

La seguridad jurídica en el Derecho Tributario

Entrevista a Geraldo Ataliba.

Desde el día 5 hasta el 10 de setiembre de 1993 se llevaron a cabo, en nuestra ciudad capital, las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, organizadas por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) y en las cuales se reunió una serie de especialistas en materia tributaria provenientes de gran parte de los países de Latinoamérica, así como de Portugal, España e Italia.

IUS ET VERITAS pudo estar presente en tan importante evento internacional.

Con ocasión de la realización de dichas Jornadas, nos fue posible conversar con el doctor Geraldo Ataliba, uno de los más renombrados especialistas en el campo tributario y cuya obra "Hipótesis de incidencia tributaria" es lectura obligatoria en esta rama del Derecho. El doctor Ataliba es, además, profesor de Derecho Tributario de la Universidad Católica de Sao Paulo y de Derecho Público de la Universidad de Sao Paulo.

Nos es especialmente grato ofrecerles esta entrevista, por cuanto el doctor Ataliba era el único miembro de nuestro Comité Consultivo Internacional que no había podido estar presente en nuestras páginas hasta el momento.

El tema tratado es el de la seguridad jurídica en materia tributaria, que fuera uno de los temas más debatidos en las Jornadas antes mencionadas.

La presente entrevista fue realizada y editada por Juan Luis Hernández Gazzo, miembro de nuestra revista.

Doctor Ataliba, ¿qué es la seguridad jurídica en materia tributaria, un derecho, un principio, un sobrederecho?, ¿cómo la calificaría usted?

Como un gran principio trascendental, que está por sobre todos los demás. Tiene una importancia tan grande que asegura la vigencia y eficacia de los demás principios; por lo tanto, se puede decir que con la realización de los demás principios se crea un clima de seguridad jurídica.

¿Cuál cree usted que es la relación entre la seguridad jurídica y los principios tributarios constitucionales?

Bueno, la seguridad jurídica es un clima, una aspiración, un ideal, y es también una situación que se

vive o que no se vive de acuerdo a la actuación del Estado, de sus órganos y de las personas; todo esto genera un clima, un ambiente, una situación de seguridad. Este conjunto de cosas se obtiene respetando y observando los principios constitucionales en general, y específicamente, los tributarios.

¿Cuál es la importancia de la seguridad jurídica en materia tributaria? ¿Considera usted que es mayor que en otras ramas del Derecho?

No creo que pueda haber seguridad jurídica en una rama y no en otra, porque es un clima general; todo el Estado se comporta de una manera constitucional, legal, todos los agentes públicos -es decir, los agentes políticos, administrativos, policiales- y toda la sociedad se comporta de acuerdo a las normas del Derecho y a las exigencias de los principios jurídicos adoptados. En-

tonces, hay un clima de seguridad que sirve para todos, para cualquier materia y, por ende, también para el Derecho Tributario. Por lo tanto, es imposible decir que hay seguridad en otras ramas y no en materia tributaria, y a la inversa.

La verdadera importancia de todo esto está en lo siguiente: hay capitalistas latinoamericanos que tienen dinero, la mayoría de las veces representados por dólares, que están escondidos en su casa, en el bolsillo, o que están guardados en cajas en los bancos o donde sea, fuera de su país, en Miami o en otros sitios. Son muchos miles de millones de dólares de ciudadanos latinoamericanos que están por ahí, por el mundo o están guardados; es decir, no están invertidos en la producción, en el desarrollo económico, en el crecimiento nacional, en la creación de empleo; en consecuencia, están estériles para el país.

Entonces, cabe preguntar ¿por qué todos los latinoamericanos que tienen alguna cosa compran dólares, esconden sus dólares, esterilizan sus dólares, hacen depósitos o los guardan afuera? Por una sola razón: porque no hay seguridad jurídica en Latinoamérica. Las personas no tienen la seguridad de que el Estado va a respetar su propiedad, no tienen la seguridad de que si crean una empresa y hacen inversiones en una empresa, ésta va a ser tratada con legalidad, lealtad y espíritu jurídico por el Estado. Tienen miedo, un miedo basado en la realidad, en la experiencia de que el Ejecutivo o el Legislativo o ambos van a hacer tonterías no respetando sus derechos, cambiando contratos, sacando valor a la moneda u otras cosas, y tampoco se tiene ninguna seguridad de que el Poder Judicial va a detener esto.

