

EL HECHO COMO FUENTE DE REGULACIÓN DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

*Andrea Amatucci **

*Traducción de Hernando Barreto Ardila ***

Sumario: Presentación. 1. Procedimiento y realismo integrantes del objeto de la ley tributaria. 2. Efectividad y sujeción al hecho concreto. 3. Proporcionalidad como expresión de necesidad y racionalidad. 4. Certeza del derecho y buena fe. 5. Condiciones de legitimidad de la simplificación del procedimiento. 6. Métodos simplificados.

Presentación. Sea lo primero señalar que es en verdad importante y destacado el esfuerzo del profesor Amatucci por dotar a la ley tributaria y a la administración de finanzas del Estado, de elementos axiológicos que van más allá del simple dato normativo.

Comúnmente, los procedimientos tributarios dependen de meros elementos objetivos que se evalúan con absoluta separación de los elementos subjetivos del contribuyente, situación que en muchas oportunidades conducen a injusticias en los casos particulares, injusticias que no responden a un criterio subjetivo de quien las evalúa o las soporta, sino a la noción contemporánea de justicia, esto es, el respeto irrestricto por el núcleo fundamental de los derechos fundamentales de las personas.

* Profesor del Doctorado en Derecho Tributario que desarrolla la Universidad de Salamanca - Red Alfa, con sede en la Universidad de La Sabana. El traductor es Abogado de la Universidad Externado de Colombia. Especialista en Derecho Penal y Criminología, y Magíster en Ciencias Penales y Criminológicas de la misma Universidad. Especialista en Derechos Humanos de la ESAP y especialista en Derechos Humanos de la Universidad Complutense de Madrid.

** El traductor es profesor de derecho penal en la Universidad Externado de Colombia y Magistrado Auxiliar de la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia.

Así pues, resulta frecuente que con ocasión de los procedimientos tributarios se argumente la injerencia abusiva del Estado en la órbita privada del individuo, con base en la prevalencia del interés general sobre el interés particular, pero sin precisar, que si bien ello constituye la regla general, tal preeminencia no procede cuando el interés individual se encuentra soportado en un derecho fundamental, pues si es propio de los derechos fundamentales que sean inalienables, no pueden ceder ante un no siempre demostrado ni demostrable interés general, caso en el cual, a lo sumo, podrá únicamente limitarse el ejercicio del derecho, siempre que no se vulnere su núcleo esencial.

172 Por ello, con acierto se ha expuesto que “los derechos individuales son triunfos políticos en manos de los individuos. Los individuos tienen derechos cuando, por alguna razón, una meta colectiva no es justificación suficiente para negarles lo que, en cuanto individuos, desean tener o hacer, o cuando no justifica suficientemente que se les imponga alguna pérdida o perjuicio. Por cierto que una caracterización del derecho es formal, en el sentido que no indica qué derechos tiene la gente, ni garantiza siquiera que tengan alguno”¹.

Sin duda alguna, el trabajo constituye una propuesta de reconstrucción acerca de la forma y el método de pensar, crear y ejecutar la ley tributaria en los estados. Es obvio que si el Estado Social de Derecho, como es declarado el italiano, y también el nuestro, deja de asumir una función de no hacer propia del *dejar hacer dejar pasar* del liberalismo de los siglos XVIII y XIX, y ahora justifica su existencia en el hacer y en el dar, en cuanto encargado de la satisfacción de las necesidades de las personas, tal misión supone unas erogaciones económicas que han de ser distribuidas entre todos a través del recaudo impositivo, pero aún así, tal gestión debe responder a unos lineamientos de legitimidad, garantía y respeto por los derechos fundamentales de los contribuyentes en su relación con el Estado.

Permítaseme finalmente expresar, que la traducción ha intentado conservar las particulares expositivas del autor, y por ello, en algunas

¹ DWORCKIN Ronald. *Los derechos en serio*. Editorial Ariel. Barcelona. 1995. Pg 37.
REVISTA DIKAION – No. 9 AÑO 2000

ocasiones se ha preferido trasladar a nuestra lengua los términos, que aunque en estricto sentido no resultan castizos, si son entendibles y brindan contexto al escrito.

1. Procedimiento y realismo integrantes del objeto de la ley tributaria. Con ocasión de la crisis del Estado liberal que intervenía en los conflictos de la sociedad de manera excepcional y en sectores limitados a fin de no interferir en los ámbitos propios de las esferas individuales, a las leyes penales y tributarias les era otorgado un común registro marginal.

Se reconoce a la ley tributaria un valor por la función de naturaleza social que cumple respecto de las tareas fundamentales del Estado (1). De hecho, la exaltación del objetivo de la redistribución y del potenciamiento de la base colectiva produce rendimientos fiscales al Estado social.

