contrato Social plasmado en las Cartas Fundamentales de los Estados de Derecho, que comporta el compromiso de legislar, en forma general, para el logro de la felicidad pública, y, al mismo tiempo, el deber de garantizar, someterse y respetar los derechos fundamentales que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno.

5. LEGALIDAD Y LEGITIMIDAD

La legalidad y la legitimidad surgen del Estado de Derecho, entendiéndose por "legalidad" la estricta aplicación de la ley, en tanto y en cuanto ella haya sido sancionada mediante los procedimientos establecidos en la Constitución, adquiriendo así, absoluta relevancia, la "forma" en que la ley fue aprobada. Las "formas legales" en general comprenden tanto a la ley como acto emanado de la legislatura, cuanto a los decretos, resoluciones gubernamentales o sentencias del poder judicial, entre otros.

La sanción de una ley formal, es decir, la emanada de la Legislatura, no es indicio de "legitimidad". El precepto normativo plasmado en ella será legal si se cumplen los procedimientos formales que la Constitución prevé para su sanción; pero la legitimidad es otra cosa.

La legalidad tiene que ver con la forma empleada para crear la norma, en cambio la "legitimidad" la encontraremos en el fondo o en la esencia del precepto normativo.

La legitimidad depende de criterios valorativos "éticos" que conducen a la noción de "justicia" en un sentido universal y permanente y a la que, desde el punto de vista axiomático, se la ha ubicado por encima de la ley positiva.

La legitimidad también depende de la aceptación social, es decir, de la conciencia colectiva que tenga la sociedad acerca de los valores éticos a los cuales está dispuesta a someterse.

Para Agenor González Valencia¹¹ la legalidad es, *el cuerpo de normas que constituye el sistema positivo de un país y la legitimidad es el conjunto de principios éticos sustentados en el consenso mayoritario de un pueblo. Lo primero tiene que ver más con las formas; lo segundo, con el fondo, o sea, lo substancial del sistema jurídico. No siempre son coincidentes, pero deberían serlo, aunque ambos conceptos se compenetran e interactúan entre sí.*

Agrega el autor citado: *La ley, para ser legal, necesita de vigencia normológica, pero para ser legítima urge además de vigencia sociológica. Una ley sin vigencia sociológica es expresión de arbitrariedad, es abuso de poder, vulnera el Estado de Derecho y, en ocasiones, se convierte en terreno baldío.*

La legalidad está más en sintonía con el iuspositivismo de Kelsen para quien esta teoría jurídica concibe únicamente como "derecho" al derecho positivo, esto es, al derecho producido por actos de voluntad del hombre.

¹¹ Agenor González Valencia "Legalidad y Legitimidad" en La Verdad del Sureste, Mexico (disponible en <http://www.la-verdad.com.mx/legalidad-y-legitimidad-33850.html>)

Oswaldo H. Soler y Asociados

La legitimidad, por su parte, guarda estrecha relación con la teoría iusnaturalista la que reconoce la supremacía del derecho natural sobre el derecho positivo. El iusnaturalismo no afirma que exista únicamente el derecho natural, sino que existe también el derecho positivo, aunque en una posición de inferioridad con respecto al derecho natural¹².

La legitimidad, de acuerdo con la teoría iusnaturalista, corresponde al mundo de los valores. Esta concepción iusnaturalista es la que ha adoptado nuestra Constitución Nacional.

Como sostiene Agenor González Valencia¹³ *la ruptura de la legalidad y por supuesto la falta de legitimidad de un acto de autoridad es lo que jurídicamente se le da el nombre de "arbitrariedad". Es decir: cualquier acto de autoridad violatorio del orden jurídico por quien dispone de autoridad es un acto arbitrario, que vulnera no sólo lo legal, sino también el sentimiento ético- social (legitimidad). Una interpretación torcida de la ley o acciones de autoridad al margen de ella, son actos arbitrarios, ilegales e ilegítimos.*

Un acto de gobierno es legal cuando se ha hecho de conformidad con las leyes vigentes y es legítimo cuando guarda relación con la ética y la moral, es decir, cuando se ajusta a los valores y principios morales de la justicia, valores y principios estos recogidos por la Constitución y que integran el elenco de derechos y garantías que amparan a los administrados.

6. PALABRAS FINALES

La teoría tributaria debe estudiarse desde diferentes disciplinas jurídicas con autonomía didáctica, pero entroncadas todas ellas a partir de una raíz común que les da la impronta de unidad y uniformidad. Esa raíz o fuente que las aglutina interdisciplinariamente y le impone su marca indeleble guiando el resultado de sus afirmaciones académicas, es la Constitución Nacional como expresión escrita de principios fundamentales que nutren a todas las leyes e instituciones jurídicas de la Nación.

En dicho contexto, cabe reconocer la supremacía constitucional como elemento real de poder que debe regir en el país por ser la Constitución la expresión escrita de principios arraigados en la voluntad del pueblo.

