

CONSTITUCIÓN FINANCIERA

EN LA JURISPRUDENCIA DE LA CORTE SUPREMA

PRECEDENTES 2019

-TOMO IV-

OBSERVATORIO DE
DERECHO FINANCIERO 

AÑO 3- N° 4 – NOVIEMBRE 2022



Cf

AÑO 2022

Ciudad Autónoma de Buenos Aires

ISSN 2683-6858

Registro DNDA: En trámite de renovación

CONSTITUCIÓN FINANCIERA

DIRECTOR

Ernesto Eusebio Gómez Zamacola

COORDINADOR

Simón Iván Striga

CONSEJO DE REDACCIÓN

María Luján Alza

Matías Cabral

Débora Lapacette

Joaquín Guillermo Perdigués

Juan Francisco Pérez

CONSEJO ACADÉMICO

María Belén Castagnini

Agostina Belén Gelmetti

Juan Ignacio Nigrelli

Nicolás Rodríguez Lamas

Sofía Laura Zuccarino

EDICIÓN

Débora Lapacette

Joaquín Guillermo Perdigués

Simón Iván Striga



Esta obra está bajo una “Licencia Creative Commons Atribución – No Comercial – Sin Obra Derivada 4.0 Internacional”.

Publicación confeccionada en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, República Argentina,
por el OBSERVATORIO DE DERECHO FINANCIERO.

Registro Dirección Nacional de Derecho de Autor Nº (en trámite de renovación).
ISSN 2683-6858

Propietario: Ernesto E. Gómez Zamacola
Dirección: Bulnes 1699, 2º A – C.A.B.A.

Queda hecho el depósito que previene la ley 11.723

EDITORIAL

Ciudad de Buenos Aires, 17 de noviembre de 2022

“(...) peor que las soluciones insuficientes es el no preguntarse por las exigencias de justicia del orden jurídico. Cuando se intenta seriamente, se realizan siempre pequeños progresos, sí bien se plantean también nuevos problemas”¹.

Han pasado muchos años, pero cinco desde que constituimos formalmente el OBSERVATORIO DE DERECHO FINANCIERO (ODF) y con esta publicación llegamos al tomo IV de la revista “Constitución Financiera”.

En la editorial del tomo anterior nos enfocamos en señalar una idea que sobrevuela la historia de la jurisprudencia de la Corte Suprema, marcada en un inicio por el prólogo del Dr. GUASTAVINO a la colección Fallos² hasta³ la entrevista dada por el Dr. PETRACCHI a la revista LECCIONES Y ENSAYOS⁴, y es la idea de que, la publicidad, el estudio y la crítica a las sentencias del máximo Tribunal son indispensables para el progreso del ordenamiento jurídico.

No desconocemos que el progreso del ordenamiento jurídico no es lineal. Hay momentos de avances, pero también de retrocesos. No obstante, la defensa del sistema constitucional y la constitucionalización del ordenamiento jurídico no es una tarea que sólo reposa en “la Corte”, sino, principalmente, en toda la comunidad jurídica⁵.

Como observadores del trabajo anual de la Corte, creemos importante recordar las palabras de CARRIÓN cuando señalaba que generalmente se refiere a “la Suprema Corte” como una entidad ficticia “*a la que atribuimos seguridad o vacilaciones, congruencias o incongruencias, etc., con olvido de que se trata de un cuerpo colectivo formado por hombres de carne y hueso, con valoraciones y*

¹ BUHLER, OTTMAR: “Principio de Derecho Internacional Tributario”, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, pág. 192. Traducción: Cervera Torrejon, Fernando. El destacado no obra en el original.

² GUASTAVINO, JOSÉ M.: “Prefacio” de la colección “Fallos” de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Tomo 1, Buenos Aires, 1865.

³ La segmentación es solamente por las ideas plasmadas en la editorial anterior. No desconocemos que sobre estos temas y otros que hacen al quehacer de la Corte ha corrido mucha tinta.

⁴ PETRACCHI, ENRIQUE SANTIAGO: “La democracia y el poder judicial” -entrevista- en Lecciones y Ensayos, 1988, N° 49, pág. 302.

⁵ En la entrevista mencionada en la nota inmediata anterior, el DR. PETRACCHI reflexionaba “Yo creo que eso no hay que exigírselo sólo a la Corte, sino también al pensamiento ilustrado. Si usted no tiene un contradictor lúcido no se puede esperar que cinco viejos, de los cuales yo soy el menos viejo, estemos especialmente iluminados para resolver los problemas. Los problemas se resuelven entre todos. Tiene que haber una dialéctica con la crítica que se espera de los profesores de derecho y de los abogados que son los expertos en estos temas. Lo contrario sería lo de siempre, esperar que el papá Tribunal Supremo arregle los problemas jurídicos del país”. PETRACCHI, ENRIQUE SANTIAGO: *ob, cit.*, pág. 302.

*filosofías no siempre coincidentes. Ese cuerpo de hombres, además, no ha tenido la misma integración*⁶ y que, además, se trata a la Corte “*como si fuera un sujeto único, al que asignamos una mítica voluntad unitaria*”⁷.

En esta ocasión quisiéramos traer a colación una enseñanza que nos legó uno de los fundadores del estudio de nuestra materia, el maestro DINO JARACH, quien señalaba que “*ningún esfuerzo intelectual es en vano, aunque podamos considerar sus resultados equivocados. La historia de las doctrinas jurídicas no se forma solamente con las doctrinas verdaderas, como decía el economista italiano Pantaleoni con respecto a la historia de las doctrinas económicas. Aún las teorías no aceptadas, aquellas que nos parecen desviaciones o errores, representan esfuerzos intelectuales dignos de ponderación y aportan algo, aunque sea en un proceso dialéctico, al descubrimiento de la verdad*

⁸”.

Si bien lo que nos motivó a armar este espacio no fue la búsqueda de la verdad, sino más bien la certidumbre que queda mucho por conocer y progresar en nuestra materia, este equipo de trabajo se caracteriza por el diálogo y el constante debate de ideas. Intentamos que también lo sea entre los autores y los lectores ya que “*la discusión es el no imposible camino para llegar a una verdad*”⁹.

En el último tiempo el ODF se ha consolidado como un espacio de participación colectiva y difusión de ideas de un modo horizontal; muestra de ello son las distintas actividades que hemos organizado junto a la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales (FADECS) de la Universidad del Comahue, el Centro de Administraciones Tributarias Subnacionales (CeATS) y en las diversas redes sociales.

El detrás de escena de estos eventos y el tiempo, siempre escaso, hizo que este tomo se haya demorado más de lo previsto. Realmente nos costó mucho esfuerzo publicarlo, pero lo hemos logramos y hoy estamos presentando a la comunidad una obra que consta de un relevamiento de más de 200 precedentes, un índice cronológico y otro temático, su correspondiente prólogo, 14 comentarios a los casos más relevantes dictados por la CSJN durante el año 2019 y 2 ensayos constitucionales.

Agradecemos a los autores por la paciencia que nos tuvieron. Sin el tiempo y el compromiso de Franco Ramiro Alaniz, Leonardo Andrés Behm, Alejandro Calise, Martín Cormick, Gabriela Figueroa, Marcelo Antonio Gottifredi, Mariano R. Guaita, Lucas Gutiérrez, Rodrigo Lema, Lucia López Parga, Ezequiel Maltz, Guillermo Marconi, Santiago A. Núñez, María Marta Peralta, Noelia Puente y Emilia Yaryura Tobías, este número no hubiera sido posible.

⁶ CARRIÓ GENARO R. Y CARRIÓ ALEJANDRO D.: “*El recurso extraordinario por sentencia arbitraria en la jurisprudencia de la Corte Suprema*”, Abeledo - Perrot, 3^a edición, Buenos Aires, 1995, Tomo I, pág. 12.

⁷ CARRIÓ GENARO R. y CARRIÓ ALEJANDRO D.: *ob. cit.*, pág. 12.

⁸ CORTI, A. H. H., BLANCO B., BUITRAGO I. J., CALVO R. A. y TESÓN M. A.: “*Procedimiento Fiscal (Ley 11.683 y complementarias). Análisis Integral*”, Tesis, Buenos Aires, 1987, pág. VII.

⁹ BORGES JORGE LUIS: “*El Principio*”, en “Atlas”, 1984, pág. 14.

De modo especial queremos agradecer a nuestro estimado profesor Pablo Revilla, quien con la agudeza y profesionalismo que lo caracteriza, gentilmente accedió a prologar el presente tomo.

¡¡Gracias a todos ustedes por su invaluable aporte a este proyecto!!

Asimismo, también agradecemos a nuestros compañeros, colegas, amigos y familiares que nos acompañaron, guiaron y, sobre todo, aguantaron en este tiempo.

Por último, queremos también invitar a toda la comunidad a visitar nuestra página web www.constitucionfinanciera.com.ar, donde podrán descargar los tomos de la revista digital “Constitución Financiera en la jurisprudencia de la Corte Suprema”, a seguirnos en nuestras redes sociales y a participar en los próximos números.

Han pasado muchos años, pero cinco desde que constituimos formalmente el OBSERVATORIO DE DERECHO FINANCIERO. Muchos han sido los desafíos y obstáculos que atravesamos en este tiempo, pero mayores las satisfacciones que nos ha traído. Esperamos, sinceramente, que este trabajo colabore, con su granito de arena, a constitucionalizar el Derecho Financiero Público, pues estamos convencidos de que “*el futuro es una tarea irrenunciable de la constitución*”¹⁰.

OBSERVATORIO DE DERECHO FINANCIERO

 @constitucionfinanciera

 Constitución Financiera

 @constitucionF

¹⁰ GOMES CANOTILHO, JOSÉ JOAQUIM, “Teoría de la Constitución”, Dykinson, Madrid, pág. 101

ÍNDICE DE FALLOS RELEVADOS

FEBRERO

“Distrisur Argentina S.A. c/ Chubut, Provincia del s/ acción declarativa de certeza”, 07 de febrero de 2019.

“Fernández, Osvaldo c/ ANSeS s/ reajustes varios”, 07 de febrero de 2019.

“Flores, José Raúl c/ ANSeS s/ reajustes varios”, 07 de febrero de 2019.

“Holcim (Argentina) S.A. c/ Neuquén, Provincia del s/ acción declarativa de certeza”, 07 de febrero de 2019.

“Santillán, Francisco Eugenio c/ ANSeS s/ reajustes varios”, 07 de febrero de 2019.

“Semegone, Carlos Luis c/ ANSeS s/ reajustes varios”, 07 de febrero de 2019.

“Ulloa, Roberto Oscar c/ ANSeS s/ reajustes varios”, 07 de febrero de 2019.

“Velázquez, Leonardo c/ ANSeS s/ reajustes varios”, 07 de febrero de 2019.

“Álvarez, Washington c/ Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) s/ medidas preliminares”, 12 de febrero de 2019.

“Chevron Argentina S.R.L. c/ Neuquén, Provincia del s/ acción declarativa”, 19 de febrero de 2019.

“Rafaela Alimentos Sociedad Anónima c/ Misiones, Provincia de s/ acción declarativa de certeza e inconstitucionalidad”, 19 de febrero de 2019.

“San Luis, Provincia de c/ Estado Nacional y otra s/ cobro de pesos”, 19 de febrero de 2019.

“Banco del Tucumán SA y otros c/ BCRA - s/ entidades financieras - ley 21.526 - art. 4I”, 26 de febrero de 2019.

“Banco Macro SA y otros c/ UIF s/ recurso directo”, 26 de febrero de 2019.

“Baxxor S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, 26 de febrero de 2019.

“Garman Representaciones S.A. (TF 22.794-1) c/ DGI”, 26 de febrero de 2019.

“Granja Tres Arroyos Sociedad Anónima Comercial Agropecuaria Financiera e Inmobiliaria c/ Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 26 de febrero de 2019.

MARZO

“Rutamar S.R.L. c/ GCBA s/ impugnación actos administrativos s/ recurso de inconstitucionalidad concedido y su acumulado Expte. N° 11430/14 ‘GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Rutamar SRL c/ GCBA s/ impugnación actos administrativos”, 13 de marzo de 2019.

“Transnea SA y Otro c / CABA y otro s/ proceso de conocimiento”, 12 de marzo de 2019.

“AEC S.A. y Otros c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/acción declarativa de certeza”, 19 de marzo de 2019.

“AFIP -DGI c / Allende Oscar Alberto s / ejecución fiscal – AFIP”, 19 de marzo de 2019.

“Autopistas del Sol S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/acción declarativa de inconstitucionalidad”, 19 de marzo de 2019.

“Grupo Concesionario del Oeste S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/acción declarativa”, 19 de marzo de 2019.

“Zurdo Calvo Ofelia y Otro c / PEN - Ley 25561 Dtos 1570/01 y 214/02 y otros s / amparo Ley 16.986”, 19 de marzo de 2019.

“García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, 26 de marzo de 2019.

ABRIL

“GCBA c/ Córdoba, Provincia de s/ ejecución fiscal”, 04 de abril de 2019.

“Pernod Ricard Argentina S.R.L. c/ Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 04 de abril de 2019.

“Estado Nacional c/ Río Negro, Provincia de y otra s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 16 de abril de 2019.

“Expreso Quilmes S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa”, 16 de abril de 2019.

MAYO

“Agropecuaria El Jaguel S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ declarativa de certeza”, 02 de mayo de 2019.

“Desarrollos al costo S.R.L c/ Buenos Aires Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 02 de mayo de 2019.

“Helvética S.A. c/ Córdoba Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 02 de mayo de 2019.

“Banco de Servicios Financieros S.A. c/ Municipalidad de Concordia s/ acción meramente declarativa de derecho”, 07 de mayo de 2019.

“Godoy Ramon Esteban c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, 07 de mayo de 2019.

“Aqualaf S.A. c/ San Juan Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, 14 de mayo de 2019.

“Caruso Compañía de Seguros S.A. c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, 14 de mayo de 2019.

“Distrisur Argentina S.A. c/ Municipalidad de Pilar s/ acción meramente declarativa de derecho”, 14 de mayo de 2019.

“Dolores Gas S.A. y otros c/ ARBA s/ proceso de conocimiento”, 14 de mayo de 2019.