En el siglo veinte ha sido replanteada en la visión kelseniana la contraposición, desarrollada en varias direcciones y en tiempos diversos, entre los dos aspectos fundamentales de la esfera teórica y práctica.

173

De la concepción liberal con característica privada, que se limita a atenuar la naturaleza pública, deriva la teoría relacional destacada por Kant, y que es reiterada en Italia por Levi y en Alemania por Kaufmann a través de la adopción de la hermeneutica y su amplia difusión. La primacía de los ámbitos entre individuos libres se eleva al rango de teoría general de la esencia del iusnaturalismo. El derecho se puede considerar entre otros, como un encuentro de voluntad, según la enseñanza sistemática de la *Willensjurisprudenz*, sobre una base que involucre en una matriz contractualista la órbita entre el Estado y el derecho público.

Sobre estas bases se funda la tradicional identificación del derecho tributario en el ámbito jurídico, su categoría fundamental es originaria, en virtud de la cual la ley atribuye a dos sujetos, Estado-contribuyente, reciprocidad de derechos y deberes. La relevancia de la intersubjetividad determina la superficialidad de las teo-

rías que la han negado a través de la exaltación de la naturaleza formal de la ley tributaria.

El contenido del ámbito jurídico reivindica un componente realista que se advierte también como condición de aplicación de la ley tributaria. Derechos y deberes (2) son considerados entidades verificables solo empíricamente, en cuanto solamente son conocibles los hechos que pueden ser observados. El realismo normativo y la presencia de la contribución de Kelsen es constante. La eficacia y la validez de la norma son consideradas por el realismo americano y escandinavo, condiciones y requisitos de la existencia de ella. Por esta razón las concepciones positivistas son llenas de realismo. La Escuela Escandinava se interesa en el soporte positivista, de carácter filosófico-empirista, de acuerdo con el empirismo de la Escuela de Viena.

174 La ley tributaria regula el ámbito jurídico a través del procedimiento, distinguiendo diferentes situaciones entre ellos y entregando a este un específico contenido. Tales leyes revelan un carácter instrumental, dispositivo y procedimental, en cuanto regulan los actos de la administración de finanzas y el contribuyente, indispensables para transformar el presupuesto en base imponible y aplicar a esta la liquidación proporcional, consiguiendo, en el juego de las reglas de los tres elementos constitutivos de las obligaciones tributarias, la determinación del tributo a imponer y recaudar. Las funciones de los actos jurídicos están comúnmente unidas a una fase en la cual culminan. Se advierte la *reconducibilidad* del procedimiento a la actuación de la ley tributaria, el cual se articula y se desarrolla con relación a la procedencia, secuencia y efectos de los actos. El procedimiento es un supuesto de hecho de formación variable y, en la visión kelseniana de la *Stufenbau*, es decir, de la construcción por grados, se desenvuelve a través de la norma superior que provee a la inferior la modalidad necesaria para operar. La teoría procedimental se impregna de notas de la teoría imperativista, con base en la cual el poder es regulado por la ley.

Las teorías realistas reciben la metodología de las ciencias empíricas para hallar derechos y deberes alcanzando los hechos identificables en el procedimiento administrativo y jurisdiccional. Este retorno del objeto de conocimiento, que recuerda el espíritu de la

revolución copernicana, está comúnmente presente en la ley tributaria que impone una serie de actos indispensables para su aplicación (3).

La primacía de la visión kelseniana, integrada con la realista e idónea que evidencian las funciones normativas y procedimentales, se funda sobre la teoría Kantiana que exalta la autonomía y el ámbito original del derecho de los particulares (4) respecto al ámbito jurídico tributario, y se une inseparablemente también a la teoría institucional, la cual justifica la pluralidad de los ordenamientos jurídicos tributarios en consideración a la naturaleza de la organización de condiciones de aplicación de las normas (5).

El objeto de la ley tributaria se identifica aquí con en el procedimiento, capaz de recibir otros componentes marginales y esenciales del ámbito y de las instituciones, y se alimenta de profundo realismo, el cual exige una metodología empírica que destaque el conocimiento del hecho.

2. *Efectividad y sujeción al hecho concreto.* Los principios constitucionales, que se colocan comúnmente a la base de los ordenamientos vigentes, vinculan rigurosamente la regulación del procedimiento tributario (7).

175

Ha de destacarse sobre todo el principio de legalidad, en virtud del cual tal regulación debe garantizar que la administración de finanzas acierte en la correspondencia plena del supuesto de hecho legislativo con la situación concreta, y sucesivamente, con el respeto por los criterios establecidos en la ley, la transforme en base imponible, a la cual aplica la liquidación correspondiente, consiguiendo la determinación del tributo a imponer y recaudar (8).