“... existe un clima de inseguridad que es generalizado en Latinoamérica; si no hay seguridad la gente no hace inversiones y entonces compra dólares, esteriliza sus dólares o los manda para afuera”

En consecuencia, existe un clima de inseguridad que es generalizado en Latinoamérica; si no hay seguridad la gente no hace inversiones y entonces

compra dólares, esteriliza sus dólares o los manda para afuera. Así pues, hay muchos millones de dólares de latinoamericanos que están contribuyendo al desarrollo económico de Estados Unidos, Italia, Francia, Alemania, Suiza y que sé más, ¿no es verdad?

La pregunta es ¿cómo hacer que la gente vuelva a traer sus dólares que están por ahí e invierta en su país, en la generación de empleo, en el desarrollo nacional? La verdad es que parece, según muchos economistas, que no hace falta traer inversiones extranjeras, basta que los nacionales inviertan lo que tienen. En ese sentido, Latinoamérica no es dependiente de los extranjeros, como lo es gran parte de Africa. Latinoamérica depende sólo de sí misma, de su gente, de su pueblo. Su pueblo no confía en las instituciones, en el sistema, ¿no es verdad?, entonces, sucede este fenómeno desgraciado.

La solución para toda Latinoamérica no pasa por las manos de los economistas o de los técnicos sino de los juristas, porque para que haya seguridad jurídica hace falta que se cree una conciencia jurídica, las personas necesariamente tienen que tener una conciencia jurídica, saber que hay que respetar el Derecho. Los jueces tienen que saber que deben ejercer su función, a despecho del gobierno o del legislador. El legislador tiene que saber obedecer la Constitución y el Ejecutivo tiene que saber que es limitado y tiene que limitarse, y todos tienen que saber que hay que respetar las inversiones que las personas hacen, que las empresas hacen, porque esto es lo que produce el desarrollo. Entonces de lo que hay que tener conciencia, es que esto no depende de otros países, no depende de otros gobiernos y no depende de los economistas o los técnicos, depende de los juristas, porque para que se cree una conciencia jurídica sólo los que conocen el Derecho pueden crear esa conciencia, por la educación, la difusión de ideas, la predicación y por todo lo que es nuestra función.

¿Qué opina usted de la regla *solve et repete*, “pagar antes de reclamar”?

Es inconstitucional de acuerdo a los principios que caracterizan el Estado de Derecho. El ciudadano tiene derecho a discutir sus deudas, cualesquiera que sean, como las deudas que tiene con el Estado. Entonces, si se exige que pague para después discutir, se establece una desigualdad entre el Fisco y el contribuyente; pero lo más grave está en que esto también implica una violación al principio de igualdad, porque los que tengan plata podrán discutir y lograr un juicio favorable, y los que no tienen plata no podrán discutir y entonces serán ejecutados en sus bienes. Por lo tanto, esto es una discriminación que favorece a los que tienen

más, y por eso es que en el mundo civilizado ya no se aplica.

¿Cuál es la importancia del Poder Judicial en materia tributaria?

Importancia total, porque no basta que la Constitución diga una cosa, que la ley establezca una cosa, hace falta que haya un órgano que sea imparcial e independiente, que establezca para el caso concreto cuál es la ley aplicable y que garantice su aplicación.

Si no hay un Poder Judicial que contenga al Estado, la experiencia de la humanidad es el abuso del Estado, que cada vez quiere más plata; entonces no hay límite si no hay Poder Judicial. Es, pues, total su importancia.

¿Cree que es vital la especialización de los jueces en materia tributaria, dada la complejidad que muchos le imputan a ésta?