“Millan S.A. c/ Mendoza Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 14 de mayo de 2019.

“Neveu, María Beatriz y otros c/ Buenos Aires, Provincia de s/ exequatur”, 14 de mayo de 2019.

“Alimentos Refrigerados Sociedad Anónima c/ Mendoza, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, 28 de mayo de 2019.

“Kloster, María Guadalupe c/ AFIP s/ acción meramente declarativa”, 28 de mayo de 2019.

“Ortiz de Pierola, Emilia c/ AFIP s/ acción meramente inconstitucionalidad”, 28 de mayo de 2019.

“Panificadora Veneziana S.A. c/ Salta, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, 28 de mayo de 2019.

“Refinería del Centro S.A. c/ Mendoza, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 28 de mayo de 2019.

“Rossi, María Luisa c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de derecho”, 28 de mayo de 2019.

“Wickstrom, Lloyd Jorge s/ recurso de casación e inconstitucionalidad en autos: Expte. N °07 - J.E. - 05 - Pirovani, Jorge Antonio s/ Formación J.E. al Sr. Fiscal de Estado de la Pcia. de Enes. Dr. Lloyd Jorge Wikstrom”, 28 de mayo de 2019.

JUNIO

“Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos c/ San Juan Provincia de s/ ordinario”, 04 de junio de 2019.

“Comercial Rossi S.A. c/ Salta Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, 04 de junio de 2019.

“Defensor Del Pueblo de la Provincia de Buenos Aires c/ Estado Nacional Argentino (Ministerio de Energía y Minería) y otro s/ amparo colectivo”, 04 de junio de 2019.

“Dulcor S.A. c/ Salta provincia de s/ acción declarativa de certeza”, 04 de junio de 2019.

“Telefónica Móviles Argentina S.A. c/ Tucumán Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, 04 de junio de 2019.

“Quercia, José Luis (TF 28.038-1) c/ DGI”, 11 de junio de 2019.

“Werthein, Andrea c/ La Pampa Provincia de s/ acción declarativa de certeza e inconstitucionalidad”, 11 de junio de 2019.

“Correo Oficial de la República Argentina S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ amparo”, 19 de junio de 2019.

“GCBA c/ Le Shop Argentina SA s/ ejecución fiscal - ingresos brutos convenio multilateral”, 19 de junio de 2019.

“GCBA y otro s/ ejecución fiscal”, 19 de junio de 2019.

“Pedreira, Jorge Eduardo -inc. ejec. sent.- c/ PEN - Ley 25.561 - Dtos. 1570/01 214/02 s/ proceso de ejecución”, 19 de junio de 2019.

“Buasso, Martín Luis c/Buenos Aires provincia de s/ ordinario”, 25 de junio de 2019.

“Distribuidora de Gas del Centro S.A. c/ Estado Nacional y otros s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, 25 de junio de 2019.

“Montefiori, Sonia Haydee c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, 25 de junio de 2019.

“Transportadora Mar del Plata S.A. c/ Buenos Aires Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, 25 de junio de 2019.

JULIO

“Castro, Beatriz Marina c/ EN-AFIP s/proceso de conocimiento”, 02 de julio de 2019.

“Chichizola, Norberto Hernán c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, 02 de julio de 2019.

“Mazzola De Mársico, Ana María c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, 02 de julio de 2019.

“Mittsuhipto S.R.L. s/ concurso preventivo”, 02 de julio de 2019.

“Ordoñez, Graciela Mabel c/ AFIP-DGI s/ contencioso administrativo-varios”, 02 de julio de 2019.

“Recurso Queja N° 1 - Banco de la Pampa S.E.M. c/ Estado Nacional - DGI s/contencioso administrativo-varios”, 02 de julio de 2019.

“Compañía Mega S.A. c/ EN -AFIP DGI- resol. 93/04 94/04 RDEX) y otros s/ Dirección General Impositiva”, 11 de julio de 2019.

“Industrias Juan F. Secco S.A. c/ Salta, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 11 de julio de 2019.

AGOSTO

“Fondo Nacional de las Artes c/ Buenos Aires, Provincia de s/ ejecución fiscal”, 08 de agosto de 2019.

“MSU S.A. c/ Chaco, Provincia del s/ acción de amparo”, 08 de agosto de 2019.

“San Juan, Provincia de (Energía Provincial Sociedad del Estado) c/ International Star S.A. s/cobro de sumas de dinero”, 08 de agosto de 2019.

“Unión Pesquera Patagonia S.A. y otras c/ Chubut, Provincia del s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 08 de agosto de 2019.

“Integración Eléctrica Sur Argentina SA c/ EN - AGIP s/ proceso de conocimiento”, 22 de agosto de 2019.

“Vanoli y Cía. S.A. c/ Salta, Provincia de s/accion declarativa de certeza”, 22 de agosto de 2019.

“Asociación Trabajadores del Estado c/ Misiones, Provincia de s/ ejecutivo”, 29 de agosto de 2019.

SEPTIEMBRE

“GCBA c/ Guido Guidi S.A. s/ ejecución fiscal”, 03 de septiembre de 2019.

“Pérez, José Alfredo c/ ANSeS s/ ejecución previsional”, 03 de septiembre de 2019.

“U.T.E. - Super cemento S.A.I.C., Benito Roggio e Hijos S.A. y Esuco S.A.- y otros c/ Municipalidad de la Ciudad de Posadas s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, 03 de septiembre de 2019.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Aduest S.A. s/ ejecutivo”, 10 de septiembre de 2019.

“Supermercados Mayoristas Yaguar S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, 10 de septiembre de 2019.

“Marchueta, Gustavo Francisco c/ AFIP DGI s/ contencioso administrativo – varios”, 17 de septiembre de 2019.

“Villegas, Raquel Nora y otros c/ Administración Federal de Ingresos Pùblicos s/ acción mere declarativa de derecho”, 17 de septiembre de 2019.

“Deutsche Rückversicherung AG c/ Caja Nacional de Ahorro y Seguro en liquidación y otros s/ proceso de ejecución”, 24 de septiembre de 2019.

“Frigorífico Morteros S.A. c/ Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, 24 de septiembre de 2019.

“SKF Argentina SA c/ EN - M Economía y otros s/ Código Aduanero - ley 22.415 - art. 105”, 24 de septiembre de 2019.

OCTUBRE

“Catamarca, Provincia de demandado: Estado Nacional s/ incidente de medida cautelar”, 01 de octubre de 2019.

“Chubut, Provincia del demandado: Estado Nacional s/ incidente de medida cautelar”, 01 de octubre de 2019.

“Córdoba, Provincia de c/ Estado Nacional s/ ordinario”, 01 de octubre de 2019.

“Entre Ríos, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 01 de octubre de 2019.

“Formosa, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 01 de octubre de 2019.

“Formosa, Provincia de demandado: Estado Nacional s/ incidente de medida cautelar”, 01 de octubre de 2019.

“Misiones, Provincia de demandado: Estado Nacional s/ incidente de medida cautelar”, 01 de octubre de 2019.

“La Pampa, Provincia de demandado: Estado Nacional s/ incidente de medida cautelar”, 01 de octubre de 2019.

“La Pampa, Provincia de demandado: Estado Nacional s/ incidente de medida cautelar”, 01 de octubre de 2019.

“La Rioja, Provincia de c/ Estado Nacional s/ amparo”, 01 de octubre de 2019.

“Salta, Provincia de demandado: Estado Nacional s/ incidente de medida cautelar, 01 de octubre de 2019.

“San Juan, Provincia de demandado: Estado Nacional s/ incidente de medida cautelar”, 01 de octubre de 2019.

“San Luis, Provincia de demandado: Estado Nacional s/ incidente de medida cautelar”, 01 de octubre de 2019.

“San Luis, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 01 de octubre de 2019.

“Santa Cruz, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 01 de octubre de 2019.

“Santa Cruz, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad y cobro de pesos”, 01 de octubre de 2019.

“Santa Cruz, Provincia de c Estado Nacional s acción declarativa de inconstitucionalidad y cobro de pesos”, 01 de octubre de 2019.

“Santa Fe, Provincia de demandado: Estado Nacional s/ incidente de medida cautelar”, 01 de octubre de 2019.

“Santiago del Estero, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 01 de octubre de 2019.

“Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Provincia de demandado: Estado Nacional s/ incidente de medida cautelar”, 01 de octubre de 2019.

“Tucumán, Provincia de demandado: Estado Nacional s/ incidente de medida cautelar”, 01 de octubre de 2019.

“Fernández, María Cristina c/ EN – Ministerio de Justicia y DDHH s/ indemnizaciones - ley 24.043 - art. 3”, 08 de octubre de 2019.

“Obra Social para la Actividad Docente c/ Corrientes, Provincia de s/ ejecución fiscal”, 08 de octubre de 2019.

“Obra Social para la Actividad Docente c/ Formosa, Provincia de s/ ejecución fiscal”, 08 de octubre de 2019.

“Obra Social para la Actividad Docente (O.S.P.L.A.D) c/ La Pampa, Provincia de s/ ejecución fiscal”, 08 de octubre de 2019.

“Tucumán, Provincia de demandado: Estado Nacional s/ incidente de medida cautelar”, 08 de octubre de 2019.

“Caja Complementaria de Previsión para la Actividad Docente c/ Catamarca, Provincia de s/ ejecución fiscal”, 17 de octubre de 2019.

“Caja Complementaria de Previsión para la Actividad Docente c/ Catamarca, Provincia de s/ ejecución fiscal”, 17 de octubre de 2019.

“Caja Complementaria de Previsión para la Actividad Docente c/ Chubut, Provincia del s/ ejecución fiscal”, 17 de octubre de 2019.

“Caja Complementaria de Previsión para la Actividad Docente c/ Chubut, Provincia del s/ ejecución fiscal”, 17 de octubre de 2019.

“Caja Complementaria de Previsión para la Actividad Docente c/ Formosa, Provincia de s/ ejecución fiscal”, 17 de octubre de 2019.

“Caja Complementaria de Previsión para la Actividad Docente c/ Formosa, Provincia de s/ ejecución fiscal”, 17 de octubre de 2019.

“Caja Complementaria de Previsión para la Actividad Docente c/ La Rioja, provincia de s/ ejecución fiscal”, 17 de octubre de 2019.

“Caja Complementaria de Previsión para la Actividad Docente c/ La Rioja, provincia de s/ ejecución fiscal”, 17 de octubre de 2019.

“Caja Complementaria de Previsión para la Actividad Docente c/ Jujuy, Provincia de s/ ejecución fiscal”, 17 de octubre de 2019.

“Catamarca, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 17 de octubre de 2019.

“Chubut, Provincia del c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 17 de octubre de 2019.

“De Santibañes, Fernando José (TE' 22.057-1) c/ DGI”, 17 de octubre de 2019.

“Entre Ríos, Provincia de demandado: Estado Nacional s/ incidente de medida cautelar”, 17 de octubre de 2019.

“Formosa, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 17 de octubre de 2019.

“Formosa, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 17 de octubre de 2019.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ ANSeS s/ ejecución fiscal”, 17 de octubre de 2019.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Chaco, Provincia del s/ ejecución fiscal”, 17 de octubre de 2019.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional s/ ejecución fiscal”, 17 de octubre de 2019.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional s/ ejecución fiscal”, 17 de octubre de 2019.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional (Ejército Argentino) s/ ejecución fiscal (ABL)”, 17 de octubre de 2019.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional (Fuerza Aérea Argentina) s/ ejecución fiscal (ABL)”, 17 de octubre de 2019.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional (Dirección Nacional de Vialidad) s/ ejecución fiscal”, 17 de octubre de 2019.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Ferrocarriles Argentinos S.A. s/ ejecución fiscal (ABL)”, 17 de octubre de 2019.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Santa Cruz, Provincia de s/ ejecución fiscal”, 17 de octubre de 2019.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Provincia de s/ ejecución fiscal”, 17 de octubre de 2019.

“La Pampa, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 17 de octubre de 2019.

“La Pampa, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 17 de octubre de 2019.

“Misiones, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 17 de octubre de 2019.

“Recurso de hecho deducido por la demandada en la causa D.G.I. c/ Iberá S.A. Inversiones Y Mandatos s/ cobro de pesos”, 17 de octubre de 2019.

“Salta, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 17 de octubre de 2019.

“San Juan, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 17 de octubre de 2019.

“San Luis, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 17 de octubre de 2019.

“San Luis, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 17 de octubre de 2019.

“Santa Cruz, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 17 de octubre de 2019.

“Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 17 de octubre de 2019.

“Santiago Del Estero, Provincia de demandado: Estado Nacional s/ incidente de medida cautelar”, 17 de octubre de 2019.

“Tucumán, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 17 de octubre de 2019.

“Compañía de Alimentos Fargo S.A. c/ Catamarca, Provincia de s/ acción de repetición”, 22 de octubre de 2022.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires s Ferrocarriles Argentinos S.A. s ejecución fiscal (ABL)”, 22 de octubre de 2019.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Agencia de Administración de Bienes del Estado s/ ejecución fiscal”, 22 de octubre de 2019.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Chaco, Provincia del s/ ejecución fiscal”, 22 de octubre de 2019.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Chaco, Provincia del (Unidad de Gestión Provincial) s/ ejecución fiscal”, 22 de octubre de 2019.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional (ADIF SE) s/ ejecución fiscal”, 22 de octubre de 2019.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional (Biblioteca Nacional) s/ ejecución fiscal”, 22 de octubre de 2019.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional s/ ejecución fiscal”, 22 de octubre de 2019.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional (Secretaría Nacional de Niñez, Adolescencia y Familia) s/ ejecución fiscal”, 22 de octubre de 2019.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional (Ferrocarriles Argentinos S.A.) s/ ejecución fiscal”, 22 de octubre de 2019.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional (Operadora Ferroviaria Sociedad del Estado) s/ ejecución fiscal”, 22 de octubre de 2019.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional s/ ejecución fiscal”, 22 de octubre de 2019.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional s/ ejecución fiscal”, 22 de octubre de 2019.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional s/ ejecución fiscal”, 22 de octubre de 2019.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional (ADIF S.E.) s/ ejecución fiscal”, 22 de octubre de 2019.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional (Estado Mayor del Ejército Argentino) s/ ejecución fiscal”, 22 de octubre de 2019.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Servicio Nacional De Sanidad y Calidad Agroalimentaria s/ ejecución fiscal”, 22 de octubre de 2019.