No se pretende que la interpretación de la ley tributaria consista en una indagación particularmente delicada preliminar al procedimiento. Respecto de la individualización de los criterios legislativos de determinación de la base imponible y de la liquidación correspondiente, resulta bastante compleja en la actividad hermeneutica la construcción del supuesto de hecho abstracto al ser comparado con el caso a través del proceso de calificación. Solamente la adopción de

una correcta metodología interpretativa garantiza la naturaleza cognoscitiva de la construcción del supuesto de hecho legislativo.

La esencia del principio de legalidad resulta rigurosa en la fase sucesiva del procedimiento, relativa al conocimiento del hecho. De hecho sería distorsionado el correcto proceso interpretativo del supuesto de hecho legislativo, si la administración de finanzas debiese necesariamente, por efecto de una regulación legislativa, alterar la naturaleza cognoscitiva del procedimiento, al identificarlo con un hecho diferente del real.

Por esto la ley sobre el procedimiento (9) debe garantizar que la administración de finanzas verifique que subsistan hechos legislativamente importantes, a través de la búsqueda de la verdad material en el caso singular que conduzca a un grado de probabilidad que arribe a la certeza (10).

176 El principio de legalidad asume por tanto también la regulación del procedimiento, es decir, el derecho formal tributario, con el fin de tutelar la plena operatividad del derecho sustancial. La misma fuente está en mayor posibilidad de garantizar que a través del derecho formal se consiga la aplicación fiel del derecho sustancial (11).

La relatividad de tal principio se justifica pero únicamente con referencia a la formación de la norma tributaria; por tanto, el tributo debe ser establecido con base en la ley y el procedimiento, que es extraño a toda razón de autonomía tributaria, por ley.

Es labor de la administración de finanzas proceder a conocer el hecho concreto a través de los métodos de acierto legislativamente establecidos. Sus deberes deben ser establecidos en la ley sobre el procedimiento en función de las características del caso singular, mientras los límites y vínculos corresponden al ámbito del principio de proporcionalidad; la administración de finanzas debe por ello ser cuidadosa en procura de acertar de acuerdo al nivel requerido por el caso singular (12).

Por esta razón, no ha de destacarse (13) el principio de oportunidad, que presupone el reconocimiento de discrecionalidad administrativa, sino el principio de legalidad.

La ley tributaria debe ser cuidadosa al delinear el procedimiento, a fin de mantener un riguroso equilibrio entre los intereses de la colectividad y los del individuo (15).

La ley al regular el procedimiento debe permitir la elección del método y del objeto, reconociendo la discrecionalidad técnica (16) necesaria para garantizar el conocimiento del hecho y, en una lógica funcional, la plena tutela de los intereses legislativamente mediatos.

La ley sobre el procedimiento debe por esta razón atribuir a la administración de finanzas tal discrecionalidad, para que opere la elección con base en su idoneidad y facilite el conocimiento del hecho, el cual limita y condiciona el procedimiento.

También el principio de capacidad impone a la ley sobre el procedimiento garantizar el pleno conocimiento de la situación económica efectiva del sujeto pasivo (17). 177

De hecho, la aplicación de la ley tributaria a un hecho diverso de aquel que se encuentra previsto, consecuencia del respeto por el derecho formal, altera el equilibrio establecido en el derecho sustancial entre supuesto de hecho legislativo y principio de capacidad contributiva.

La ley sobre el procedimiento es la que entrega garantía en las confrontaciones de los contribuyentes, como también el principio de igualdad recibido de la ley que instituye el tributo que, con perspectiva diferente, las constituciones del siglo veinte han puesto en términos más acentuados respecto al siglo precedente en el cual se privilegiaba el principio de libertad.

El principio de legalidad constituye explicación del principio de igualdad (18). A través de la fiel aplicación de la ley que ha instituido los tributos se consigue el mismo tratamiento de situaciones iguales.

La ley debe poner a la administración de finanzas en condición de garantizar la justa aplicación de la norma tributaria, buscando (19) todas las situaciones de hecho coincidentes con el supuesto de hecho tributario en el respeto del principio de igualdad formal.

El principio de imparcialidad presupone la transparencia del procedimiento. Determinante a tal fin es la imputación de parte de la ley de la obligación de motivación para que sean indicados el presupuesto de hecho y las razones jurídicas que han determinado el acto de la administración. La disparidad de tratamiento, originada en la arbitrariedad en un hecho singular, constituye una figura sintomática de exceso de poder que prescinde de la discrecionalidad administrativa. La obligación de la administración de finanzas de tratar igualmente situaciones idénticas y diversamente casos diferentes no presupone una elección entre más intereses por tutelar.

