



LA LEY TRIBUTARIA EN EL PENSAMIENTO DE HORACIO A. GARCÍA BELSUNCE.

Mariano Gagliardo

Sabemos muy bien cuan merecido es este homenaje al académico García Belsunce, a quien reconocemos y admiramos por el lugar de privilegio que ocupa entre los grandes de nuestra historia contemporánea.

Y varias motivaciones se unen en mi espíritu para hacerme particularmente grata y emotiva la tarea de homenajear a tan insigne maestro y dilecto amigo.

Soy un agradecido por sus buenas enseñanzas. Aprendí de su transparente línea de conducta y tomé buen ejemplo de su coraje cívico, ante la adversidad y momentos aciagos, muchos de los cuales transitamos juntos. Asumió con tristeza y mayúsculo estoicismo avatares en su vida no queridos, dando ejemplo de entereza, más allá de su pena íntima. No puedo desatender la generosidad intelectual de sus conceptos y de su pluma en el prólogo que efectuara a mi libro en 2º edición ampliada y actualizada sobre “El directorio en la sociedad anónima”.

Compartimos varios años en nuestra apreciada Academia Nacional de Derecho y en el tiempo mantuvimos buenos y numerosos amigos en común y, no obstante, las diferencias generacionales transitamos inolvidables veladas y agradables reuniones sociales cuya alegría y buenos recuerdos se perpetúan. Soy amigo de su familia y destaco con especial énfasis la permanente compañía de su alegre compañera, la generosa Marialita, mujer virtuosa e incondicional. Siempre presente. Y en este inicio, mi reconocimiento a las autoridades de esta Academia Nacional de Ciencias de Buenos Aires, en particular al notable académico Marcelo Salerno que propusieron y aceptaron mi designación para esta importante ceremonia.

Antes de exponer algunas ideas acerca del tema central, no puedo soslayar ciertos aspectos que no son menores que preocupaban a nuestro homenajeado que sin lugar a dudas, hoy, las compartiría y haría suyas.

Como hombre de espíritu inquieto, realista y observador de agudo talento crítico, era un preocupado por la realidad política nacional y claro está por los acontecimientos internacionales.

Era su meta restablecer las bases del orden republicano y con inquietud ciudadana aspiraba a la no repetición de los funestos episodios que detuvieran la ascensión del país y comprometieran su futuro. Tenía en mira y así lo predicaba, el bien y la dignidad de la patria, la vigencia del régimen constitucional, la estricta observancia de las leyes, el desempeño con eficacia y con honor de las magistraturas. Lamentaba y condenaba las manifestaciones de violencia, de intolerancia, de crimen, que han segado vidas, conmovido hogares, comprometido, en suma, la seguridad individual y social, repudiando de manera airada, las inaceptables manifestaciones de cualquier desvío.

Tenía una profunda adhesión al orden de derecho que debe emanar de la Ley Fundamental y de las dictadas en su consecuencia; con los tres poderes del Estado en armónica actuación; con la más pura y nítida representatividad de quienes invoquen un mandato; con la idoneidad como exigencia capital para el ejercicio de la función pública; con la responsabilidad ineludible de quienes alcancen el honor de ejercerla.



Anhelaba una Argentina recobrada donde floreciera la preservación de la paz, con libertad y con justicia y la Nación en marcha sobre sólidos carriles constitucionales y legales, con sus hombres de ciencia y de virtud gobernando sus destinos y con la voluntad de todo el pueblo volcada a la afirmación de un orden incommovible.

El tránsito de García Belsunce por este mundo, está plagado de logros obtenidos con decisión, propios de su recta y fecunda trayectoria. Obraba siempre a la altura de las exigencias, sin alardes ni vacilaciones.

Era un ilustre ciudadano, elegante y distinguido que – por caso - al ingresar al aula de la Facultad de Derecho, su mera presencia imponía orden. Y tras su rostro agudo y severo, se encontraba un hombre sensible y persona de bien. Constituyo el arquetipo del gran señor argentino, título por el que no se recibe ningún diploma que así lo acredite. Sin embargo, se exhibe y ejerce en cada acto de la vida cotidiana y sublimiza en la sensibilidad del espíritu de los muchos que hoy siguen creyendo en estos valores que no podrán destruir los que pretenden hacernos cambiar con la fuerza de la subversión o con la prédica ideológica o la dialéctica socializante, sea de la extrema izquierda o del folclórico populismo. Tampoco con los cambios de estructuras o con meros conformismos aparentemente ingenuos o inofensivos, porque por encima de estas estrategias, proyectamos el futuro, mirando la realidad presente y extrayendo conclusiones del estudio del pasado.