“Holway, Tomás Jorge c/ Santiago del Estero, Provincia de s/ medida preliminar y cautelar”, 22 de octubre de 2019.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ ADIF S.E. s/ ejecución fiscal”, 29 de octubre de 2019.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional s/ ejecución fiscal”, 29 de octubre de 2019.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional s/ ejecución fiscal”, 29 de octubre de 2019.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional s/ ejecución fiscal”, 29 de octubre de 2019.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional (Empresa Nacional de Correos y Telégrafos S.A. E.L.) s/ ejecución fiscal”, 29 de octubre de 2019.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional (Policía Federal Argentina) s/ ejecución fiscal”, 29 de octubre de 2019.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Salta, Provincia de s/ ejecución fiscal”, 29 de octubre de 2019.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Universidad de Buenos Aires s/ ejecución fiscal”, 29 de octubre de 2019.

NOVIEMBRE

“Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires c/ San Luis, Provincia de s/ ordinario”, 05 de noviembre de 2019.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional Argentino s/ ejecución fiscal (ABL)”, 05 de noviembre de 2019.

“Obra Social para la Actividad Docente c/ Corrientes, Provincia de s/ ejecución fiscal”, 05 de noviembre de 2019.

“Obra Social para la Actividad Docente (O.S.P.L.A.D.) c/ Corrientes, Provincia de s/ ejecución fiscal”, 05 de noviembre de 2019.

“Oil M&S S.A. c/ Agencia Santacruceña de Ingresos Públicos (ASIP) s/ acción mere declarativa de derecho”, 05 de noviembre de 2019.

“Regueira, Celia Ramona c/ Estado Nacional s/ amparo”, 05 de noviembre de 2019.

“Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa”, 05 de noviembre de 2019.

“Aceitera General Deheza SA c/ EN - M° Economía - UCESCI s/ amparo por mora”, 12 de noviembre de 2019.

Aqualaf S.A. c/ Chaco, Provincia del s/ acción declarativa de certeza”, 12 de noviembre de 2019.

“Estancias Marginales S.A. c/ Chaco, Provincia del s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 12 de noviembre de 2019.

“Jumbo Retail Argentina S.A. c/ Chaco, Provincia del s/ acción declarativa de certeza”, 12 de noviembre de 2019.

“Molino Cañuelas S.A.C.I.F.I.A. c/ Chaco, Provincia del s/ acción declarativa de certeza”, 12 de noviembre de 2019.

“Torres e Hijos S.A. c/ Chaco, Provincia del s/ acción declarativa de certeza”, 12 de noviembre de 2019.

“AFIP c/ Club Atlético River Plate Asoc. Civil s/ ejecución fiscal – AFIP”, 21 de noviembre de 2019.

“Sedamil SACEI c/ EN – Ministerio de Economía - AFIP s/ amparo ley 16.986”, 21 de noviembre de 2019.

“Telecom Argentina SA c/ EN - ENACOM y otro s/ proceso de conocimiento”, 21 de noviembre de 2019.

“Agencia Marítima Dulce SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, 26 de noviembre de 2019.

“Aseguradora de Créditos y Garantías SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, 26 de noviembre de 2019.

“Bizi Berria S.R.L. c/ A.F.I.P. s/ impugnación de acto administrativo”, 26 de noviembre de 2019.

“Cladd Industria Textil Argentina SA c/ EN - AFIP DGA - resol. 673/07 DEPLA (expte. 602069/02) s/ Dirección General de Aduanas”, 26 de noviembre de 2019.

“Cladd ITA SA (TF 22.343-A) c/ EN - DGA resol. 2590/06 (expte. 604155/01) s/ Dirección General de Aduanas”, 26 de noviembre de 2019.

“Recurso de hecho deducido por la actora en la causa ‘Cladd Industria Textil Argentina S.A. c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, 26 de noviembre de 2019.

DICIEMBRE

“Ahora S.A. c/ Salta, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, 03 de diciembre de 2019.

“Alpacor Asociados SRL c/ AFIP s/ amparo ley 16.986”, 03 de diciembre de 2019.

“Buenos Aires, Provincia de c/ Santa Fe, Provincia de s/ sumarísimo -derivación de aguas-”, 03 de diciembre de 2019.

“Flores, José Antonio c/ AFIP - DGI s/ amparo ley 16.981”, 03 de diciembre de 2019.

“Juan Mondino e Hijos S.A. c/ AFIP s/ amparo ley 16.986”, 03 de diciembre de 2019.

“British American Tobacco Argentina S.A.I.C. y F. c/ Chaco, Provincia del s/ acción declarativa de certeza”, 12 de diciembre de 2019.

“Deloitte & Co. S.A. c/ Santa fe, Provincia de sección declarativa de certeza”, 12 de diciembre de 2019.

“Distrizub S.A. c/ San Juan, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 12 de diciembre de 2019.

“Fideos Don Antonio S.A. c/ La Pampa, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, 12 de diciembre de 2019.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Salta, Provincia de s/ ejecución fiscal”, 12 de diciembre de 2019.

“La Rural Viñedos y Bodegas S.A. Ltda. c/ Misiones, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, 12 de diciembre de 2019.

“Procuración General CABA c/ EN ley 26.078 y 23.349 s/ proceso de conocimiento”, 12 de diciembre de 2019.

“Procuración General CABA c/ EN ley 26.078 y 23.349 s/ proceso de conocimiento”, 12 de diciembre de 2019.

“Sottano S.A. c/ Misiones, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, 12 de diciembre de 2019.

“INC S.A. c/ Santa Cruz, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 17 de diciembre de 2019.

“Axion Energy Argentina S.A. c/ Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, 26 de diciembre de 2019.

“Friar S.A. c/ Misiones, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, 26 de diciembre de 2019.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ YPF S.A. s/ ejecución fiscal”, 26 de diciembre de 2019.

“Mendoza, Provincia de c/ Administración Federal de Ingresos Pùblicos (AFIP) s/ recurso de apelación - nulidad de acto administrativo”, 26 de diciembre de 2019.

“Pampa Energía S.A. c/ Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza e inconstitucionalidad”, 26 de diciembre de 2019.

“Rafaela Alimentos Sociedad Anónima c/ La Rioja, Provincia de s/ acción declarativa de certeza e inconstitucionalidad”, 26 de diciembre de 2019.

“Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c/ Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza e inconstitucionalidad”, 26 de diciembre de 2019.

“Transener SA c/ GCABA - Procuración General resol. 2349/08 s/ proceso de conocimiento”, 26 de diciembre de 2019.

“Transportadora de Energía SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, 26 de diciembre de 2019.

“Transportadora de Energía SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, 26 de diciembre de 2019.

“Tucumán, Provincia de c/ Administración Federal de Ingresos Pùblicos (AFIP) s/ recurso de apelación - nulidad de acto administrativo”, 26 de diciembre de 2019.

“Y.P.F. S.A. c/ Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”,

ÍNDICE TEMÁTICO DE FALLOS RELEVANTES¹

Anticipos de Impuestos - Percepciones Aduaneras - Impuesto al Valor Agregado - Impuesto a las Ganancias

“*Cladd ITA SA (TF 22.343-A) c/ EN - DGA resol. 2590/06 (expte. 604155/01) s/ Dirección General de Aduanas*”, 26/11/2019, CAF 22930/2009/CA1-051.

“*Cladd Industria Textil Argentina SA c/ EN - AFIP DGA - resol. 673/07 DEPLA (expte. 602069/02) s/ Dirección General de Aduanas*”, 26/11/2019, CAF 38004/2007/CA1-CS1.

“*Aseguradora de Créditos y Garantías SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*”, 26/11/2019, CAF 18074/2016/CS1-CA1.

“*Recurso de hecho deducido por la actora en la causa ‘Cladd Industria Textil Argentina S.A. c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo’*”, 26/11/2019, CAF 75964/2017/1/RH1.

Amparo - Plazo de Apelación - Código Procesal Civil y Comercial de la Nación - Código Civil y Comercial de la Nación

“*Alpacor Asociados SRL c/ AFIP s/ amparo ley 16.986*”, 3/12/2019, FCB 13010004/2013/CS1.

Amparo por mora - Compensación - Sentencia Arbitraria - Tutela Judicial Efectiva

“*Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Aceitera General Deheza SA c/ EN - M° Economía UCESCI s/ amparo por mora*”, 12/11/2019, Fallos: 342:2051.

Concurso y Quiebras - Verificación de Créditos - Sentencia Arbitraria

“*Mitsuhito S.R.L. s/ concurso preventivo*”, 02/07/2019, COM 37449/2013/2/CS1.

Competencia Originaria - Coparticipación de Impuesto - Tasas Municipales - Ecotasa - Impuestos análogos - Medida Cautelar

“*Estado Nacional c/ Río Negro, Provincia de y otra s/ acción declarativa de inconstitucionalidad*”, 16/04/2019, Fallos: 342:645.

¹ La presente organización temática de fallos se realizó conforme criterios establecidos por el Consejo de Redacción de Constitución Financiera.

Competencia Originaria - Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Rechazo de Excepción de Incompetencia - Permiso de Rancho y Subsidios

“Axion Energy Argentina S.A. c/ Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, 26/12/2019, CSJ 92/2017.

Competencia Originaria - Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Permiso de Rancho y Subsidios - Medidas Cautelares - Responsables Solidarios

“Y.P.F. S.A. c/ Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, 26/12/2019, CSJ 440/2018.

“Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c/ Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza e inconstitucionalidad”, 26/12/2019, CSJ 719/2018.

“Pampa Energía S.A. c/ Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 26/12/2019, CSJ 865/2018.

Competencia Originaria - Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Medida de No Innovar

“Pernod Ricard Argentina S.R.L. c/ Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 04/04/2019, CSJ 2313/2018.

Competencia Originaria Rechazada - Sociedades del Estado Provincial

“San Juan, Provincia de (Energía Provincial Sociedad del Estado) c/ International Star S.A. s/ cobro de sumas de dinero”, 08/08/2019. Fallos: 342:1299.

Competencia Federal - Tratados Internacionales - Tributos Municipales - Exención Impositiva

“Recurso de hecho deducido por la U.T.E. -Super cemento S.A.I.C., Benito Roggio e Hijos S.A. y Esuco S.A.- en la causa U.T.E. -Super cemento S.A.I.C., Benito Roggio e Hijos S.A. y Esuco S.A.- y otros c/ Municipalidad de la Ciudad de Posadas s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, 03/09/2019, Fallos: 342:1463.

Competencia Originaria - Ciudad Autónoma de Buenos Aires - Autonomía - Ejecuciones Fiscales

“Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires c/ Córdoba, Provincia de s/ ejecución fiscal”, 4/04/2019, CSJ 2084/2017.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Santa Cruz Provincia de s/ ejecución fiscal”, 17/10/2019, CSJ 1252/2017.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Chaco, Provincia del s/ ejecución fiscal”, 17/10/2019, CSJ 280/2018.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Provincia de s/ ejecución fiscal”, 17/10/2019, CSJ 346/2017.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Chaco, Provincia del (Unidad de Gestión Provincial) s/ ejecución fiscal”, 22/10/2019, CSJ 735/2018.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Salta, Provincia de s/ ejecución fiscal”, 29/10/2019, CSJ 1691/2017.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ La Pampa, Provincia de s/ ejecutivo”, 17/12/2019, CSJ 2027/2017.

Competencia Originaria Rechazada - Ciudad Autónoma de Buenos Aires - Ejecuciones Fiscales - Prórroga de la Competencia - Competencia Federal

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ ANSeS s/ ejecución fiscal”, 17/10/2019, CSJ 1096/2017.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional (Dirección Nacional de Vialidad) s/ ejecución fiscal”, 17/10/2019, CSJ 2033/2017.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional s/ ejecución fiscal”, 17/10/2019, CSJ 208/2018.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional (Fuerza Aérea Argentina) s/ ejecución fiscal (ABL)”, 17/10/2019, CSJ 2024/2017.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional (Ejército Argentino) s/ ejecución fiscal (ABL)”, 17/10/2019, CSJ 2026/2017.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional (Policía Federal Argentina) s/ ejecución fiscal”, 29/10/2019, CSJ 839/2018.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional s/ ejecución fiscal”, 29/10/2019, CSJ 1008/2018.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ ADIF S.E. s/ ejecución fiscal”, 29/10/2019, CSJ 182/2017.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Universidad de Buenos Aires s/ ejecución fiscal”, 29/10/2019, CSJ 1361/2016.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional (Empresa Nacional de Correos y Telégrafos S.A. E.L.) s/ ejecución fiscal”, 29/10/2019, CSJ 2615/2017.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional (Ferrocarriles Argentinos S.A.) s/ ejecución fiscal”, 29/10/2019, CSJ 1197/2019.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional (Biblioteca Nacional) s/ ejecución fiscal”, 22/10/2019, CSJ 1177/2019.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional (AGP SE) s/ ejecución fiscal”, 22/10/2019, CSJ 2704/2018.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional (Estado Mayor del Ejército Argentino) s/ ejecución fiscal”, 22/10/2019, CAE 17739/2019/CS2.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional (Operadora Ferroviaria Sociedad del Estado) s/ ejecución fiscal”, 22/10/2019, CSJ 1216/2019.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional (Secretaría Nacional de Niñez, Adolescencia y Familia) s/ ejecución fiscal”, 22/10/2019, CAF 18142/2019/CS3-CS2.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Ferrocarriles Argentinos S.A. s/ ejecución fiscal (ABL)”, 22/10/2019, CSJ 1828/2018.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional s/ ejecución fiscal”, 22/10/2019, CSJ 887/2018.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Agencia de Administración de Bienes del Estado s/ ejecución fiscal”, 22/10/2019, CSJ 274/2019.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional (Universidad de Buenos Aires) s/ ejecución fiscal”, 22/10/2019, CSJ 947/2019.