178 Sobre la diferencia entre igualdad formal y sustancial se funda la órbita de disparidad de tratamiento, como figura indicativa de exceso de poder relativo al acto administrativo, (20) y la ilegitimidad constitucional, en su configuración de exceso de poder inherente a la ley, la cual, por no contrastar abiertamente con una norma constitucional, no obstaculiza la finalidad.

La igualdad formal se refiere a la fase de aplicación de la ley, mientras la igualdad sustancial concierne a la producción legislativa. Todavía, también en sede de la aplicación puede violarse la igualdad de hecho como se informa en la ley, a través de su desviación.

Todo margen de discrecionalidad desaparece en sede hermeneutica, (21) porque hay una sola interpretación correcta de la ley que ha mediado el conflicto de intereses.

También el principio de capacidad contributiva envuelve a su vez el principio de igualdad, que impone a la ley, sobre el plano formal de regular el procedimiento, garantizar la igual aplicación de la ley y por esta razón también la imparcialidad de la administración de finanzas. Otro principio es el de progresividad. A través de la igualdad de hecho han sido conquistados los espacios que eran de domi-

nio del principio de libertad, en el intento de remover los obstáculos a la libre participación de los ciudadanos en la vida social, económica y política del País, mediante la redistribución de las rentas, como efecto de la progresividad que llena de contenidos el concepto de capacidad contributiva.

No puede sustituirse el principio de igualdad entre contribuyentes, según fundados indicios de capacidad contributiva, por un criterio que legitime la regulación del procedimiento dando prelación a la buena fe y a la disponibilidad del contribuyente, sobre el cumplimiento de la obligación tributaria.

El respeto del registro normativo y del principio de igualdad formal, con base en el cual las mismas situaciones deben ser fiscalmente reguladas de manera idéntica, impone que la ley tributaria sea aplicada exactamente al caso previsto en la actuación fiel al derecho sustancial, vinculado al principio de igualdad de hecho que exalta la realidad económica como objeto de representación legislativa. En tal sentido, la ley sobre el procedimiento debe garantizar la justicia sustancial en la imposición de los tributos, actuando también la igualdad de hecho en la cual se inspira la ley.

179

En efecto, debe ser asegurado el pleno y general respeto del derecho tributario sustancial (22), a través del derecho formal tributario que desempeña por esta razón una función instrumental.

La articulación del ámbito de previsión de la norma es amplia y está en función de las fases del procedimiento tributario. Están correlacionadas por tanto no solamente las verificaciones y los recaudos, sino también los reembolsos y las facilidades.

La ley sobre el procedimiento debe garantizar al contribuyente, para que le sea recaudado un tributo determinado en los precisos términos previstos en la ley y no le sean desconocidos reembolsos de un tributo percibido sobre la base de la representación de una situación de hecho diversa del supuesto de hecho legislativo, ni una agilización establecida en la ley sustancial como consecuencia de un hecho en ella previsto y realmente verificado.

La ley sobre el procedimiento debe también contener cláusulas antiabuso y antifraude dirigidas a combatir la elusión. El abuso del derecho y el fraude a la ley son las dos vías más analizadas para realizar la elusión; son estas dos vías para perseguir el mismo fin; no obstante, la búsqueda todavía no ha brindado resultados científicamente relevantes.

Las cláusulas generales (23) resultan plenamente eficaces, pero atribuyen, en contraste con los principios de legalidad, de certeza y de capacidad contributiva, una discrecionalidad que en algunos casos resulta excesiva para la administración de finanzas, permitiendo desconocer los negocios jurídicos utilizados por el contribuyente con fines elusivos y en cambio reconocer negocios previstos en las normas tributarias sobre elusión. Por el contrario, las cláusulas sectoriales o particulares (24) reprimen solamente las prácticas elusivas expresamente previstas, excluyendo toda forma de discrecionalidad de la administración de finanzas sobre casos legislativamente no considerados con el fin de reprimir la elusión.

- 180 La ley sobre el procedimiento debe contemplar las diversas exigencias que se colocan como fundamento de garantía del contribuyente y de la colectividad.

Comienza a delinearse, como expresión de los principios de reserva de ley, de capacidad contributiva y de igualdad (25), el principio lleno de realismo de la *Verhältnismäßigkeitsgrundsatz* (efectividad y adhesión al hecho concreto) (26), al cual está vinculada la ley sobre el procedimiento (27).