Sin embargo, son innumerables los desbordes en los que incurre el Poder Público cuando a contrapelo del orden constitucional y de los principios que consagra la Ley Fundamental, sanciona normas legales en su forma, pero ilegítimas en substancia y contenido o cuando desde la Administración Pública Fiscal se adoptan conductas que violan derechos fundamentales que tutelan al administrado.

El Estado de Derecho es un ente al servicio de los individuos y está compuesto por una estructura jurídica que lo organiza y limita mediante la separación de los poderes estatales, la preeminencia de la ley como expresión de la voluntad general y el sometimiento de los actos administrativos a la ley y al control judicial y, además, a través del reconocimiento jurídico de derechos y garantías fundamentales a favor de los ciudadanos.

¹² Bobbio, N., *"Jusnaturalismo y positivismo jurídico"*, en ID, *El problema del positivismo jurídico*, obra citada, p. 68.

¹³ Op. Cit. nota 4.

Oswaldo H. Soler y Asociados

De estos derechos humanos fundamentales derivan, precisamente, los principios de la imposición, tanto aquellos relacionados con el hecho imponible y con la obligación tributaria que de él deriva, cuanto con los demás principios fundamentales, los cuales, con idéntica jerarquía jurídica, establecen un sistema de valores que adquieren virtualidad a partir del nacimiento de dicha obligación por imperio de la relación jurídica nacida entre el Estado y los particulares. Todos los principios fundamentales de rango constitucional tienen la común condición de nacer del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno y de constituirse en legítimas barreras que establecen límites a la potestad tributaria estatal. En otras palabras, toda la teoría de la tributación estudiada dentro del Derecho Tributario tiene raigambre constitucional.

A partir del advenimiento del Estado de Derecho, la Potestad Tributaria ha dejado de ser discrecional e ilimitada para convertirse en una facultad reglada y condicionada a los principios reconocidos por la Constitución que fundamentan el ordenamiento jurídico, dependiendo la eficacia jurídica del ejercicio de dicha potestad de su encuadramiento y sometimiento a las disposiciones constitucionales.

Desde el punto de vista del denominado Derecho Tributario Sustancial, sus institutos jurídicos provienen de la Constitución y del desarrollo científico que la doctrina y la jurisprudencia judicial han realizado con base en los mandatos constitucionales; el denominado Derecho Tributario Administrativo consiste en la adaptación a nuestra disciplina de las definiciones desarrolladas en el Derecho Administrativo y, por su parte, el Derecho Tributario Penal recoge los institutos generales de la teoría del delito contruidos por el Derecho Penal, aunque en ambos casos, tales definiciones e institutos son meras adaptaciones de los principios fundamentales reconocidos constitucionalmente, especialmente en lo atinente a los Derechos y Garantías individuales, conocidas genéricamente con la denominación usual de Derechos Humanos.

Los derechos fundamentales son definitivos e inalterables y solo admiten un desarrollo positivo mediante su crecimiento, pero nunca un retroceso.

El proceso histórico del siglo XX y lo que va del XXI nos muestra una tendencia generalizada proclive a la expansión administrativa y al avance del derecho administrativo en desmedro del derecho civil que, por lo usual, prácticamente se ha transformado en norma. En nuestro país, en materia tributaria, se ha ido poco a poco 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. Este fenómeno se observa tanto en el ámbito legislativo cuanto en la esfera de actuación del Poder Ejecutivo.

Las conductas que se apartan del derecho constitucional formal suelen ser violatorias de sus mandatos, en cuyo caso la constitución escrita se ve privada de vigencia actual. Sin embargo dichas conductas infractoras no tienen validez jurídica pues subsiste la norma constitucional escrita, manteniendo ésta su capacidad de recuperar vigencia sociológica como derecho positivo cuando ocurra el desplazamiento de la conducta infractora a través del control de constitucionalidad a cargo del Poder Judicial.

Cabe reconocerle a la teoría de la tributación, que se ocupa de los institutos fundamentales de la disciplina, un lugar esencial para desentrañar el ancho e inagotable escenario de la

Oswaldo H. Soler y Asociados

aplicación de la cuestión fiscal. En efecto, el acertado juicio acerca de la dilucidación de las normas que prescriben determinados comportamientos, siempre habrá de basarse en los cimientos académicos que les dan a las mismas el fundamento jurídico que las justifican y legitiman.

En otras palabras, frente al dictado del precepto normativo, la cuestión no se limita a dilucidar el alcance del mismo desde el punto de vista de cómo éste debe interpretarse a la luz de su exposición gramatical apegada a sus expresiones idiomáticas o a las palabras empleadas en la elaboración del precepto sino, además y fundamentalmente, con base en si el mismo ha sido pensado y descrito respetando la interpretación que de los principios fundamentales ha desarrollado la doctrina, la que para su elaboración ha debido tener en cuenta los mandatos constitucionales y, principalmente, aquellos que integran la parte dogmática de la Carta Fundamental, entre los cuales se cuentan los Derechos y Garantías que amparan a los administrados en su relación con el Estado, dado que las normas tributarias van dirigidas, precisamente, a imponer deberes y obligaciones en cabeza de los primeros creando relaciones jurídicas en las que, por un lado se encuentra el Estado y, por el otro los particulares en su condición de contribuyentes o responsables del cumplimiento de las obligaciones y deberes fiscales. Relación esta en la que no debe estar presente la idea de poder sino la de derecho.