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional (Dirección General de Fabricaciones Militares) s/ ejecución fiscal”, 5/11/2019, CSJ 403/2019.

Competencia Originaria Rechazada - Ciudad Autónoma de Buenos Aires - Ejecuciones Fiscales

“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ YPF S.A. s/ ejecución fiscal”, 26/12/2019, CSJ 1015/2019.

Competencia Originaria - Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Alícuota Diferencial - Medida Cautelar Concedida

“Distrisur Argentina S.A. c/ Chubut, Provincia de s/ Acción Declarativa de Certeza”, 17/02/2019, CSJ 84/2018.

“Holcim (Argentina) S.A. c/ Neuquén, Provincia de s/ Acción Declarativa de Certeza”, 17/02/2019, CSJ 483/2018.

“Helvetica S.A. c/ Córdoba, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 02/05/2019, CSJ 2206/2017.

“Agropecuaria El Jaguel S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ declaración de certeza”, 02/05/2019, CSJ 1608/2018.

“Aqualaf S.A. c/ San Juan, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, 14/05/2019, CSJ 2261/2017.

“Millan S.A. c/ Mendoza, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 14/05/2019, CSJ 1709/2017.

“Panificadora Veneziana S.A. c/ Salta, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, 28/05/2019, CSJ 2098/2017.

“Alimentos Refrigerados Sociedad Anónima c/ Mendoza, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, 28/05/2019, CSJ 344/2018.

“Refineria del Centro S.A. c/ Mendoza, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 28/05/2019, CSJ 93/2018.

“Dulcor S.A. c/ Salta, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, 04/06/2019, CSJ 2095/2017.

“Comercial Rossi S.A c/ Salta, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, 04/06/2019, CSJ 2699/2017.

“Industrias Juan F. Secco S.A. c/ Salta, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 11/07/2019, CSJ 138/2018.

“Vanoli y Cía S.A. C/ Salta, Provincia de s/acción declarativa de certeza”, 22/08/2019, CSJ 2099/2017.

“Ahora S.A. c/ Salta, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, 3/12/2019, CSJ 2355/2017.

“Deloitte & Co. S.A. c/ Santa fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, 12/12/2019, CSJ 1204/2019.

“Fideos Don Antonio S.A. c/ La Pampa, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, 12/12/2019, CSJ 1163/2019

“INC S.A. c/ Santa Cruz Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 17/12/2019, CSJ 2419/2019.

“Rafaela Alimentos Sociedad Anónima c/ La Rioja, Provincia de s/ acción declarativa de certeza e inconstitucionalidad”, 26/12/2019, CSJ 2280/2016.

Competencia Originaria - Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Alícuota Diferencial - Cuestión Abstracta

“Aqualaf S.A. c/ Chaco, Provincia del s/ acción declarativa de certeza”, 12/11/2019, CSJ 2260/2017.

“Estancias Marginales S.A. c/ Chaco, Provincia del s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 12/11/2019, CSJ 1255/2017.

"Jumbo Retail Argentina S.A. c/ Chaco, Provincia del s/ acción declarativa de certeza", 12/11/2019, CSJ 1782/2016.

"Molino Cañuelas S.A.C.I.F.I.A. c/ Chaco, Provincia del s/ acción declarativa de certeza", 12/11/2019, CSJ 616/2017.

"Torres e Hijos S.A. c/ Chaco, Provincia del s/ acción declarativa de certeza", 12/11/2019, CSJ 2326/2016.

"British American Tobacco Argentina SAIC y F c/ Chaco, Provincia del s/ acción declarativa de certeza", 12/12/2019, CSJ 2089/2017.

Competencia Originaria Rechazo - Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Alícuota Diferencial - Cuestión Federal y Local

"MSU S.A. c/ Chaco, Provincia del s/ acción de amparo", 08/08/2019, CSJ 1463/2018.

Competencia Originaria - Acción Declarativa de Certeza - Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Energía Eléctrica

"Transportadora Mar del Plata S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ Acción Declarativa de Certeza", 25/06/2019, Fallos: 342:1048.

Competencia Originaria - Rechazo Medida Cautelar - Régimen de Sinceramiento Fiscal

"Werthein, Andrea c/ La Pampa, Provincia de s/ acción declarativa de certeza e inconstitucionalidad", 11/06/2019, CSJ 2718/2017.

Competencia Originaria - Rechazo - Derecho Público Local – Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Régimen de Retención y Percepción - Alcance Extrajurisdiccional de la Norma Local

"Rafaela Alimento Sociedad Anónima c/ Misiones, Provincia de s/ acción declarativa de certeza e inconstitucionalidad", 19/02/2019, CSJ 2280/2016.

Derecho Aduanero - Ley Penal Más Benigna

"SKF Argentina SA c/ EN – Ministerio de Economía y otros s/Código Aduanero - ley 22.415 - art. 105", 24/09/2019, CAF 40275/2013/CS1-CAI.

Derecho de Defensa - Multa - Obligación de Reportar Operaciones en Moneda Extranjera - Prescripción - Sentencia Arbitraria - Encubrimiento y Lavado de Activos de Origen Delictivo

“*Banco Macro SA y otros c/ UIF s/ recurso directo*”, 26/02/2019, CAF 25754/2011/2/RH2.

Derecho de Defensa - Multa - Sentencia Arbitraria - Ley de Entidades Financieras

“*Banco del Tucumán SA y otros c/ BCRA - s/ entidades financieras - ley 21.526 - art. 41*”, 26/02/2019, CAF 21423/2014/1/RH1.

Ejecución de Sentencia - Sentencia Extranjera - Exequatur - Consolidación de Deudas - Laudo Arbitral

“*Deutsche Rückversicherung AG c/ Caja Nacional de Ahorro y Seguro en Liquidación y Otros s/ Proceso de Ejecución*”, 24/09/2019, Fallos: 342:1524.

Ejecución de Sentencia - Exequatur - Bonos de la Provincia de Buenos Aires - Jurisdicción y Competencia

“*Neveu, María Beatriz y otro c/ Buenos Aires Provincia de s/ exequátor*”, 14/05/2019, CSJ 354/2018.

Ejecución Fiscal - Inhabilidad de Título

“*Obra Social para la Actividad Docente (O.S.P.L.A.D.) c/ Corrientes, Provincia de s/ ejecución fiscal*”, 05/11/2019, CSJ 1808/2017.

Ejecución Fiscal - Inhabilidad de Título - Certificado de Deuda

“*Asociación Trabajadores del Estado c/ Misiones, Provincia de s/ ejecutivo*”, 29/08/2019, CSJ 4135/2015.

Ejecución Fiscal - Prescripción - Suspensión

“*AFIP - DGI c/ Allende, Oscar Alberto s/ ejecución fiscal - AFIP*”, 19/03/2019, FCB 23043067/2010/CSI.

Ejecución Fiscal - Conflicto de Competencia - Justicia No Federal con Jurisdicción en CABA

“*GCBA c/ Guido Guidi S.A. s/ ejecución fiscal*”, 03/09/2019, CSJ 477/2019/CSI.

“*Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Adulgst S.A. s/ ejecutivo*”, 10/09/2019, COM 52032485/2014/CAL-CSI.

Ejecución Fiscal - Prescripción - Derechos de Importación -

“AFIP c/ Club Atlético River Plate Asoc. Civil s/ ejecución fiscal - AFIP”, 21/11/2019, CAF 25078/2018/CS1.

Emergencia Económica - Pesificación - Depósitos Bancarios - Tasa de Interés - Teoría del Esfuerzo Compartido

“Zurdo Calvo, Ofelia y otro c/ PEN - ley 25.561 dtos. 1570/01 y 214/02 y otro s/ amparo ley 16.986”, 19/03/2019, CAF 97988/2002/CS1.

Exención - Proceso Licitatorio - Transporte Interjurisdiccional - Contrato de Concesión

“Transnea SA c/ CABA s/ proceso de conocimiento”, 12/03/2019, CAF 1665/2008/1/RHI.

Federalismo Fiscal - Ley de Coparticipación Federal de Impuestos - Integralidad e Intangibilidad de la Masa Coparticipable - Medidas Cautelares

“Entre Ríos, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 1/10/2019, CSJ 1829/2019/1.

“San Luis, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 1/10/2019, CSJ 1820/2019/1.

“Catamarca, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad incidente de medida cautelar”, 1/10/2019, CSJ 1794/2019/1.

“Formosa, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 1/10/2019, CSJ 1809/2019/1.

“La Pampa, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad incidente de medida cautelar”, 1/10/2019, CSJ 1799/2019/1.

“Salta, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 1/10/2019, CSJ 1798/2019/1.

“Formosa, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 1/10/2019, CSJ 1815/2019/1.

“La Pampa, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 1/10/2019, CSJ 1802/2019/1.

“San Juan, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 1/10/2019, CSJ 1810/2019/1.

“San Luis, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 1/10/2019, CSJ 1819/2019/1.

“Tucumán, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 1/10/2019, CSJ 1797/2019/1.

“Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 1/10/2019, CSJ 1808/2019/1.

“Chubut, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 1/10/2019, CSJ 1806/2019/1.

“Santiago del Estero, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 1/10/2019, CSJ 1796/2019/1.

“Misiones, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 1/10/2019, CSJ 1853/2019/1.

“Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 1/10/2019, CSJ 1804/2019/1.

“Santa Cruz, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 1/10/2019, CSJ 1816/2019/1.

“La Rioja, Provincia de c/ Estado Nacional s/ amparo”, 1/10/2019, CSJ 1805/2019.

“Tucumán, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 08/10/2019, CSJ 1923/2019/1.

Federalismo Fiscal - Ley de Coparticipación Federal de Impuestos - Integralidad e Intangibilidad de la Masa Coparticipable - Medidas Cautelares - Rechazo de Aclaratoria - Diálogo Institucional

“Entre Ríos, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad incidente de medida cautelar”, 17/10/2019, CSJ 1829/2019/1.

“San Juan, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 17/10/2019, CSJ 1810/2019/1.

“Santa Cruz, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 17/10/2019, CSJ 1816/2019/1.

- “La Rioja, Provincia de c/ Estado Nacional s/ amparo”, 17/10/2019, CSJ 1805/2019.
- “San Luis, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 17/10/2019, CSJ 1819/2019/1.
- “La Pampa, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 17/10/2019, CSJ 1799/2019/1.
- “Formosa, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 17/10/2019, CSJ 1809/2019/1.
- “Chubut, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 17/10/2019, CSJ 1806/2019/1.
- “Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 17/10/2019, CSJ 1804/2019/1.
- “Santiago del Estero, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 17/10/2019, CSJ 1796/2019/1.
- “Tucumán, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 17/10/2019, CSJ 1923/2019/1.
- “Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 17/10/2019, CSJ 1808/2019/1.
- “Catamarca, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 17/10/2019, CSJ 1794/2019/1.
- “Formosa, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 17/10/2019, CSJ 1815/2019/1.
- “Tucumán, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 17/10/2019, CSJ 1797/2019/1.
- “San Luis, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 17/10/2019, CSJ 1820/2019/1.
- “La Pampa, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 17/10/2019, CSJ 1802/2019/1.
- “Misiones, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 17/10/2019, CSJ 1853/2019/1.

“Salta, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 17/10/2019, CSJ 1798/2019/l.

Impuesto a las Ganancias - Capacidad Contributiva - Principio de Igualdad - Jubilación y Pensión - Personas Vulnerables

“García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, 26/03/2019, Fallos: 342:411.

“Godoy Ramon Esteban c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, 07/05/2019, FPA 002138/2017/2/RH001.

“Ortiz de Pierola, Emilia c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, 28/05/2019, FPA 005200/2017/CS001.

“Kloster, María Guadalupe c/ AFIP s/ acción meramente declarativa”, 28/05/2019, FPA 001953/2016/CS001.

“Rossi, María Luisa c/ AFIP s/Acción Meramente Declarativa de Derecho”, 28/05/2019, FPA 003588/2016/CS001.

“Montefiori, Sonia Haydee c/ AFIP s/Acción Meramente Declarativa de Inconstitucionalidad”, 25/06/2019, FPA 011351/2016/CS001.

“Chichizola, Norberto Hernan c/ AFIP s/Acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, 02/07/2019, FPA 1453/2015/1 RH1.

“Castro, Beatriz Marina c/ EN-AFIP s/Proceso de conocimiento”, 02/07/2019, CAF 065015/2016/CS001.

“Ordoñez Graciela Mabel c/ AFIP-DGI s/Contencioso administrativo-varios”, 02/07/2019, FSM 063058039/2013/CS001.

“Mazzola De Marsico, Ana Maria c/ AFIP s/Acción Meramente Declarativa De Inconstitucionalidad”, 02/07/2019, FRO 018549/2014/CS001.

Impuesto a las Ganancias - Capacidad Contributiva - Principio de Igualdad - Jubilación y Pensión - Personas vulnerables - Acción Declarativa de Certeza y/o Inconstitucionalidad - Devolución de las Sumas Retenidas

“Villegas, Raquel Nora y otros c/ Administración Federal de Ingresos Públicos s/ acción mere declarativa de derecho”, 17/09/2019, FBB 13242/2015/CSI.

“Caballero, Carlos Aurelio C/ AFIP S/ Acción Meramente declarativa de inconstitucionalidad”, 17/09/2019, FRO 16365/2014/CSI.

Impuesto a las Ganancias - Capacidad Contributiva - Principio de Igualdad - Jubilación y Pensión - Personas Vulnerables - Devolución de las Sumas Retenidas

“*Marchueta, Gustavo Francisco C/ AFIP DGI S/ Contencioso Administrativo - Varios*”, 17/09/2019, FSM 63057990/2012/CS1.

“*García Rodríguez Héctor Fernando C/ AFIP DGIS/ Contencioso Administrativo - Varios*”, 17/09/2019, FSM 63057996/2012/CS1.

Impuesto a las Ganancias - Tribunal Fiscal de la Nación - Principio de Realidad Económica - Venta de Acciones - Ganancias de Segunda Categoría

“*De Santibañes, Fernando José (TE 22.057-I) c/ DGI*”, 17/10/2019, CAF 22934/2013/CS1, CAE 22934/2013/I/RHI.