3. *Proporcionalidad como expresión de necesidad y racionalidad.* Tal ley debe permitir a la administración de finanzas conocer las condiciones personales del contribuyente, pero con el respeto y la tutela de su vida privada.

La ley sobre el procedimiento está vinculada también a los principios de necesidad y de racionalidad, y por ello de proporcionalidad (28), con base en los cuales la administración de finanzas ha permitido incidir en la medida estrictamente necesaria, en función del cono-

cimiento del hecho, sobre la esfera privada del contribuyente (29) y por tanto sobre el derecho al libre desarrollo de la personalidad y de la dignidad humana.

El ciudadano, participando de la vida social, goza de los servicios, cuyo costo debe soportar a través del cumplimiento de las obligaciones tributarias en las formas reguladas en la ley sobre el procedimiento, el cual se inspira en el principio de proporcionalidad, que permite a la administración de finanzas desarrollar el propio trabajo delicado (30) en los límites de la necesidad y de la racionalidad.

Es ilegítima la ley que permite recaudar elementos de hecho sin motivo fundado (31) y por esta razón sin rigurosas razones basadas sobre las reglas de experiencia (32).

El procedimiento tributario involucra también sujetos cuyas operaciones verificadas no permiten explicar ciertos efectos directos, los cuales pueden sufrir un perjuicio (33). Por ello, en la formación de la ley sobre el procedimiento también merece razonable tutela la posición de los terceros (34) y en particular la órbita de los familiares (35), la actividad profesional (36) y el secreto bancario (37). 181

La ley sobre el procedimiento debe garantizar un equilibrio entre la tutela de tales derechos fundamentales de los terceros y el interés público en el conocimiento del hecho. La posición extraña a la esfera de aquellos sujetos atenúa la fuerza y el valor del principio de efectividad y de sujeción al hecho concreto. Por tanto, tal principio incide sobre el ámbito de los familiares y sobre el secreto bancario y profesional, referido a los límites estrictamente necesarios para garantizar el conocimiento del hecho, porque integra un obstáculo permanente constituido por tales garantías.

La difusión de noticias más allá de los fines estrictamente necesarios, viola sin razón el derecho a la reserva del contribuyente.

La irracionalidad del comportamiento de la administración de finanzas implica un notable costo que, violando el principio de su buena marcha, no produce algún beneficio.

La tutela del secreto fiscal (*Steuergeheimnis*) (38) constituye una garantía fundamental para el contribuyente, la cual no admite limitaciones sino con el fin de indagaciones de gran importancia pública en sus verificaciones, que son aquellas de naturaleza penal.

Es significativa la unidad etimológica que se toma de la doctrina alemana entre el principio de necesidad, racionalidad y proporcionalidad (39), *Verhältnismässigkeitprinzip*, con el otro examinado y por esto con el *Verhältnismässigkeitgrundsatz*, que impone la efectividad y la sujeción al hecho concreto.

Las expresiones que indican los dos principios tienen en común el fundamento lógico *Verhältnismässigkeit*, que expresa el hecho verificado.

El principio (*Prinzip*) es relativo a la tutela de la necesidad, racionalidad y proporcionalidad, mientras el concepto fundamental (*Grundsatz*) es *reconducido* al principio de efectividad y de sujeción al hecho concreto.

182

La distinción no es sustancial por la afinidad existente entre principio y concepto fundamental, sino porque permite evidenciar el fundamento común, del cual es propio el hecho concreto, que representa el vínculo fundamental del procedimiento. En efecto, también el principio de necesidad, racionalidad, y por tanto de proporcionalidad, se funda en la sujeción al hecho realizado, pero con intensidad mayor si eso interesa directamente al sujeto pasivo de la obligación tributaria.

4. *Certeza del derecho y buena fe*. La orientación manifiesta de la administración de finanzas en sede de la interpretación (40) de una norma no produce en todo caso un derecho de confianza en las verificaciones y averiguaciones del destinatario (41).

De hecho, la ley sobre el procedimiento espera asegurar la prevalencia del interés público a la realización de la justicia sustancial, en caso que en ausencia de un acto administrativo se modifique la orientación de la administración de finanzas a la cual está acostumbrado el contribuyente. El cambio se presume fundado sobre una

profundización de la indagación interpretativa y no nace, en ausencia de un acto, el derecho del contribuyente a la política precedente. En este caso la administración de finanzas debe ser bastante cuidadosa al adherir a la orientación sobrevenida menos favorable para el contribuyente (42).

Debe prevalecer en lugar de la precedente orientación la más favorable a él, si se ha producido en un acto administrativo, el cual ha producido como efecto jurídico el nacimiento de un derecho suyo a la confianza.