Sus lecciones y clases de Derecho Tributario, reflejaban una notable experiencia y cautivaban no sólo por la maestría del discurso y la sólida erudición, sino por transmitir el hábito de una pasión pedagógica hondamente vivida.

Recuerdo aquellas clases, claras y metódicas: el lenguaje sencillo y elegante, que penetraba en nuestras mentes de manera aguda. Recuerdo al catedrático, su continente austero, sus gestos mesurados, el timbre sonoro de su voz, los suaves movimientos de sus manos que subrayaban de tanto en tanto la explicación de un concepto o el énfasis de una conclusión. García Belsunce, visto en los años, había nacido para enseñar y enseñando encontraba el más puro goce de su espíritu.

Fue un docente superior de alta jerarquía. Interlocutor afable, atento, comprensivo, su pensamiento lo transmitía sin esa desagradable actitud de los que cubren con vana adiposidad la flaqueza de su razón y su discurso.

La tarea docente es, tal vez, entre las actividades intelectuales, la que menos trasciende al público pues se conecta en el aula y al margen de toda difusión masiva. Pero es, sin embargo, la más importante cuando se cumple con seriedad y auténtica vocación pues ella permite hacer comprender al universitario el significado de la libertad que dispone para razonar; para formar su conciencia y prepararse para la acción futura; para conocer sus derechos, deberes y responsabilidades frente a la sociedad.

García Belsunce, no integró la categoría de aquellos que buscan la cátedra como un peldaño para lograr fines extraños a la satisfacción de la vocación docente, sino la de los que arriban a la docencia por sus propios méritos para cumplir una misión fundamental en una sociedad democrática: la de formar hombres capaces y profesionalmente dignos para colmar el bien común.



Y así como era valiente para atacar los vicios o los pecados colectivos, hacía resplandecer por un lado su rectitud y luego brillaba la coraza de la bondad.

Tenía ideas muy definidas sobre cuestiones políticas, económicas y sociales que expuso siempre con franqueza y firmeza. De inteligencia preclara, imaginación sin límites, originalidad creativa y absoluta libertad de acción.

Nuestro homenajeado hubiera sido igualmente grande y triunfador en cualquier parte del mundo, pero tenemos el orgullo de poder decir que fue nuestro, que fue argentino.

La sabiduría y la prudencia caracterizaron la trayectoria profesional de García Belsunce. Podía mostrarse incluso defensor ardoroso cuando la propia convicción y las circunstancias del litigio lo exigían; pero también usaba parsimonia y pasión ante la avidez que con frecuencia suelen exteriorizar algunos clientes audaces.

La trayectoria de García Belsunce se remarca en su figura de jurista, consultor empresario y profesor universitario lo que da mayor relieve a la personalidad de nuestro homenajeado. Fue un jurista profundo y sagaz. Conocedor del derecho clásico y del moderno, y en una armoniosa síntesis de ambos se muestra en sus escritos jurídicos.

García Belsunce presidió la Academia Nacional de Ciencias Económicas, y la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires con el beneplácito de todos sus miembros, aportó siempre su consejo prudente y reflexivo, así como también el valioso caudal de su erudición en conferencias y comunicaciones.

Nuestro homenajeado fue un pensador talentoso dotado de un extraordinario vigor intelectual y de una notable capacidad de realización prudente por naturaleza, respetuoso de las opiniones adversas, fue firme y claro para defender y aplicar los preceptos que brotaban de su conciencia imbuida por los principios rectores del liberalismo y realismo, por la libertad, la dignidad y el progreso del ser humano.

Con su reconocida sabiduría, Osvaldo Loudet, decía: “Nada alista tanto como la tolerancia y la amistad sincera, la simpatía espontánea y pura. El éxito tiene un valor muy relativo. Lo que vale es el esfuerzo y un ideal superior y límpido. Tal vez lo mejor de los laureles son las lágrimas escondidas entre sus hojas”. A esa autorizada opinión se ajustó la conducta de García Belsunce. Fue ejemplar su culto por la amistad y el buen humor. Su apego a los valores éticos en la vida cotidiana. Y una conducta que no se compadecía con el exhibicionismo y la frivolidad.