Impuesto a las Ganancias - Tribunal Fiscal de la Nación - Principio de Realidad Económica - Mutuo - Modificación del Contrato

“*Transportadora de Energía SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*”, 26/12/2019, CAF 39109/2014/2/RHI.

“*Transportadora de Energía SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*”, 26/12/2019, CAE 39109/2014/3/RH2.

Impuesto a las Ganancias - Ajuste por Inflación - Principio de No Confiscatoriedad

“*Recurso de hecho deducido por la demandada en la causa Caruso Compañía de Seguros S.A. c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad*”, 14/05/2019, FCB 44931/2014/I/RHI.

“*Recurso de hecho deducido por la AFIP en la causa ‘Distribuidora de Gas del Centro S.A. c/ Estado Nacional y otro s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad’*”, 25/06/2019, FCB 15013/2015/I/RHI.

Impuesto a las Ganancias - Principio de Reserva de Ley - Salida No Documentada - Multa por Omisión

“*Quercia, José Luis (TF 28038-I) c/ DGI*”, 11/06/2019, CAF 53432/2012/CS1 (ver dictamen fiscal).

Impuesto de Sellos - Instrumentos de Gobierno - Contratos de Concesión - Acción Declarativa de Inconstitucionalidad

“Autopistas del Sol S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de y Otro s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”,
19/03/2019, CSJ 4/2013 (49-A)/CSI.

Impuesto de Sellos - Instrumentos de Gobierno - Contratos de Concesión - Acción Declarativa de Certeza

“AEC S.A. y otros c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ acción declarativa de certeza”, 19/03/2019, CSJ 124/2013 (49-A)/CSI.

“Grupo Concesionario del Oeste S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa”, 19/03/2019, CSJ 286/2012 (48-G)/CSI.

Impuesto de Sellos - Competencia Originaria - Acción Declarativa de Certeza - Coparticipación del Impuesto - Concepto de Instrumento

“Telefónica Móviles Argentina S.A. c/ Tucumán, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, 4/06/2019, Fallos: 342:97.

Impuesto al Valor Agregado (IVA) - Impuesto a las Ganancias - Exención - Transporte Aéreo Internacional - Servicios Conexos - Interpretación Gramatical

“Garman Representaciones S.A. (TF 22.794-1) c/ DGI”, 26/02/2019, Fallos: 342:99.

“Baxxor S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, 26/02/2019, CAF 23133/2016/CA1-CSI.

Impuesto sobre los Créditos y Débitos Bancarios - Sistema Organizado de Pagos - Sentencia Arbitraria

“Supermercados Mayoristas Yaguar S.A.- c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, 10/09/2019. Fallos: 342:1492.

Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Transporte Interjurisdiccional - Efectos - Revocatoria - Prueba

“Expreso Quilmes S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa”, 16/04/2019, CSJ 84/2011 (47-E)/CSI.

Ley de Coparticipación Federal de Impuestos - Transporte Interjurisdiccional - Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Impuesto a las Ganancias - Doble Imposición

“*Rutamar S.R.L. c/ GCBA s/ impugnación actos administrativos s/ recurso de inconstitucionalidad concedido y su acumulado expte. n° 11430/14 “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Rutamar S.R.L. c/ GCBA s/ impugnación actos administrativos”, 12/03/2019, CSJ 1271/2017/CS1 y CSJ 1272/2017/RH1.*

Prescripción - Tributos Provinciales - Cláusula de los Códigos - Código Civil - Consumo Jurídico

“*Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones – Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contencioso administrativa*”, 05/11/2019, Fallos: 342:1903.

Presupuesto - Ejecución de Sentencia - Consolidación de Deudas

“*Pedreira, Jorge Eduardo -inc. ejec. sent.- c/ PEN - ley 25.561 - dtos. 1570/01 214/02 s/ proceso de ejecución*”, 19/06/2019, CAF 47257/2007/CA5-CS1 CAF 47257/2007/1/RH1.

Plan de Facilidades de Pago - Caducidad - Impugnación del Acto Administrativo - Sistema Previsional.

“*Bizi Berna S.R.L. c/ A.F.I.P. s/ impugnación de acto administrativo*”, 26/11/2019, FPA 12211/2015/CS1-CA1, FPA 12211/2015/1/RH1.

Prestaciones Previsionales - Promedio de remuneraciones - Índices de actualización - Delegación legislativa - Actividad Reglamentaria de los Organismos Administrativos

“*Fernández Osvaldo C/ ANSeS S/ Reajustes Varios*”, 07/02/2019, CSS 20881/2013/1/RH1 y Otros.

“*Semegone, Carlos Luis C/ ANSeS S/ Reajustes Varios*”, 07/02/2019, CSS 17653/2010/CA1-C31 y Otros.

“*Santillán Francisco Eugenio c/ ANSeS s/ reajustes varios*”, 07/02/2019, CSS 091569/2012/CS001.

“*Ulloa Roberto Oscar c/ ANSeS s/ reajustes varios*”, 07/02/2019, CSS 062110/2011/CS001.

“*Velázquez Leonardo c/ ANSeS s/ reajustes varios*”, 07/02/2019, CSS 021873/2011/CS001.

“*Flores José Raúl c/ ANSeS s/ reajustes varios*”, 07/02/2019, CSS 005283/2013/CS001.

Procedimiento Tributario - Competencia Originaria - Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Obligaciones Tributarias

“Dolores Gas SA y otro c/ Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires s/ proceso de conocimiento”, 14/05/2019, CAF 14958/2012/1/RHI.

Repetición de Impuestos - Tasa de interés - Principio de Igualdad - Código Fiscal - Relación Jurídica Tributaria - Derecho de Propiedad

“Desarrollos al Costo S.R.L. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 02/05/2019, CSJ 311/2013 (49-D)/CS1.

“Buasso, Martín Luis c/ Buenos Aires, Provincia de s/ ordinario”, 25/06/2019, 342:1039.

Repetición de Impuestos - Tasa de Interés - Impuesto al Valor Agregado - Recupero de Crédito Fiscal - Interpretación

“Compañía Mega S.A. c/ EN -AFIP DGI- resol. 93/04 94/04 RDEX) y otros s/ Dirección General Impositiva”, 11/07/2019, Fallos: 342:1170.

Responsabilidad Fiscal del Estado - Juicio Político - Emisión de Bonos de Deuda

“Wickstrom, Lloyd Jorge s/ recurso de casación e inconstitucionalidad en autos: Expte. n°07 - J.E. - 05 - Pirovani, Jorge Antonio s/ Formación J.E. al Sr. Fiscal de Estado de la Pcia. de Enes. Dr. Lloyd Jorge Wikstrom”, 28/05/2019, CSJ 945/2017/RHI.

Seguridad Social - Superposición de Aportes – Honorarios - Relación en dependencia - Trabajadores Autónomos - Fuente Económica de Retribuciones - Multiplicidad de Aportes
“Álvarez, Washington c/ Administración Federal De Ingresos Públicos (AFIP) s/ medidas preliminares”, 12/02/2019, FSA 011000206/2006/CS001.

Tributos a la Importación - Multa - Régimen de Importación Suspensiva - Caso fortuito - Plazo de Permanencia

“Agencia Marítima Dulce SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, 26/11/2019, CAF 49067/2015/CAI-CS1.

Tarifas - Precios Públicos - Interpretación de la Ley - Importación

“Regueira, Celia Ramona c/ Estado Nacional s/ amparo” y FPA 22000427/2010/CS1-CAI ‘Morath, José Luis Antonio c/ Estado Nacional - PEN s/ amparo’”, 5/11/2019, FPA 22000428/2010/CS1 -CAI.

Tasa Municipal - Ámbito Federal - Poder de Policía Bancario - Denegación del Fuero Federal

“Banco de Servicios Financieros S.A. c/ Municipalidad de Concordia s/ acción meramente declarativa de derecho”, 07/05/2019, FPA 1074/2015/l/RH1.

Tasa de Justicia - Amparo - Recurso de Reposición

“Correo Oficial de la República Argentina S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ amparo”, 19/06/2019, CSJ 16/2013 (49-C)/CS1.

ÍNDICE DE FALLOS COMENTADOS

Prólogo	1
<i>Pablo José María REVILLA</i>	
La tasa de interés aplicable en causas en las cuales se ordena judicialmente la repetición en materia tributaria	13
<i>Franco Ramiro ALANÍZ</i>	
El federalismo como herramienta distributiva y limitante del poder tributario. El caso de la imposición local y la no interferencia ante el interés nacional. A propósito del fallo “Autopistas del Sol S.A.”	21
<i>Leonardo Andrés BEHM</i>	
Comentario al fallo “Garman Representaciones S.A.”	39
<i>Alejandro CALISE</i>	
Un gran salto en el empedrado camino hacia la plena autonomía de la Ciudad de Buenos Aires	57
<i>Martín CORMICK</i>	
Salidas no documentadas: ¿Es posible sancionar su incumplimiento tipificándolo como una omisión?	65
<i>Gabriela FIGUEROA</i>	
Comentario al fallo “Cladd ITA S.A. (TF 22.343-A) c/ EN-DGA resol. 2590/06 (expte. 604I55/01) s/ Dirección General de Aduana”	83
<i>Marcelo Antonio GOTTFREDI</i>	
“TMA vs. Provincia de Tucumán”: To be or not to be	103
<i>Mariano R. GUAITA</i>	
El precedente “De Santibáñez” y el principio de la realidad económica	121
<i>Lucas GUTIÉRREZ y Juan Guillermo MARCONI</i>	
El caso “Volkswagen”: La prescripción de las obligaciones tributarias locales y los efectos temporales del código civil y comercial	131
<i>Rodrigo LEMA</i>	
Competencia originaria de la CSJN: cautelares en materia tributaria y estrategias procesales	141
<i>Santiago Alejandro NÚÑEZ</i>	

Competencia federal: Impuesto sobre los ingresos brutos aplicado a operaciones de rancho y subsidios

151

Ezequiel MALTZ

La sentencia exhortativa. El precedente de la CSJN “García” respecto del sector pasivo y el impuesto a las ganancias. Su interpretación en la jurisprudencia de la Cámara Federal de General Roca y la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal

156

Maria Marta PERALTA

Reflexiones sobre el federalismo fiscal en la jurisprudencia de la Corte Suprema a partir del fallo “Entre Ríos, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”

165

Noelia PUENTE

La competencia originaria de la Corte Suprema en los casos en los que es parte una sociedad del estado provincial

181

Maria Emilia YARYURA TOBÍAS

ENSAYOS CONSTITUCIONALES

Breves notas sobre teoría general, metodología y derecho financiero. La unidad del derecho financiero desde la Constitución Financiera y el principio de reserva de ley en materia financiera

187

Ernesto GÓMEZ ZAMACOLA

Una mirada constitucional del derecho procesal tributario

225

Lucía LÓPEZ PARGA

PRÓLOGO

Por Pablo José María Revilla

I.- Sobre la publicación

Es un orgullo presentar el cuarto número de la revista “Constitución Financiera” que, con el rigor científico y la amplitud de criterio que caracterizó a los anteriores, aborda el estudio de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en materia financiera durante el año 2019.

Esta tarea es llevada a cabo por Ernesto Gómez Zamacola, María Belén Castagnini, María Florencia Fontana, Agostina Belén Gelmetti, Débora Laplacette, Juan Ignacio Nigrelli, Joaquín Guillermo Perdigués, Nicolás Rodríguez Lamas, Simón Iván Striga y Sofía Laura Zuccarino. He tenido el privilegio de compartir con ellos distintos ámbitos académicos, en los que se destacan tanto por su sólida formación en derecho público cuanto por la pasión, esmero y dedicación en la tarea que emprenden, virtudes que se traducen en la calidad del producto final que los lectores tienen ahora a su disposición.

Han decidido poner el foco en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, pues dicho tribunal es el último encargado del control de constitucionalidad de las normas y actos de autoridades nacionales y locales, pensado en el año 1853 como el guardián final de la supremacía de la Constitución en toda la República.

Ese rol encomendado a la Corte Suprema no estuvo exento de controversias y disputas, en especial, en lo referido a control de los actos y normas locales, tanto en Argentina como en los Estados Unidos de América. Al ratificar sus potestades, la Suprema Corte de los Estados Unidos manifestó que la Constitución Federal emana del pueblo de los Estados Unidos, y no de la voluntad de los estados locales, y si ese pueblo invistió a los poderes constituidos de todas las competencias necesarias para lograr su cometido, es natural que la Corte Suprema de la Federación tenga facultades para revisar las sentencias de las Cortes Supremas de los Estados locales en todo lo que concierne a la interpretación de la Constitución Federal y de las demás normas y actos federales (“*Martin v. Hunter's Lessee*”, 14 U.S. 304, año 1816).

Reafirmó ese criterio años más tarde, al sostener: “*América ha decidido ser, en muchos sentidos, y con muchos propósitos, una nación; y para todos esos propósitos su gobierno es completo, para*

todos esos objetivos es competente. El pueblo ha declarado que, en el ejercicio de todos los poderes otorgados para esos objetivos, él es supremo. Puede, entonces, para realizar esos objetivos, controlar legítimamente a todos los individuos o gobiernos situados dentro del territorio americano. La Constitución y leyes de un Estado siempre que sean contrarios a la Constitución y leyes de los Estados Unidos, son absolutamente nulas...El ejercicio del derecho de apelar las sentencias de los tribunales estaduales, que puedan contravenir la Constitución y las leyes de los Estados Unidos es, creemos, esencial para la realización de esos objetivos” (“*Cohens v. Virginia*”, 19 U.S. 264, año 1821).

Por otra parte, al revisar los actos de las autoridades nacionales, la Corte no solo preserva la supremacía de la Constitución Nacional sino también lleva a cabo la tarea de casación federal, esto es, uniformar la interpretación de ese derecho. Como señala Sagüés, no se trata de una casación típica, sino de una consecuencia indirecta de la existencia de un único tribunal supremo, de un recurso por el cual se puede llevar ante él todo caso o causa en que esté comprendido algún punto regido por la Constitución y por el derecho federal, y de una doctrina judicial en virtud de la cual la jurisprudencia de la Corte Suprema tiene efectos vinculantes (SAGÜES, NÉSTOR P.: “*Derecho procesal constitucional. Recurso extraordinario*”, Editorial Astrea, 3º edición, tomo I, pág. 319).