Sostiene el *Bundesfinanzhof* (43) que a tal resultado se llega a través de la interpretación evolutiva. Pero es necesario distinguir el diverso significado que en el tiempo puede asumir una misma norma, por efecto del cambio de otras normas del mismo ordenamiento al cual pertenece o por el cambio de interpretación de la administración de finanzas de una norma en un contexto inmodificado. El primer cambio es objetivo, el segundo es subjetivo; en el primero cambia el objeto de interpretación, en el segundo el convencimiento del intérprete.

183

En la primera hipótesis, se trata de una situación que se crea, idéntica a la hipótesis del *ius superveniens*, es decir, de la emanación de una nueva norma.

Por esta razón, esto es un problema diverso de aquel que concierne al eventual nacimiento de un derecho a la confianza. Por tanto, en la primera hipótesis, cambiando el significado de la norma en el tiempo por efecto de la evolución del sistema, en ausencia de un efecto retroactivo de la ley tributaria que sería ilegítima, es importante el momento en el cual se ha verificado el hecho; al contribuyente le asiste el derecho a la aplicación de la ley tributaria vigente en el momento que se ha realizado el evento.

En la segunda hipótesis, la ley sobre el procedimiento debe tutelar la confianza puesta por el contribuyente en la precedente orientación interpretativa de la administración de finanzas a él más favorable y expresada en un acto administrativo. Deben considerarse jurídica-

mente correctos los comportamientos de él puestos de conformidad con las normas tributarias, así como a la luz de la interpretación en aquel momento ofrecido en sede administrativa y producida en un acto, también si la orientación es sucesivamente cambiada. La tutela de la confianza del ciudadano, consecuencia del principio de certeza del derecho y de la buena fe, vincula la orientación (44) de la administración de finanzas en relación con el acto singular.

Pero tal problemática es diversa de aquella que se pone relativamente al conocimiento del hecho.

La ley sobre el procedimiento debe evitar toda tutela de la confianza del contribuyente en presencia de la individualización sucesiva de parte de la administración de finanzas de un error en el procedimiento relativo al conocimiento del hechos, en los límites de los términos de prescripción. Por tanto, tal derecho del contribuyente está siempre condicionado al interés público en la representación del hecho real.

184 La ley no puede reconocer al contribuyente el derecho a la representación errada favorable a él del hecho contenida en un acto de la administración de finanzas, porque él tenía conocimiento desde entonces de tal error sobre la representación de la propia situación real.

La ley sobre el contencioso debe naturalmente reconocer al contribuyente el derecho de poner de presente los errores desfavorables a él contenidos en el acto viciado por exceso de poder y arbitrariedad.

La ley sobre el procedimiento debe adecuarse al principio de certeza del derecho, en el sentido de reconocer al contribuyente el derecho a obtener una decisión anticipada de parte de la administración de finanzas capaz de garantizarle la orientación de ella con relación a los fines de una planificación fiscal. Tal principio no ofrece sin embargo plenas garantías, independientemente de su realización.

5. Condiciones de legitimidad de la simplificación del procedimiento.- La identificación de los vínculos relativos a la ley implica también un análisis de costo-beneficio (46) con relación al principio

de simplificación (47) del procedimiento, el cual se distingue del otro de economía procedimental, con base en el cual, cuanto menor es la importancia económica del caso, tanto mayor es la limitación de la incidencia del acierto (48).

En el derecho tributario, más que en el penal, se tiende a privilegiar la efectividad de la norma procedimental, mirando a la reducción del contencioso a través de presunciones y pruebas legales.

Una ley sobre el procedimiento, que lo simplifica (49), pone ciertamente dudas de legitimidad. La cuestión se resuelve a través de la búsqueda del punto de equilibrio. Tal ley es legítima al garantizar la agilidad del procedimiento tributario siempre que respete los demás principios fundamentales.

El principio de legalidad tiene la mayor importancia antes que todo. Es legítima la ley que simplifica el procedimiento, siempre que no altere el conocimiento del hecho en violación de los principios constitucionales que rigen la definición del supuesto de hecho legislativo.

185

También la efectividad del principio de capacidad contributiva (50) exige que cualquier forma de simplificación del procedimiento garantice la aplicación del derecho sustancial tributario al hecho previsto por él.

En efecto, los intereses fiscales no prevalecen sobre los principios jurídicos que regulan el Estado de derecho (51).

Es ilegítima una ley procesal penal que limite el ejercicio del derecho de defensa del imputado con el fin de garantizar la conclusión más rápida del proceso (52).

La ley que simplifica el procedimiento tributario se coloca por ello en contraste con las garantías constitucionales fundamentales, si viola el principio del *Verhältnismäßigkeitsgrundsatz*.