No basta, pues, que un mandato emane formalmente del órgano competente para darle validez jurídica, sino que es necesario, además, que su sustancia esté legitimada.

La idea de justicia implica la referencia a un orden previo que estructura la coexistencia de cada uno con los demás, y es por ello que la aprehensión y propagación de los principios fundamentales debe convertirse en un instrumento vital para hacer realidad la premisa que manda que el sometimiento al derecho es el punto de partida de una armoniosa convivencia social.

Es la Constitución la que encuadra y delimita el Derecho Tributario, estableciendo las bases sobre las cuales éste debe sustentarse. Es por ello que, en materia tributaria, toda acción, conducta o actividad debe conformarse absolutamente al mandato constitucional. Adviértase, en efecto, que cualquier iniciativa adoptada por el Estado en esta materia, ya sea a través de leyes, decretos, resoluciones o disposiciones infraconstitucionales de cualquier tipo, origina el nacimiento de diferentes vínculos jurídicos reveladores de derechos a favor de los entes públicos, lo que ha impulsado al Constituyente a establecer, en la cima de la pirámide jurídica, parámetros fundamentales a los cuales debe subordinarse la actividad soberana del Estado en resguardo de los derechos y libertades de los particulares involucrados en esas relaciones jurídicas.

La Constitución condiciona al Derecho de tal manera que no se concibe al ordenamiento jurídico sino como aquél en que las normas en sentido material y formal estén acordes con las prescripciones constitucionales que le dan significado y delimitación a dicho ordenamiento, excluyendo la posibilidad de que éste último esté integrado o formen parte de él disposiciones que la contradigan. Por lo tanto, la eficacia jurídica de dichas normas depende del sometimiento a los mandatos constitucionales, de modo tal que las iniciativas del Estado se compatibilicen con los derechos fundamentales que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno reconocidos constitucionalmente en beneficio de los ciudadanos, en un contexto en el cual cada derecho pueda ejercerse libremente en armonía con los demás derechos y bienes constitucionales.

Oswaldo H. Soler y Asociados

El ideal de un derecho democrático impone la necesidad de cuestionar la idea de dominación política basada en la arbitrariedad. El derecho sin la fuerza carece de efectividad, pero la fuerza sin el derecho es, lisa y llanamente, opresión.

Si, por un lado, los ciudadanos tienen el deber jurídico de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y de colaborar con la Administración en el desarrollo de su actividad de contralor, y, por ello, están sometidos al cumplimiento de deberes materiales y formales que, de algún modo restringen el ámbito jurídico de sus derechos, por el otro, el deber de colaboración que pesa en cabeza de los administrados reconoce las limitaciones impuestas por los principios fundamentales de rango constitucional que los amparan, lo cual se traduce en restricciones materiales y formales al poder tributario del Estado derivadas, precisamente, de la protección y garantía que la Constitución ha previsto a favor de los administrados.

La preeminencia y predominio constitucional radica en que la Constitución es la expresión escrita de principios arraigados en la voluntad del pueblo forjados por un poder constituyente, constituyéndose esa voluntad en el elemento real de poder que debe regir en el país.

Pero ese poder se vuelve inoperante e inocuo cuando la Legislatura, integrada por los representantes genuinos del pueblo, desconociendo el mandato popular y a contrapelo del orden constitucional y de los principios liminares que consagra la misma Ley Fundamental, sanciona normas legales en su forma, pero ilegítimas en su substancia y contenido, o cuando la Administración Tributaria dicta decretos o normas de inferior rango o actúa, incurriendo en el mismo vicio.

Cuando el poder político se impone por medio de la fuerza de su organización, aprovechándose de la falta de coordinación y de organización de la voluntad popular, la cual carece de esos instrumentos de poder organizado, se impone la existencia de un sistema garantista dirigido a la defensa de la constitución y al control amplio de constitucionalidad, el cual, en la Argentina está a cargo del Poder Judicial. Sólo así la supremacía constitucional resultará eficaz,

La buena conducta constitucional es aquella que se encuentra consustanciada con la conciencia colectiva del pueblo, la que enarbola la bandera republicana de gobierno y defiende las ideas de garantizar la libertad y la honra de los ciudadanos y, como consecuencia de ello, con la Constitución que nos rige en la actualidad desde el año 1853, con algunas reformas que no afectaron negativamente los derechos y garantías de los ciudadanos y que, por el contrario, han extendido su protección a los derechos fundamentales de carácter económico, social y cultural, a través de su expreso reconocimiento constitucional.

Finalmente, la existencia de un orden de valores éticos a los cuales debe subordinarse el derecho positivo y el propio Estado a partir del Contrato Social plasmado en las Cartas Fundamentales de los Estados de Derecho, conlleva el compromiso de legislar, en forma general, para el logro de la felicidad pública, y, al mismo tiempo, el deber de garantizar, someterse y respetar los derechos fundamentales que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno.

Buenos Aires, 15 de Septiembre de 2020