A estas funciones se le añade que la Corte actúa como cabeza de uno de los poderes de Estado, para asegurar su independencia y garantizar el acceso a la justicia, funciones que ha ejercido tanto mediante la creación de medios de tutela -como el amparo- como al ampliar la legitimación procesal para proteger más eficazmente intereses colectivos e individuales homogéneos.

De aquí la importancia del estudio y el seguimiento de los pronunciamientos de la Corte Suprema a los que se dedica esta publicación, para comprenderlos e interpretarlos no solamente como sentencias dirigidas a resolver la controversia concreta planteada entre las partes involucradas, que lo son, sino fundamentalmente en su proyección histórica, toda vez que están destinados -más allá de la resolución del caso- a acompañar y colaborar con la evolución de la sociedad argentina, de sus instituciones y de sus necesidades.

Haré a continuación una breve referencia a cada uno de los pronunciamientos objeto de estudio en este ejemplar, con la intención de ilustrar al lector acerca de las circunstancias en las que fueron dictados, su importancia institucional, que justifica su inclusión en esta obra, y si mantiene o modifica posturas anteriores del Tribunal sobre el tema.

II.- Sobre las sentencias que marcan un cambio de tendencia en la jurisprudencia de la Corte

En mi parecer, en el material seleccionado pueden encontrarse cuatro sentencias que marcan una novedad o disrupción respecto de los criterios sostenidos por la Corte hasta ese momento.

La primera de ellas es la dictada en la causa "*García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad*" (del 26/III/2019), que se ocupa del impuesto a las ganancias sobre los haberes jubilatorios.

En sentencias anteriores, el Tribunal había reconocido que tales haberes jubilatorios encuadraban en el hecho imponible del impuesto a las ganancias y que la configuración de ese gravamen -en lo relativo a la modulación de la carga tributaria- era materia reservada al legislador, ajena a la órbita del Poder Judicial (cfr. D. 248, XLVII "*Dejeanne Oscar Alfredo y otro c/ Administración Federal de Ingresos Pùblicos s/ amparo*", del 10/XII/2013; O. 184, XLVII "*Osnaghi, Emilio Jorge y otro c/ Administración Federal de Ingresos Pùblicos s/ amparo*", del 6/III/2014; C. 1464.XLVII, "*Carbone, Antonio c/ Administración Federal de Ingresos Pùblicos (AFIP) -suc. CTES.- s/ amparo*", del 01/IV/2014).

Ahora, la Corte va más allá de la configuración del hecho imponible, de los principios de capacidad contributiva y de no confiscatoriedad, para dirimir la cuestión a la luz del criterio de la "vulnerabilidad vital" del colectivo concernido.

La complejidad social de tal cuestión, la cantidad de personas involucradas y el impacto en las cuentas públicas torna a esta sentencia de cita obligada entre los precedentes del año 2019.

Un segundo pronunciamiento, novedoso y, por su proyecciones, de alta relevancia en el federalismo fiscal, es el recaído en la causa "*Entre Ríos, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar*" (sentencia del 01/X/2019), en el cual la provincia la actora impugnó los decretos del Poder Ejecutivo Nacional 567/2019 -que rebajaba la alícuota de IVA para ciertos productos alimenticios- y 561/2019 -que ordenó a la AFIP reducir la base de cálculo de las retenciones en el impuesto a las ganancias para los trabajadores en relación de dependencia y los anticipos que debían ingresar los trabajadores autónomos en el período 2019-.

Esos decretos 561/2019 y 567/19 fueron dictados el 14 y el 16 de agosto de 2019, respectivamente, esto es, con posterioridad a las elecciones primarias, obligatorias y

simultáneas que se llevaron a cabo el 11 de agosto de 2019, en el marco de una situación política de tensión entre el Gobierno Nacional y las provincias que llevó a varias de ellas a interponer acciones similares a la que aquí se analiza (cfr. causas CSJ 1794/2019/1; CSJ 1796/2019/1; CSJ 1797/2019/1; CSJ 1798/2019/1; CSJ 1799/2019/1; CSJ 1801/2019/1; CSJ 1802/2019/1; CSJ 1804/2019/1; CSJ 1805/2019; CSJ 1806/2019/1; CSJ 1808/2019/1; CSJ 1809/2019/1; CSJ 1815/2019/1; CSJ 1817/2019/1; CSJ 1818/2019/1; CSJ 1819/2019/1; CSJ 1820/2019/1; CSJ 1816/2019/1; CSJ 1829/2019/1; CSJ 1810/2019/1; CSJ 1853/2019/1; CSJ 1923/2019/1; CSJ 2722/2019; CSJ 2727/2019/1).

La Provincia esgrimió que dichos tributos eran coparticipables y, por ende, que tales decisiones unilaterales de la Nación erosionaban la masa a distribuir y disminuían en los recursos provinciales, realizada por el PEN, quien carecía de competencia para ello.

Por tratarse de la primera resolución que adoptó en el expediente, la Corte –por mayoría– limitó su pronunciamiento a declarar su competencia originaria e hizo lugar a la medida cautelar solicitada, sin avanzar sobre el planteo de falta de legitimación de la Provincia para demandar conceptos que aún no ingresaron a la masa coparticipable. En su proyección, estas sentencias marcan un antecedente para que las provincias puedan requerir medidas de no innovar frente a exenciones, reducciones de alícuotas, pagos a cuenta o medidas similares adoptadas por el Poder Ejecutivo Nacional, con fundamento en la indebida reducción de la masa a distribuir.

Una tercera sentencia que marca un quiebre en la doctrina tradicional es la dictada en la causa "*GCBA c/ Córdoba, Provincia de s/ ejecución fiscal*", del 04/IV/2019. Este pronunciamiento es fruto del nuevo status constitucional que se le reconoció a la Ciudad Autónoma como consecuencia de la reforma del año 1994 y significa un cambio respecto de lo sostenido doce años atrás, en Fallos: 330:5279 ("*Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Tierra del Fuego, Provincia de*"), en el que se había negado a la Ciudad el acceso a la instancia originaria.

Según sus palabras, con esta sentencia el máximo Tribunal buscó despejar desigualdades o asimetrías de la Ciudad respecto de las provincias, admitiéndola como un nuevo participante del federalismo que tiene el privilegio de litigar ante la instancia originaria.

Una cuarta decisión novedosa es la vertida en la causa "*Estado Nacional c/ Río Negro, Provincia de y otra s/ acción declarativa de inconstitucionalidad*" (del 16/IV/2019), pero no por el contenido del pronunciamiento en sí, sino por la actitud activa adoptada por el Estado Nacional para exigir el cumplimiento de las obligaciones contraídas por su contraparte (en este caso, la provincia de Río Negro) en el régimen de coparticipación federal.

En esta causa, el Estado Nacional promovió acción declarativa de inconstitucionalidad contra la Municipalidad de San Carlos de Bariloche y la Provincia de Río Negro, a fin de que se declare la inconstitucionalidad del art. 362 de la ordenanza fiscal 2809-CM-16 de ese municipio, por la que se creó la denominada "Ecotasa" que, según la Nación, resulta violatoria - entre otras- de régimen de coparticipación federal, pues carece de un servicio concreto e individualizado sobre un acto o bien concreto e individualizado.

La Corte declara su competencia originaria para entender en la cuestión en razón de las personas intervenientes en el pleito y rechaza la medida cautelar solicitada por el Estado Nacional.

Respecto de este tributo, agentes de percepción de la "Ecotasa" impugnaron también su constitucionalidad ante la justicia local, la que desestimó el planteo por falta de legitimación activa, decisión revocada por la Corte en Fallos: 343:365. Devueltas las actuaciones a la justicia local, el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Río Negro rechazó la demanda y convalidó la constitucionalidad del tributo, lo cual motivó que la actora interpusiera recurso extraordinario federal, que se encuentra a estudio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

III.- Sobre los pronunciamientos que indican una continuidad de la doctrina del Tribunal

Los restantes pronunciamientos seleccionados marcan una continuidad en el pensamiento de la Corte, si bien con particularidades que justifican su inclusión en este número. Haré una breve referencia a cada uno, con énfasis en los matices que ameritan su estudio.

III.I.- Impuesto de sellos. Operaciones no instrumentadas

La prolongada controversia respecto de la sujeción de las operaciones no instrumentadas en el impuesto de sellos encuentra un nuevo capítulo en la causa "*Telefónica Móviles Argentina S.A. c/ Tucumán provincia de s/ acción declarativa de certeza*" (sentencia del 04/VI/2019), en la cual se debate el tratamiento de las "solicitudes de servicio" firmadas únicamente por usuarios o clientes de Telefónica, en las que requieren a dicha empresa la prestación del servicio de comunicaciones móviles, en los términos y las condiciones allí detalladas.

Debemos recordar que, para evitar las confusiones que había generado cierta jurisprudencia respecto del concepto de “*instrumento*” en el impuesto de sellos, la ley 22.006 (BO del 8/6/1979) reformó la ley de coparticipación entonces vigente (ley 20.221) e introdujo una definición uniforme, que actualmente nos rige. En su exposición de motivos se expresó que se había llegado a excesos de imposición, que desvirtuaban la esencia del régimen al exigir el impuesto de sellos sobre todo acto o contrato, aun aquellos no instrumentados, y que era necesario evitar “*malas interpretaciones*” (cfr. 45º párrafo).

Pasaron más de cuarenta años desde esa reforma y el requisito de “*instrumento*” en el impuesto de sellos aún es objeto de disputa. En esta controversia, su solución se fundó, al igual que en casos anteriores, en que la solicitud de los clientes no revestía los caracteres exteriores de un “*título jurídico*” con el cual se podía exigir el cumplimiento de las obligaciones allí pactadas, toda vez que requería de un acto positivo por parte de la empresa para tener por aceptada la oferta. De esta forma, la sentencia se inscribe en una larga serie de pronunciamientos del Tribunal que, sin matices, rechazan la postura de los organismos recaudadores provinciales (ver Fallos: 326:2164; 327:1051; 327:1108; 327:1083; 330:4049, entre muchos otros).

III.2.- Exenciones. IVA

“*Garman Representaciones S.A. (TF 22.794-1) c/ DGI*” (sentencia del 26/II/2019) integra una zaga de controversias que llegaron al Máximo Tribunal, referidas a las exenciones en el impuesto al valor agregado, discusiones que han sido producto de una técnica legislativa no siempre prolífica (por ejemplo, la franquicia para los jardines de infantes y guarderías materno-infantiles en Fallos: 327:5649) o de interpretaciones del Fisco que, como en este caso, no se ajustaban a la letra de la ley y a la intención del legislador al sancionarla (provisión gratuita de energía eléctrica a los empleados en Fallos: 328:130; cesión del derecho de uso sobre las parcelas de cementerios privados en Fallos: 329:1812; cesión de derechos de explotación comercial en Fallos: 334:1047, entre otros).

En “*Garman*” se controvierte la exención en el IVA de los servicios conexos al transporte internacional, cuando ellos son prestados fuera de la zona primaria aduanera. En especial, como debe evaluarse la sintonía de la norma reglamentaria con la ley que reglamenta y las consecuencias de la interpretación, criterio al que el Tribunal considera uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad de la interpretación y su congruencia con el sistema en que está engarzada la norma.

Aun cuando no se lo menciona expresamente en la sentencia, este pronunciamiento se enrola en la doctrina de la Corte que, al dejar de lado posturas restrictivas o estrictas adoptadas en su momento, sostiene que, en materia de exenciones impositivas, ellas pueden surgir de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan, y su interpretación debe practicarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que las informan, ya que la primera regla de interpretación es dar pleno efecto a la intención del legislador, sin que ésta pueda ser obviada por posibles imperfecciones técnicas de su instrumentación legal.

III.3.- Principio de reserva de ley. Salidas no documentadas

El tratamiento de las salidas no documentadas en el impuesto a las ganancias ha dado lugar a una serie de pronunciamientos de la Corte, desde “*Radio Emisora Cultural*” (Fallos: 323:3376) -en el cual se rechazó su naturaleza sancionatoria y se afirmó que era un tributo a cargo de quien realiza la erogación- hasta “*Red Hotelera Iberoamericana*” (Fallos: 326:2987), que interpretó que una salida de dinero carece de documentación tanto cuando no hay documento alguno, como en el supuesto en que, si bien lo hay, no tiene aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar a su verdadero beneficiario, por tratarse de actos carentes de sinceridad (en idéntico sentido, I.135, XLV “*Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/ DGI*”, sentencia del 27/IX/2011).

Una nueva controversia se presenta como consecuencia de las multas aplicadas por la omisión o defraudación en el pago de las salidas no documentadas en el impuesto a las ganancias, toda vez que el aspecto objetivo de esa infracción requiere la falta de pago y, para que ella se configure, debe existir un vencimiento para el ingreso de la suma adeudada.

Ese vencimiento fue fijado por la resolución general (AFIP) 893 dentro de los quince días hábiles administrativos de producida la erogación o salida no documentada. Esto significa que la AFIP, mediante un reglamento, fijó el carácter instantáneo del hecho imponible del impuesto a las ganancias -salidas no documentadas-, entendiendo que se perfecciona cuando el contribuyente realiza la erogación.

En “*Quercia, José Luis (TF 28.038-I) c/ DGI*” se estudia la validez de esa resolución general (AFIP) 893. El comentario se realiza respecto del dictamen de la Procuración General de la Nación toda vez que, con posterioridad a éste, la multa quedó condonada, razón por la cual la CSJN no pudo expedirse sobre el fondo de la cuestión. Habrá que esperar una nueva

oportunidad para conocer el desenlace, lo cual se torna difícil ante la aparición de sucesivos regímenes de moratoria o blanqueo que condonan estas sanciones (ver CAF 12739/2019/CS1-CA1, “*Sicopro SRL C/ DGI s/ recurso directo de organismo externo*”, sentencia CSJN del 23 de agosto de 2022).