Mire, lo que importa no son tanto las leyes, sino los principios constitucionales, las reglas constitucionales, y esto todo juez tiene que saberlo.

El juez es, por así decirlo, el gran sacerdote de la Constitución, tiene que conocer la Constitución, su contenido, su sentido, el alcance de los principios y de las normas constitucionales. No hace falta, a mi juicio, que sepa Derecho Tributario sino que conozca Derecho Constitucional. Porque si él conoce Derecho Constitucional, viene el contribuyente e invoca la aplicación de los principios constitucionales, y es suficiente que los conozca para, en la mayoría de las veces, solucionar un caso.

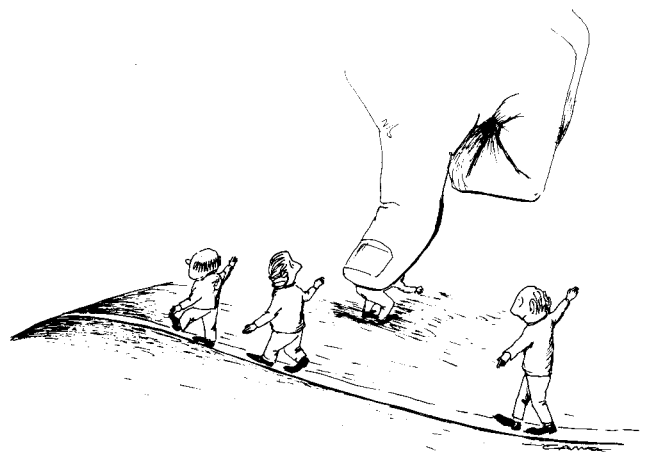
Me parece que generalmente lo que pasa es que la ley es inconstitucional o el acto administrativo es ilegal, y entonces es una cuestión bastante sencilla, hay que conocer la técnica jurídica o general del Derecho, pero de acuerdo a los principios del Derecho Público que son distintos a los del Derecho Privado. Por ende, no creo que sea necesario que los jueces conozcan Derecho Tributario, es necesario que los jueces conozcan Derecho.

Algunos dicen que la jurisprudencia no debe ser obligatoria en materia tributaria, porque atentaría contra la seguridad jurídica. ¿Qué opina usted de esto?

Creo que sólo puede haber jurisprudencia obligatoria cuando haya sido establecida muy firmemente y de manera reiterada por el tribunal máximo. No cualquier secuencia de decisiones en un sentido

tiene que ser respetada como si fuera una norma. Los tribunales pueden equivocarse; una tesis equivocada puede prevalecer por algún tiempo, pero hay que mantener la libertad de los jueces para cambiar esto. El progreso jurídico de la humanidad se debió siempre a la posibilidad de los jueces de cambiar la jurisprudencia.

Ahora, si se hace obligatoria, entonces ya se paralizan las cosas, se impide el progreso y ya no se pueden establecer correcciones de las equivocaciones; recordemos que aun los tribunales más altos pueden equivocarse. En consecuencia, hacer que sea obligatoria es malo, es paralizar el posible progreso de la humanidad.



Doctor, en materia de consultas a la administración tributaria, ¿considera usted que deben tener un carácter vinculante?

La consulta tiene que ser vinculante para la administración, es decir, después que la administración dijo que su interpretación es "x", ésta tiene que aceptar esto, lo tiene que respetar y entonces queda vinculada a su respuesta; de lo contrario, esto es un juego.

¿Qué sucedería en el caso que la administración tributaria se equivoque al responder a la consulta? Es decir, cuando es muy claro que el contribuyente tiene que pagar y la Administración le dice: "usted no tiene que pagar".

Entonces, allí el contribuyente tiene la respuesta a su consulta y sea correcta o no, puede ir al

Poder Judicial -en el supuesto que el Fisco le exija posteriormente el pago-, presentar sus razones, su tesis y el Poder Judicial tiene que decir la última palabra.