Su autoridad intelectual, su hombría de bien, forjaron una personalidad inolvidable que supo conseguir el respeto de quienes no compartían todos sus puntos de vista, como también la admiración y respeto de sus amigos y discípulos siempre, ante la ingratitud o el agravio, contestó con la piedad del perdón o del silencio.

Dentro de los numerosos artículos jurídicos, comunicaciones académicas y contribuciones varias en obras colectivas, seleccioné algunos trabajos de interés donde queda evidenciada la versación y criterio legalista de nuestro homenajeado, quien en la búsqueda de la verdad jurídica objetiva, actualiza obras autorales, jurisprudencia de nuestra Corte Suprema, rememorando, asimismo, doctrina extranjera y otras colaboraciones que traídas al caso,



contribuyen a dar brillo a los diversos trabajos. Por razones de tiempo, debemos limitar la consideración de otros trabajos de no menor interés.

Propio de una época diluviana en la década del 80, se sancionó una ley que se conociera como “ahorro obligatorio” que tendía a captar el ahorro de los particulares, pero se lo efectuaba de manera compulsiva, tomando como parámetro la capacidad presunta de ahorrar de los sujetos obligados a sus respectivas contribuciones a los impuestos anuales a las ganancias, a los capitales y al patrimonio neto. Y el ahorro – mal así llamado – estaba concebido sobre lo ya gastado, sobre lo que no existe, desconociendo el concepto elemental de que el ahorro es ingreso no consumido o invertido, aun también, se abría la posibilidad de que haya que desinvertir o pedir prestado para ahorrar.

Se configuraba un ahorro coactivo o forzoso, coacción legítima en cuanto provenía de una ley, más de dudosa constitucionalidad, aun cuando el monto a tributar fuere reintegrable con intereses que llevaban un ajuste o indexación del capital.

Y, luego de una extensa y meduloso análisis, en sus primeras conclusiones sobre el tema, señala nuestro homenajeado que al no responder el “ahorro obligatorio” a una urgente e imperiosa necesidad y por la irrazonabilidad entre el fin perseguido y las pautas normativas que lo crean, su figura atípica es de controvertida constitucionalidad.

Meditando “in extenso”, García Belsunce sobre los alcances de la ley referida, llega a una conclusión de validez extensiva no sólo respecto de temas tributarios sino de otras cuestiones justiciables.

Considera acertadamente que la jurisprudencia del Alto Tribunal no se fundamenta exclusivamente en la doctrina pura del derecho cuando se trata de resolver conflictos en los que media un interés general y menos aún, cuando se trata de resolver controversias cuando ése interés es el del Estado. Los planteamientos de doctrina ortodoxa se dan en los casos en que están en juego intereses individuales de alcance reducido a los litigantes, pero cuando la solución de una causa tenga efectos generales, como sucedería con el “ahorro obligatorio”, en que una declaración de inconstitucionalidad originada en el planteo de un ahorrista sentaría jurisprudencia aplicable para que fuera procedente el no pago a la repetición del ahorro citado, jugarían en la determinación de la decisión del Alto Tribunal consideraciones de política jurídica que antepondrían el interés del Estado al interés del particular jurídicamente lesionado.

Ni imaginar los conceptos jurídicos y comentarios de García Belsunce respecto del tributo al campo que se denomina “renta inesperada”.

Sin embargo, ante los desvaríos o desmanes tributarios, que irritan hasta el profano, García Belsunce, anteponía su pensar de jurista y tomaba distancia de las reacciones airadas pues tenía en claro un agudo pensamiento según el cual “la realidad política de un régimen constitucional federal nos obliga a prever las salvaguardas necesarias frente al caso en que ello ocurra y no podemos caer los juristas en el pecado de ingenuidad o en la soberbia ortodoxa o dogmática, de defender doctrinas que nos impidan ver una realidad que está lesionando principios superiores”.



Y desde antiguo sostenía que “las garantías individuales están por encima de los intereses fiscales. Los habitantes o ciudadanos como tales, antes que contribuyentes, tienen el legítimo derecho a la protección de su libertad, de su honra y de su patrimonio. Y cuando esos valores puedan estar amenazados o en peligro inminente de estarlo hay que volver los ojos a la realidad y poner limitaciones a la integridad de los principios científicos en defensa de esos valores superiores”.

Otro tema que suscitara diversos aportes doctrinarios de García Belsunce con alcances constitucionales y origen tributario es el relativo a la confiscatoriedad.