III.4.- Principio de realidad económica

En “*Transportadora de Energía SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*”, sentencia del 26/XII/2019, el Fisco impugnó la deducción, en el impuesto a las ganancias, de los pagos de intereses y devoluciones de capital originados en unos contratos de mutuo en dólares estadounidenses, celebrados en 2001 entre la actora y su controlante, ubicada en Brasil. Para ello, el organismo recaudador consideró que se trataba de aportes de capital efectuado por un accionista para el giro operativo de su controlada. La sentencia de la CSJN realiza una serie de consideraciones muy interesantes sobre los límites en la aplicación del principio de la realidad económica y la negativa de los tribunales de grado a producir prueba conducente para la correcta solución de la causa.

III.5.- Cláusula de los códigos

“*Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otros/ demanda contenciosa administrativa*” (sentencia del 05/XI/2019) es una reafirmación de los límites provinciales y municipales en su avance sobre las disposiciones de la legislación nacional común dictada por el Congreso Nacional, en uso de las atribuciones del art. 75, inc. 12, de la Constitución.

La relevancia de este precedente radica, entre otras razones, en que el Tribunal aplica la noción de “*consumo jurídico*” para despejar cualquier duda sobre la legislación aplicable, toda vez que se discuten períodos fiscales anteriores al 1º de agosto de 2015, fecha en la que entró en vigencia el Código Civil y Comercial de la Nación aprobado por la ley 26.994.

Cabe recordar que el art. 2532 de ese Código faculta a las legislaciones locales a regular el plazo de la prescripción liberatoria en materia de tributos, lo cual permite avizorar una nueva serie de conflictos basados en esta autorización legal y su constitucionalidad.

III.6.- Retenciones y percepciones

El Estado recurre, cada día y con mayor intensidad, a los pagos a cuenta, anticipos, retenciones y percepciones pues, por un lado, le resulta conveniente apoyarse en terceros para que colaboren gratuitamente con sus tareas de recaudación y, por otro, dado que obtiene una

ventaja financiera, al adelantar el cobro en una economía que padece los efectos de una inflación persistente. Por eso veremos cada vez mayor cantidad de controversias sobre este tema.

En "*Cladd ITA SA (TF 22.343-A) c/ EN - DGA resol. 2590/06 (expte. 604155/01) s/ Dirección General de Aduanas*" (sentencia del 26/XI/2019) se plantea si la Dirección General de Aduanas se encuentra facultada para exigir el pago de las percepciones del impuesto al valor agregado y del impuesto a las ganancias luego de vencidos los plazos correspondientes a las declaraciones juradas en las que resultaban computables esas percepciones.

La Corte recuerda que, a partir del momento en que venció el término para presentar las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado y del impuesto a las ganancias, las percepciones de tales impuestos cesan en la función que cumplen en el sistema tributario, ya que en dicha oportunidad nace el derecho del Fisco a percibir el gravamen, es decir la obligación resultante del período fiscal.

Esta doctrina será reiterada años más tarde en la causa CAF 27193/2018/1/RH1 "AFIP c/ Oleoducto Trasandino Argentina S.A. s/ejecución fiscal – AFIP" (sentencia del 5/VIII/2021, Fallos: 344:1887) para rechazar los intereses resarcitorios que reclamaba la AFIP respecto de un anticipo del impuesto a las ganancias (9/2017) cuando el cierre del período fiscal 2017, la presentación de la declaración jurada y la consecuente exteriorización de la cuantía del hecho imponible habían dejado sin causa a ese pago a cuenta.

III.7.- Repetición. Tasa de interés

En sintonía con lo expuesto en el punto anterior, la tasa de interés en las acciones de repetición adquiere particular dramatismo en una economía que padece los efectos de la inflación y tiene prohibidos los mecanismos de actualización o repotenciación de deudas. Tengamos presente que, solo en el año 2019 que aquí se estudia, la variación interanual del nivel general del IPC fue del 53,8%¹.

Este es el problema que subyace en "*Buasso, Martín Luis c/ Buenos Aires, Provincia de s/ ordinario*" (sentencia del 25/VI/2019), en la cual la Corte ratifica, tratándose de la repetición de tributos locales, la tasa de interés que debe emplearse desde la fecha de interposición de la demanda hasta el día de notificación de la sentencia es la fijada por las normas locales. Luego,

¹ Ver: https://www.indec.gob.ar/uploads/informesdeprensa/ipc_01_20578B3E8357.pdf

hasta el efectivo pago, se liquidarán según la tasa pasiva promedio mensual que publica el Banco Central de la República Argentina.

Pero, ante la insuficiencia de la tasa de interés prevista por el ordenamiento local para cubrir los efectos de la depreciación de la moneda, el contribuyente había planteado su inconstitucionalidad, el que fue rechazado por escueto y genérico. Sin embargo, ante el agravamiento del fenómeno inflacionario, esos planteos continuaron y prosperaron ante los tribunales de grado y, en algunos expedientes llegados ante la Corte, ella declaró la inadmisibilidad del recurso extraordinario (cfr. CAF 037527/2016/CS001, del 3/XII/2020; CAF 15885/2011/I/RHI, del 17/VI/2021, entre otros).

III.8.- Impuesto de sellos. Caminos y rutas nacionales. Instrumentos de gobierno

En "*Autopistas del Sol S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/acción declarativa de inconstitucionalidad*" (sentencia del 19/III/2019), se discute la pretensión provincial de gravar con el impuesto de sellos el "*Acuerdo de Renegociación Contractual Contrato de Concesión del Acceso Norte*" suscripto por AUSOL S.A. con la Unidad de Renegociación y Análisis de Contratos de Servicios Públicos el 16 de diciembre de 2005.

Si bien la Corte reitera, como en sentencias anteriores que allí cita, que el contrato se encuentra amparado por la exención del impuesto de sellos consagrada en el Código Fiscal, realiza interesantes consideraciones en torno al carácter de instrumento de gobierno que revisten los caminos y rutas nacionales aun cuando no se especifica el requisito de la "carga directa" exigido en otros precedentes para que se aplique tal doctrina (cfr. "*Transportadora Gas del Sur S.A., c/ Santa Cruz provincia de*", sentencia del 15 de abril de 2004 y "*Cammuzi Gas del Sur S.A., c/Tierra del Fuego, provincia de*", sentencia del 16 de noviembre de 2004, entre otros).

III.9.- Competencia originaria de la CSJN

Durante el 2019 continuaron los planteos vinculados al alcance de la competencia originaria de la Corte.

En "*San Juan, Provincia de (Energía Provincial Sociedad del Estado) c/ International Star S.A. s/cobro de sumas de dinero*" (sentencia del 08/VIII/2019), la Corte declara que la cuestión es ajena a su competencia originaria, pues la Provincia de San Juan no resultaba titular de la relación jurídica en que se sustentaba la pretensión deducida, sino que lo era una empresa provincial que contaba con individualidad jurídica y funcional.

Por el contrario, en “*Axion Energy Argentina S.A. c/ Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza*” (sentencia del 26/XII/2019), ratifica que el proceso pertenece a su jurisdicción originaria. Se discute la pretensión fiscal de gravar con el impuesto sobre los ingresos brutos la actividad de venta de combustible para el aprovisionamiento de buques o aeronaves destinados al transporte internacional de carga o pasajeros, así como los subsidios obtenidos a raíz de las ventas de gasoil y LPG otorgados por el Estado Nacional. Aún no existe pronunciamiento por el fondo de la cuestión debatida.

III.10.- Impuesto a las ganancias. Venta de acciones. Intereses por pago diferido

En “*De Santibañes Fernando José (TF 22057-I) c/ DGI*” (sentencia del 17/X/2019), se debate el tratamiento en el impuesto a las ganancias de los denominados “*intereses a tasa LIBOR*”, percibidos por el actor como consecuencia de la venta de sus acciones en el Banco de Crédito Argentino S.A., y los “*intereses cobrados por el pago del precio contingente*”, acordados en el contrato de compraventa de acciones de Siglo XXI Compañía Argentina de Seguros S.A.

La Cámara había entendido que ambos conceptos integraban el importe de venta de las acciones y, por ende, exentos del tributo según lo establecía el art. 20, inc. w), de la ley 20.628.

El Tribunal declara inadmisible el recurso extraordinario respecto del primer concepto, revoca la sentencia apelada respecto del segundo y declara sujetos al tributo a tales intereses, en concordancia con lo resuelto en CSJ 526/2011 (47-S)/CSI “*Soldati, Santiago Tomás (TF 17.172-I) c/DGI*”, del 15/10/2013; CAF 40457/2012/CSI “*Eurnekian, Eduardo (TF 18906-I) c/DGI*”, del 23/11/2017 y CAF 48222/2014/I/RH1, “*Cermesoni, Jorge Raúl c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*”, del 4/IX/2018.

IV.- Palabras finales

Espero no haber fatigado al lector con lo que pretendió ser un mapa rápido para ubicarse en el contenido de la revista. Solo me resta agradecer a quienes dirigen y colaboran en esta publicación la oportunidad de acompañarlos en una nueva etapa de este ciclo.

Sin duda, ellos trabajan en sintonía con el ideal perseguido por el Dr. Guastavino al dar inicio a la colección de Fallos de la Corte, quien señaló -al escribir su Prefacio- que era necesario que las decisiones del Tribunal fueran conocidas por el pueblo para que, por un lado, éste ganara en inteligencia con el estudio de esas decisiones judiciales y, por otro, con su

censura, hiciera práctica la responsabilidad de los jueces, los cuales ganarían en respetabilidad y prestigio ante sus conciudadanos según sean la ilustración y honradez que muestran en sus decisiones.

ARTÍCULO 1

LA TASA DE INTERÉS APPLICABLE EN CAUSAS EN LAS CUALES SE ORDENA JUDICIALMENTE LA REPETICIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

Por Franco Ramiro Alaníz

PALABRAS CLAVES

Repetición de Impuestos - Tasa de Interés - Código Fiscal - Relación Jurídica Tributaria - Principio de Igualdad - Derecho de Propiedad

Análisis de los fallos: CS, “*Buasso, Martín Luis c/ Buenos Aires, Provincia de s/ ordinario*”, sentencia del 25/VI/2019, Fallos: 342:1039.

I.- Antecedentes del caso

La resolución interlocutoria objeto de comentario resulta particularmente importante por cuanto, si bien fue dictada en la etapa de ejecución de la sentencia, resuelve una cuestión de importante entidad: la cuestión relativa a los intereses en un caso de repetición en materia tributaria.

En el caso en comentario, la firma actora había interpuesto dos pretensiones conjuntas: por un lado, había solicitado se declare la inconstitucionalidad del régimen de alícuotas diferenciales que, en materia de impuesto de sellos, había establecido la Provincia demandada; y, por otro, solicitó de manera expresa el reintegro de lo pagado en concepto del tributo que solicitaba se declare inconstitucional, “*con más sus intereses*”.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación acogió ambas pretensiones: con cita de jurisprudencia en la materia a la que remitió por razones de brevedad, declaró la inconstitucionalidad de la norma legal impugnada; y, sobre ese punto de partida, acogió la pretensión de repetición.

Sin embargo, el punto que a los fines de este trabajo interesa destacar está relacionado con la segunda pretensión, con relación a la cual la CSJN resolvió: “*(...) Hacer lugar a la demanda entablada, declarar la inconstitucionalidad del régimen establecido por la ley 14.333*

de la Provincia de Buenos Aires en relación al impuesto de sellos, mediante el cual se fijó una alícuota diferencial mayor a los actos, contratos y operaciones sobre inmuebles radicados en la provincia, concertados en instrumentos públicos o privados, otorgados fuera de ella y, en consecuencia, condenar a dicho Estado provincial a pagarle al escribano Martín Luis Buasso la suma de doce mil quinientos pesos (\$ 12.500) cuya repetición se declara procedente, con más sus intereses”.

Fue en ese contexto que tuvo lugar la cuestión resuelta en el pronunciamiento objeto de comentario. La firma actora practicó liquidación, en la cual computó los intereses a la “*tasa activa que cobra el Banco Nación en operaciones de descuento de documentos a treinta días*”. Corrido el pertinente traslado, la Fiscalía de Estado de la Provincia de Buenos Aires procedió a su impugnación “*y a proponer aquella otra que se estima correcta en función del marco jurídico aplicable en autos*”.

II.- La resolución de la CSJN objeto de comentario

Por resolución interlocutoria del 25/6/2019, el Alto Tribunal determinó: “*por tratarse de una repetición de impuestos, el sub lite debe ser regido por lo dispuesto en el art. 138 del Código Fiscal local (t.o. Res. ME 39/11), con arreglo al cual los créditos deben ser liquidados de conformidad con las tasas fijadas en las resoluciones dictadas al efecto por el Poder Ejecutivo, por intermedio del Ministerio de Economía (arg. doctrina de las causas ‘Arcana’ –Fallos: 308:283- y ‘Neumáticos Goodyear S.A.’ –Fallos: 323:3412-)”.*

“4º) Que sin perjuicio de lo expuesto, y aun cuando no ha sido objeto de controversia el momento inicial y final del devengamiento de tales accesorios, estos deben ser computados desde la fecha de interposición de la demanda hasta el día de notificación de la sentencia dictada en autos (art. 138, ley 10.397 t.o. 2011, ya citado). A partir de entonces y hasta el efectivo pago se liquidarán según la tasa pasiva promedio mensual que publica el Banco Central de la República Argentina (arg. Fallos: 301:223 y causa ‘Estado Nacional c/ Buenos Aires, Provincia de s/ cobro de pesos’, Fallos: 340:1570, y sus citas)”.

“5º) Que por último, es preciso poner de resalto que la escueta y genérica impugnación sobre la base de la cual se sostiene que la normativa local a la que se ha hecho referencia afecta garantías constitucionales, no basta para que esta Corte ejerza en el caso la atribución más delicada de las funciones que le han sido encomendadas (Fallos: 264:364; 301:905 y 326:4727, entre otros)”.

En otros términos, la CSJN resolvió:

a) Desde la fecha de interposición de la demanda y hasta el día de notificación de la sentencia dictada en autos, corresponde aplicar los intereses previstos en las normas de derecho público que rigen la cuestión (Código Fiscal);

b) Luego de la notificación de la sentencia dictada en autos y hasta el efectivo pago, para computar los intereses debe aplicarse la tasa pasiva promedio mensual que publica el Banco Central de la República Argentina (BCRA).