La inderogabilidad de la obligación tributaria torna en ilegítima la ley que permita soluciones transigidas (53). De hecho, la administración de finanzas accede a un resultado interpretativo sostenible, y

por ello, querido por la generalidad de la comunidad, luego no tiene motivo para someterlo a transacción. Si es más convincente la conclusión a la cual llega la interpretación del contribuyente, la administración de finanzas debe adherirse en el ejercicio del poder de autotutela. Es legítima por eso la ley que consienta su impulso por parte del contribuyente de acuerdo con los fines de mayor respuesta a la ley.

El principio de participación presupone la presentación de los hechos de parte del contribuyente, sobre la cual la administración de finanzas de tomar cuentas (54).

La ley debe permitir la colaboración del contribuyente, si ella hace idóneo y ágil el conocimiento del hecho.

El contribuyente a través de la propia denuncia cumple con una única operación en las tareas de participación del procedimiento (55).

186 Es legítima la ley que establezca un procedimiento simplificado el cual no comprometa una visión rigurosa de la obligación tributaria y tienda en consecuencia a satisfacer también exigencias de igualdad en la repartición de la carga fiscal, de certeza y de transparencia, que enriquezcan la motivación del derecho sustancial tributario.

El principio de igualdad concede un espacio de maniobra a las disposiciones típicas en el ámbito del procedimiento tributario general.

Los principios constitucionales imponen que el derecho tributario sea justo, es decir, actuable y por eso simple, y dando legitimidad a la ley sobre el procedimiento que permita a la administración de finanzas sumir conceptos jurídicos indeterminados recurriendo a disposiciones administrativas tipificadas, para que sea garantizada una identificación, que apunte a la certeza del hecho representado por la administración de finanzas con el supuesto de hecho legislativo en aquello real, y sea reconocido el incondicionado y amplio derecho del contribuyente de probar el alejamiento.

Es interesante examinar varios métodos de aplicación simplificada con el fin de valorar la legitimidad sobre la base de los principios examinados.

6. *Métodos simplificados.*- La legitimidad de la ley que delinea un procedimiento simplificado está condicionada al nivel de respuesta que brinde al conjunto de garantías reconocidas al contribuyente (57).

La tendencia a entregar el procedimiento idóneo a permitir el conocimiento de la real circunstancia de hecho es tal vez tomada de las teorías que perpetúan el amplio esquema de la alternatividad metodológica y que pretenden atribuir a los métodos simplificados una eficacia de adhesión a la realidad de la cual son privados.

La superación de los niveles de garantía ofrecida por los diversos métodos de acierto consigue la interpretación en una óptica probatoria de los aciertos inductivos.

El análisis de las diferencias entre aciertos analíticos e inductivos no debe extenderse a distintas opiniones entre normales y especiales.

187

La divergencia entre acierto analítico, que agiliza el derecho de defensa, y aquello inductivo, menos garantista, envuelve la disciplina de la motivación, de la carga de la prueba, de la declaración y de las escrituras contables.

No ofrece problemas de legitimidad la ley sobre el procedimiento si establece formas de intensificación del acierto analítico con relación a los sectores productivos importantes o que presenta objetivos difíciles de controlar. Las verificaciones miradas, conducen con metodologías adaptadas a representar el medio privilegiado por aquellas operaciones económicas, en las cuales la dificultosa o compleja verificación de los datos ofrezca mayor oportunidad de evasión y particularmente de elusión, en donde cobra especial importancia la presencia de una cláusula antiabuso o antifraude. Las verificaciones garantizan en tales casos la consecución del objetivo específico de los aciertos analíticos, consistentes en el pleno respeto del principio de efectividad y de adhesión al hecho concreto.

Es evidente que si la ley permite a la administración de finanzas proceder al acierto a través del método inductivo o sintético en caso de *inatendibilidad* de la declaración del contribuyente, se coloca en riesgo de contrariar el principio de efectividad y adhesión al hecho concreto.

La individualización de las condiciones de legitimidad del acierto inductivo, presupone el análisis del procedimiento lógico que es la base de él.

188 El acierto inductivo asume la naturaleza de la inferencia, la cual, convenida como método lógico, permite arribar a una o más aserciones, de una a otra, a través del proceso de inducción. Este método está caracterizado por diversos grados de variabilidad típica del razonamiento inductivo y consigue por eso diferentes niveles. La ley sobre el procedimiento, que prevea el método inductivo, es legítima si garantiza la consecución de un grado de *atendibilidad* satisfactoria, efectividad, *persuasividad* y racionalidad. La ley que delinea el acierto inductivo, en base a los coeficientes presuntivos y parámetros, es legítima si apoya su argumentación en un fundamento de probabilidad, que consiga con suficiente certeza la idoneidad estándar.