La doble o múltiple imposición como cuestión tributaria se configura cuando dos (doble) o más (múltiple) gravámenes afectan a un mismo contribuyente por un mismo hecho imponible. Siendo el “hecho imponible”, el acto o situación que, prevista por la ley, hace nacer la obligación de pagar el tributo, dependerá de la voluntad legislativa el elegir, con la mayor imaginación posible para satisfacer necesidades fiscales, un determinado hecho, acto o situación que aún no haya sido materia de anterior creación legal para que nazca otro hecho imponible nuevo y, en consecuencia, aunque ambos tengan el mismo objeto económico o incidan sobre la misma riqueza o base imponible, no queda configurada la doble imposición. El impuesto a los bienes personales, el impuesto a las ganancias y el llamado tributo a la manifestación de riqueza, resultan materia de examen, a raíz de lo antes expuesto.

Los contenidos y conceptos, entre otros, son los pilares que dan autonomía a una disciplina del Derecho. Y respecto de esta última García Belsunce con notable erudición persiste en la autonomía del Derecho Tributario, en especial su faz científica dejando de lado la autonomía didáctica que tiene como objeto la independencia o separación de una rama o aspecto del derecho a los fines exclusivos de su enseñanza o tratamiento doctrinario.

Y, decía que para evitar excesos o controlar propósitos desenfrenados de autonomismo, entendía oportuno comenzar por destacar que la autonomía de cualquier rama del derecho es un concepto relativo y, por lo tanto, opuesto al de una autonomía absoluta entendida en el sentido de independencia total del resto del derecho. De manera que, en su opinión, autonomía no supone desintegración, sino parte del todo, de donde deriva que la autonomía de una rama del derecho no puede excluir ni ignorar a las demás, también autónomas, de las cuales necesita para vivir.

Considera que la autonomía científica supone: 1) autonomía teleológica o de fines; 2) autonomía estructural y orgánica, y, 3) autonomía dogmática o conceptual que resulta cuando una rama del derecho tiene conceptos de métodos propios para su expresión, aplicación e interpretación.

Y para una visión de conjunto de lo que se viene diciendo y sustentar la autonomía del Derecho Tributario, argumenta que los tres elementos o categorías de autonomía – teleológica, orgánica y conceptual – no deben darse en forma indistinta sino conjunta, pues la autonomía teleológica y la conceptual no son suficientes para definir la autonomía de una rama del derecho. Es la autonomía estructural y orgánica, la que hace a las instituciones o contenido de determinada rama o especie de las relaciones jurídicas, la que tipifica cuanto distinta de la de las otras ramas del derecho.



No basta que una serie de relaciones jurídicas sean reguladas por normas particulares para sostener la autonomía. Ello puede ser simple excepción o derogación a normas de otras disciplinas. Es necesaria la existencia de principios generales rectores de la disciplina fundamentada en fines determinados y que tales principios, por su diferenciación con otras ramas del derecho, hayan determinado la existencia de instituciones distintas y uniformes en su naturaleza jurídica y que a su vez se rijan por conceptos propios.

Estas razones y otros motivos, ubican a García Belsunce como uno de los precursores nacionales del Derecho Tributario, principios que fueron sostenidos e implementados en la cátedra, congresos científicos, contribuciones escritas, jornadas y conferencias.

Y más allá de su originalidad y el modo en que explicita su posición jurídica, sobresalen dos grandes esquemas que contribuyen en la autonomía que postula.

Una de ellas, resulta de las instituciones que integran el derecho tributario, por caso, impuestos, tasas y contribuciones especiales, que responden a una naturaleza jurídica o fundamento que no deriva de otra rama derecho y que es el mismo para todas ellas y se configura por el poder tributario.

La segunda cuestión cuyo análisis y consideración jurídica, excedería este ámbito, es el detalle y exposición de los diversos institutos que hacen y determinan la autonomía del Derecho Tributario.

La autoridad y buena doctrina de García Belsunce para ser consular en una disciplina, tal el Derecho Tributario, le asignan mayor perspectiva para sostener un sólido argumento pragmático como el que se expondrá. Así, en el orden nacional el planteamiento de la autonomía del derecho tributario no pasa del terreno didáctico o científico, sin alcances efectivos, ya que la ley tributaria dictada por el Congreso para toda la Nación integra la legislación nacional común y como tal puede modificar los códigos de fondo, como lo hace cualquier ley en otras materias propias de los mismos.