La Administración está vinculada a lo que dice y el contribuyente sólo está vinculado a la ley. Si la interpretación del contribuyente es distinta a la de la Administración, entonces tiene que llevar el asunto al Poder Judicial. El Poder Judicial, entonces, confrontará las opiniones dentro del proceso y dirá cuál es la decisión correcta.

“... sólo puede haber jurisprudencia obligatoria cuando haya sido establecida muy firmemente y de manera reiterada por el tribunal máximo (...) si se hace obligatoria (...) se impide el progreso (...) recordemos que aun los tribunales más altos pueden equivocarse”

Si el Poder Judicial finalmente dijera “usted tiene que pagar, pese a que la consulta le dijo que no”, ¿tendría que pagar el contribuyente multa por la mora en el pago durante ese periodo, entre la consulta y ...

Allí hay que establecer una distinción si hubo total buena fe del contribuyente, si la cuestión era una cuestión controvertida -y hay muchas que lo son-, en las que hay muchas opiniones, sean judiciales o administrativas, que no concuerdan. Entonces, en este caso, la duda tiene que favorecer al contribuyente. Un contribuyente que tiene una duda justificada no puede ser sancionado por ésta.

Ahora bien, existen varias cuestiones que ya están establecidas, que ya se sabe que no se discuten; entonces, en estos casos puede que, si la decisión final es contraria al contribuyente, éste se vea obligado a pagar los recargos inherentes a toda deuda tributaria. Esto es una cosa que depende mucho de la jurisprudencia y del legislador.

¿Qué importancia considera usted que tiene la claridad de la norma tributaria? Se ha debatido mucho sobre que las normas tributarias son las más complicadas o las de más complicada redacción dentro del Derecho. ¿Qué opina usted de esto?

Bueno, que sería muy bueno, sería excelente reducir la burocracia, lo que es difícil, porque hay mucha burocracia en los países más desarrollados, más adelantados. La excesiva burocracia hace que haya una multiplicidad de normas y complicaciones. Es una pena.

Ahora, lo más importante no es que una norma esté mal o bien redactada: la buena redacción es un ideal muy difícil de lograr. Lo importante es que los jueces conozcan los principios, porque con los principios se resuelven todos los problemas. Y los jueces tienen que tener un buen conocimiento de los principios, y entonces sacarán soluciones, sean las normas simples o complicadas.

Se ha dicho que en materia tributaria debería existir una derogación expresa de las normas, y no esa famosa cláusula “deróguese todo lo que va en contra de la presente norma”. Muchos dicen que no es posible la derogación expresa por la complejidad, por la jungla de normas que existen en el ordenamiento tributario. ¿Qué opina usted de estas posturas en relación con la seguridad jurídica?

Es imposible, no es ni siquiera deseable la derogación expresa; saber qué normas están derogadas es una cuestión de interpretación, y la interpretación tienen que hacerla los jueces. Nosotros, los abogados, los juristas, podemos aconsejar a los jueces, pero la decisión viene de la autoridad del juez. Es él quien va a decidir cuál es la interpretación correcta y cuáles han sido las normas que fueron derogadas. Por consiguiente, volvemos al mismo punto: los jueces tienen que conocer, no las ramas del Derecho, sino la ciencia y la técnica del Derecho, así como los principios jurídicos generales.

Algunos hablan de simplificación en materia tributaria, de reducción del número de tributos. Sin embargo, frente a ello algunos opinan que la reducción extrema, hablar de tres o cuatro tributos en total, hace un sistema injusto. ¿Cuál es su posición al respecto?

Sí, ello originaría un sistema injusto. Opino que deben haber muchos tributos, no centenares, no complicar las cosas, pero hay que cubrir la actividad económica de las empresas, de las personas físicas, de los profesionales, de los tipos de actividades que son muy distintos -la actividad pesquera es diferente a la actividad minera, que a su

vez es distinta de los servicios, etc.-. Hay que ver la precisión de los hechos imponibles, comprendiendo los hechos de contenido económico, los más generales que haya. Entonces, excesiva simplificación es injusticia, así como también es injusticia una excesiva abundancia. Hay que optar por una posición equilibrada.²⁴