Regularmente, el análisis por muestrario o sondeo que, a través de la inferencia como método estadístico tiende a generalizar el resultado del acierto del caso singular, se vale de rigurosos criterios estadísticos que permiten superar el nivel, lo cual garantiza las condiciones de *atendibilidad*, efectividad, *persuasividad* y racionalidad.

El acierto puede fundarse también sobre parámetros de rentabilidad media elaboradas del oficio, pero con el respeto por tales criterios.

Si la administración de finanzas no aplica autónomamente los coeficientes presuntos y parámetros, se realiza un reporte bilateral (60), en el cual la exaltación del contradictorio y la posición igualitaria de las partes constituyen los objetivos fundamentales. Los criterios hacen estándar por la valoración concreta de la *atendibilidad*, efectividad, *persuasividad* y racionalidad de la prueba en una dialéctica

entre la administración de finanzas y el contribuyente en fase pre-contenciosa (61). La ley puede disponer que determinados estándares sean estables para la administración de finanzas y que competa al contribuyente la utilización posterior de criterios adecuados, que, unidos, contribuyan a reducir el contencioso. La inferencia debe basar su técnica en una estadística significativa. A la ley compete fijar criterios que se funden sobre elementos cualitativamente probatorios, que permitan organizar los elementos recolectados con cuestionarios en cadenas lógicas de inferencia persuasiva por todos los sectores, y que cualitativamente permitan su evaluación con métodos estadísticos confiables sobre muestrarios significativos respecto a las rentas medias efectivamente declaradas.

Menos aproximativos que los coeficientes presuntivos y los parámetros resultan ser los estudios de sector, los cuales, con la participación de las expresiones de las categorías interesadas, hacen más ágil la realización de las condiciones de legitimidad de la ley sobre el procedimiento que ellos utilizan.

El fin perseguido por la ley a través de los estudios de sector es el conocimiento de los procesos productivos mediante la adquisición de algunos elementos significativos que caracterizan el ejercicio de ciertas actividades y profesiones con el objeto de crear las premisas basadas en un punto de hecho del procedimiento tributario. Los estudios de sector son utilizados por el legislador con los fines de un contradictorio prejudicial o de un acuerdo sometido al régimen o de aciertos individuales. Con tal método la ley debe garantizar que los datos y hechos anotados relevantes de los cuestionarios sean reportados a los valores rentables, con correctos análisis empíricos y muestrarios menos aproximativos (62). La elaboración de los estudios de sector debe respetar el principio con base en el cual, entre hechos anotados e ignorados la relación permita evaluar la existencia de los requisitos de gravedad, precisión y concordancia. Sólo de tal manera se puede excluir una determinación meramente media ordinaria de la renta o del volumen de asuntos. La ley es legítima si permite estabilizar tales criterios de manera no conjunta y armónica con pruebas presuntivas y parámetros por categorías, en ausencia de tipificaciones que garanticen la *atendibilidad* y un modelo de *heterointegración*,

189

sin imponer búsquedas empíricas para alcanzar en general la inferencia efectiva. La compatibilidad constitucional de tal ley se concreta entonces en que las relativas relaciones inferenciales respondan a máximos de experiencia, ágilmente contrastados con la realidad económica.

Tal ley es legítima, si permite a la administración de finanzas desatender los resultados de los libros contables y proceder a los aciertos, que ahora, encuentra graves incongruencias entre provechos, compensaciones, declaraciones y aquellos resultados de los estudios de sector (63).

Es necesario que la misma ley establezca con precisión el concepto de graves incongruencias que en la declaración del contribuyente sean fundamentalmente diversas de las características y condiciones de ejercicio de la actividad o del estudio del sector.

190 Además de perseguir esta finalidad de naturaleza tributaria, la ley sobre el procedimiento que adopte tales estudios puede, desde el punto de vista macroeconómico, contribuir a delinear un escenario comprensivo de los diversos compartimentos productivos útiles para que los entes públicos realicen observaciones y, desde el punto de vista *gestional*, pueda ofrecer auxilio al contribuyente con el fin de verificar la eficiencia *organizativa* y productiva o la capacidad de competir en el mercado.

Las condiciones de legitimidad constitucional de la ley sobre el procedimiento son por esta razón detalle del hecho, el cual reivindica un tipo de procedimiento que sea regulado y que asuma los requisitos de *atendibilidad*, *persuasividad* y racionalidad, idóneos para garantizar la propia *reconstructibilidad* fiel.

Traducido en Santa Fe de Bogotá D.C., Julio del 2000.