Es que en el orden nacional se registran innumerables casos que el legislador, sin entrar al planteo de la autonomía, los ha resuelto en franco apartamiento de las instituciones de la legislación de fondo, creando figuras nuevas, alterando el alcance de las existentes o asignando diversos métodos de una interpretación de las mismas.

La ley del impuesto a las ganancias, desconoce la personalidad jurídica de ciertas personas jurídicas para constituir en sujetos del impuesto a las personas físicas que lo integran; asigna personalidad fiscal, como sujetos de derechos y obligaciones tributarias, a ciertas entidades que carecen de personalidad en el derecho privado.

Analizando el núcleo de su disciplina – derecho tributario – en una óptica de la legislación tributaria provincial, advierte la crisis de principios constitucionales, cuando se lo traslada al orden de la legislación tributaria provincial.

Y luego de una extensa exposición entiende que la autonomía científica de derecho tributario y en ésta perspectiva es válida tanto en el orden nacional como provincial. Postula una solución integral y, además, razonable en el sentido de defender la autonomía del derecho tributario provincial hasta donde ella no afecte, en estricta interpretación, los declaraciones, derechos y garantías de la Constitución Nacional.



Compuso innumerables trabajos, señalando la significación de sus investigaciones entorno del Derecho Fiscal o en rigor como el calificaba Derecho Tributario, no sin destacar – lo que era apropiado para su persona – que para un jurista en el sentido integral del vocabulario no hay especialidades o terrenos vedados: sólo predilecciones que lo inclinan a volcar a ellas sus investigaciones y su labor publicitaria o docente.

Acerca de las nociones de las disciplinas citadas – Derecho Fiscal y Derecho Tributario – quien les habla investigó los motivos de tales denominaciones, clarificando ideas en una obra del profesor Bielsa quien, asimismo, influyera en la posición jurídica que sobre el particular utilizara García Belsunce.

Es que Bielsa asigna independencia al derecho financiero de la ciencia de las finanzas y en sus obras adopta la terminología en favor del derecho fiscal y está ausente de toda mención el derecho tributario. Para dicho autor el derecho financiero es comprensivo del derecho tributario y éste último es el derecho impositivo, sólo atendible en tal concepción, en el derecho alemán. Por lo demás, Bielsa distingue claramente el derecho financiero del derecho fiscal y no alude al Derecho Tributario. Allí es donde García Belsunce contribuye a precisar estas aparentes ambivalencias.

Y es en este orden de ideas que Bielsa en su concepción, limita el derecho fiscal a lo que nosotros, coincidiendo con nuestro homenajado, entendemos como Derecho Tributario.

En realidad hemos sobrevolado por una cuestión menor para los presentes y profanos, generado, seguramente, turbulencias entre los especialistas en derecho financiero o bien derecho fiscal.

Más lo cierto es que la terminología no puede hacer variar el concepto de una disciplina sino sus contenidos orgánicos, conceptos y métodos que la caractericen.

Final

La ley de la vida, rigurosa por cierto, nos denota la finitud del ser humano. Ello, no obstante, nos permite proyectar en la tradición y en los quehaceres el obrar del intelecto y del espíritu los que adquieren eternidad.

Rememorar a un grande en su cabal sentido como Horacio García Belsunce no sólo es reivindicar su paso por este mundo, sino tomar de su vida el buen ejemplo y contribuir a rescatarnos en lo individual y como artífices de una sociedad convulsionada para superar las sombras que nos abruma. Es tomar signos de cauce a una vida mejor.

Quienes tuvimos el privilegio de conocer a García Belsunce, de haber sido sus alumnos, colegas en la Academia de Derecho, de compartir su amistad, de acceder al conocimiento de sus ideas y valores, sabíamos de sus virtudes: un modelo de honorabilidad, de nobleza y de hombría de bien. Quizá no supimos aprovechar todo lo que nos ofrecía su rica personalidad. El ritmo apresurado de nuestras vidas nos priva de gozar de esos ribetes superiores que nacen de la amistad con seres superiores.



Pero lo que no sabíamos eran cuán grande sería el vacío y el dolor que nos provocó su partida. Vacío y dolor que procuramos atenuar con este justo homenaje. Desde la eternidad García Belsunce nos ilumina a mejores sendas.

Querido Horacio, muchas gracias, por tanto.