III.- Análisis de la decisión adoptada por la CSJN

La repetición de tributos provinciales constituye una típica cuestión de derecho local, razón por la cual se trata una materia que, por regla, se encuentra por fuera de la competencia originaria asignada a la CSJN (art. 117). En rigor de verdad, ni siquiera constituye cuestión federal.

Sin embargo, lo cierto es que en algunos pleitos -tal el caso que nos ocupa- la CSJN ha admitido su tránsito por la excepcional instancia originaria. De allí que el pronunciamiento objeto de comentario resulta más que interesante en tanto brinda un claro panorama acerca del cómputo de los intereses, cuando lo que se discute es una repetición tributaria.

Con esa premisa como punto de partida, puede advertirse que el modo en que se resolvió la cuestión resulta el más acorde con la esencia de la relación jurídico tributario que subyace en el pleito, más respetuoso del principio dispositivo y de la regla hermenéutica según la cual la declaración de inconstitucionalidad constituye la última ratio del ordenamiento jurídico.

Es que, para un debido análisis de la cuestión, resulta indispensable compatibilizar tanto el aspecto sustantivo, como el adjetivo.

III.I.- Aspecto sustantivo

Con relación al aspecto sustantivo, es menester recordar que las relaciones jurídico tributarias se rigen por las normas de derecho público: es ahí donde se encuentran las soluciones de los distintos regímenes jurídicos, entre los que -claro está- se encuentra la repetición de impuestos.

Usualmente, las normas de derecho público fijan dos tasas de interés distintas: (i) una tasa activa, aplicable para el caso de que el fisco sea acreedor, es decir, para cuando los contribuyentes no abonen en tiempo y forma los tributos; y (ii) una tasa

pasiva, más reducida que la tasa activa, aplicable para aquellos casos en que el fisco resulta deudor, esto es, cuando corresponde repetir el pago de un tributo.

La CSJN entendió que este distinto tratamiento no merece objeciones constitucionales. Por el contrario, el alto tribunal nacional tuvo oportunidad de diferenciar los supuestos en los que el Fisco resulta acreedor, de aquellos en los reviste el carácter de deudor. Lo hizo en los siguientes términos: “*Lo atinente a la mora de los particulares en el pago de los tributos, y la repetición por parte de ellos de las sumas abonadas en tal concepto, ‘son situaciones de diversa índole’, ya que en la primera -a diferencia de lo que ocurre con los reclamos de repetición- se encuentra comprometido ‘el interés común en el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, interés que justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, elevación que -por otra parte- no beneficia a personas determinadas sino a la comunidad toda’* (confr. en análogo sentido, Fallos: 316:45, considerando 3º)”.

El pronunciamiento objeto de comentario resulta claro en adoptar la solución más acorde con el carácter de derecho público de la relación jurídica que subyace en el caso.

Adviértase que tan es ello así que incluso la CSJN se encargó de aclarar en el considerando 4º que, aun cuando no fueron objeto de controversia el momento inicial y final del devengamiento de tales accesorios, “estos deben ser computados desde la fecha de interposición de la demanda hasta el día de notificación de la sentencia dictada en autos (art. 138, ley 10.397 t.o. 2011, ya citado)”.

III.2.- Aspecto procesal

En lo atinente al aspecto adjetivo, se impone efectuar una aclaración de modo eventual. Naturalmente, el carril que por el que se haya optado para reclamar la repetición de un tributo, no modifica las normas sustanciales que hacen al mismo (ni tampoco, como en el caso, la cuestión accesoria: la tasa de interés).

En efecto, los Código Fiscales suelen prever un procedimiento específico para efectuar el reclamo de repetición. Es indudable que en los casos que ese reclamo se declare procedente, se aplican las reglas del Código Fiscal en materia de intereses.

Por esa misma razón, no se evidencia en principio ninguna razón válida que justifique apartarse de esa misma regulación sustantiva en materia de intereses, en aquellos casos en los que la cuestión haya sido judicializada.

La cuestión de que una causa trámite ante la instancia jurisdiccional (sea provincial o federal, o incluso ante la instancia originaria de la CSJN) es una cuestión eminentemente procesal y, por tanto, inhábil para modificar las normas sustantivas aplicables al caso.

Naturalmente, se trata de una regla general que no pretende desentenderse del control de constitucionalidad que le fue atribuido, en nuestro diseño constitucional, al Poder Judicial (arts. 31, 116 y 117, CN).

De allí que esta regla general (aplicación de la tasa de interés prevista en el Código Fiscal) admita excepciones en aquellos casos en los que el justiciable solicite la aplicación de una tasa de interés distinta, planteando oportuna y fundadamente la inconstitucionalidad de la tasa que rige la cuestión.

Eso es lo que ha señalado la CSJN en el pronunciamiento objeto de comentario, cuando señaló que resultaba “*preciso poner de resalto que la escueta y genérica impugnación sobre la base de la cual se sostiene que la normativa local a la que se ha hecho referencia afecta garantías constitucionales, no basta para que esta Corte ejerza en el caso la atribución más delicada de las funciones que le han sido encomendadas (Fallos: 264:364; 301:905 y 326:4727, entre otros)*”.

A contrario sensu, del considerando 5º transcripto pareciera derivarse que, mediante un planteo fundado de la inconstitucionalidad de la norma, la CSJN pudo haber resuelto la cuestión.

Como puede apreciarse, no se trata esto de una cuestión novedosa sino de la aplicación a la materia bajo estudio (los intereses), de las características básicas control de constitucionalidad, razón por la cual -a criterio del suscripto- se suscitan dos cuestiones relevantes:

1) La primera es que ese planteo de inconstitucionalidad sea oportuno. A criterio del suscripto, el planteo de inconstitucionalidad será oportuno en la medida en que el actor lo formule en oportunidad de introducir su pretensión procesal, circunstancia que usualmente ocurrirá en el escrito de demanda y/o de su ampliación. El límite está dado por la notificación de la demanda, en tanto uno de sus principales efectos jurídicos es el de la modificación de la pretensión (art. 331, CPCCN). De allí que, una vez trabada la litis, el planteo resultará inoportuno o, en otros términos, extemporáneo.

No escapa a conocimiento del suscripto que esta conclusión podría ser objeto de reparos. Sin embargo, entiendo que cuando el justiciable plantea la repetición en materia tributaria, los accesorios son objeto de una regulación normativa (art. 138, Código Fiscal) cuya ignorancia no puede invocarse válidamente para eludir para su aplicación (art. 8, CCC). Ello brinda suficiente respaldo a la postura según la cual un planteo de inconstitucionalidad de esta normativa introducido en la etapa de ejecución de sentencia, resultaría tardío.

2) La segunda cuestión relevante hace a la fundamentación del planteo de inconstitucionalidad, que requiere que se desarrollen las razones por las cuales se considera que existe un agravio constitucional.

Como dato jurídicamente relevante, interesa destacar que en precedente “Neumáticos Goodyear”, la CSJN ya desestimó que exista una violación del principio de igualdad, por la mera circunstancia de un tratamiento distinto entre el Fisco acreedor y Fisco deudor.

Por esa razón, pareciera ser que un planteo de inconstitucionalidad debería tender a justificar por qué esa tasa de interés resultaría violatoria del principio de propiedad (art. 17, CN); carga procesal cuyo incumplimiento derivará en el rechazo de la pretensión (arg. art. 377, CPCCN).

Adviértase que, de no cumplir con estos recaudos (es decir, de no efectuar un planteo de inconstitucionalidad oportuno y fundado) nos encontramos ante un injustificado pedido, por parte de un litigante, de que se deje de aplicar una norma que rige el caso. Como fácilmente puede advertirse, ello convierte al pedido de aplicación de una tasa de interés distinta a la prevista en el Código Fiscal, en un pedido carente de respaldo jurídico.

III.3.- La tasa de interés aplicable luego del día de notificación de la sentencia

Finalmente, corresponde señalar que la CSJN dispuso que luego de la notificación de la sentencia definitiva por ella dictada “y hasta el efectivo pago se liquidarán según la tasa pasiva promedio mensual que publica el Banco Central de la República Argentina”.

Se trata de la tasa de interés que el alto tribunal suele fijar, y no se observa en ello ninguna incompatibilidad con la solución adoptada y objeto de comentario, toda vez el régimen del Código Fiscal no contempla este ulterior período.

Sin embargo, toda vez que la disposición de los fondos públicos por parte de los Estados está sujeta al principio de legalidad -que contempla procedimientos

específicos y la necesaria intervención de determinados órganos de control-, hubiera sido plausible que el alto tribunal fije un emplazamiento razonable para proceder al cumplimiento de su sentencia y, vencido este, aplique esta nueva tasa de interés.

IV.- A modo de conclusión

En el marco de las repeticiones tributarias, la tasa de interés aplicable constituye un aspecto cuya significación económica con relación al monto pagado en demasía o sin causa reviste gran importancia para las partes.

Desde el punto de vista del contribuyente acreedor, porque está interesado en que las sumas por las que tributó indebidamente le sean restituidas con los intereses que satisfagan debidamente el tiempo que insumió la tramitación de su pedido.

Desde el punto de vista del Fisco deudor, porque está interesado en que la restitución se haga en la exacta medida que corresponde, de acuerdo con lo previsto en el ordenamiento jurídico.

En ese contexto, el pronunciamiento objeto de comentario resulta más que interesante por cuanto determina pautas claras con relación a esta delicada cuestión: y lo hace, conforme se explicó, de la manera que más se adecua a la naturaleza de derecho público de la relación jurídica subyacente.

Por eso, el modo en que la CSJN decidió la cuestión resulta importante para los operadores jurídicos quienes, tomando real dimensión de los distintos aspectos de la resolución comentada, podrán las partes adoptar una estrategia procesal válida.

Así el actor que pretenda la repetición de un tributo podrá -eventualmente, si fuera de su interés- plantear la inconstitucionalidad de la tasa de interés, para lo cual deberá tener presente que su planteo deberá ser oportuno y fundado.

Desde otro punto de vista, el demandado que intente defender el pleno apego de las normas al bloque constitucional, deberá reivindicar que la inconstitucionalidad constituye la última ratio del ordenamiento jurídico y demostrar por qué la tasa de interés que se regula el Código Fiscal no provoca agravio constitucional alguno.

Se adopte una u otra postura, con las consideraciones desarrolladas a lo largo del presente comentario se intenta alertar al operador jurídico de modo tal que no incurra equívocos, como pretender que por la mera circunstancia de que una causa tramita ante un órgano jurisdiccional (aspecto procesal), se aplique cualquier tasa de interés que se peticione (aspecto sustancial).

Ello, según lo explicado, sobre la base de tener presente que cualquier planteo tendiente a aplicar una tasa de interés en materia de repetición de tributos distinta a la normativamente prevista, trasunta en sustancia un injustificado pedido al juez de que resuelva el caso sin aplicar la norma jurídica que está destinado a regirlo. De allí que la improcedencia de un planteo semejante, se encuentra determinada de antemano salvo -claro está- que medie un oportuno y fundado planteo de inconstitucionalidad.

ARTÍCULO 2

EL FEDERALISMO COMO HERRAMIENTA DISTRIBUTIVA Y LIMITANTE DEL PODER TRIBUTARIO. EL CASO DE LA IMPOSICIÓN LOCAL Y LA NO INTERFERENCIA ANTE EL INTERÉS NACIONAL. A PROPÓSITO DEL FALLO AUTOPISTAS DEL SOL S.A.

Por Leonardo Andrés Behm

PALABRAS CLAVES

Instrumentos de Gobierno - Impuesto de Sellos - Contrato de Concesión - Acción Declarativa de Inconstitucionalidad

Análisis del fallo: CS; “Autopistas del Sol SA c/ Provincia de Buenos Aires”, A. 4. XLIX. ORI, sentencia del 19/III/2019.

I.- Palabras introductorias

La sentencia aquí analizada, “Autopistas del Sol SA”¹, forma parte de una familia de fallos que involucran cuestiones constitucionalmente esenciales relativas al federalismo y, dentro del mismo, a su manifestación fiscal: Se aborda allí, fundamentalmente, una limitación al poder tributario provincial ante situaciones en las que su despliegue o desarrollo puede frustrar (o poner en riesgo) los instrumentos empleados por el gobierno federal con miras a satisfacer sus objetivos de interés nacional.

En orden a ello, este trabajo partirá de la premisa en virtud de la cual el esquema federal argentino opera, frente al poder tributario, no sólo como distribuidor de potestades sino también como limitante de las mismas ante diversas situaciones.

En dicho entendimiento el presente trabajo, luego de repasar rápidamente los hechos involucrados en el caso, la cuestión conflictiva, las posturas de las partes del

¹ CS; “Autopistas del SOL SA c/ Provincia de Buenos Aires”, A. 4. XLIX. ORI, 19/III/2019. Cabe destacar que el mismo día la CS emitió sentencia en los autos “AEC S.A. c/ Provincia de Buenos Aires”, A. 124. XLIX. ORI, (sobre Acuerdo de Renegociación Contractual del Contrato de Concesión del Acceso Ricchieri) y “Grupo Concesionario del Oeste S.A. c/ Provincia de Buenos Aires”, G. 286. XLVIII. ORI, (relativa al Acuerdo de Renegociación Contractual del Contrato de Concesión del Acceso Oeste) donde, citando expresamente la sentencia dictada en “Autopistas del Sol SA”, tratan la misma problemática aquí abordada.

litigio y la resolución de la CSJN, centrará su análisis en aspectos constitucionales que el fallo bajo estudio aborda, relativos a importantes limitaciones al poder de imposición local, los cuales surgen del esquema federal diseñado por nuestra Constitución.

II.- El caso

II.I.- Hechos

La empresa Autopistas del Sol SA interpuso una acción declarativa (en el marco del art. 322 del CPCC) contra la Provincia de Buenos Aires, a los efectos de hacer cesar el estado de incertidumbre en que decía encontrarse frente a la pretensión fiscal de la demandada. Esta última gravó con el Impuesto de Sellos un Acuerdo de Renegociación del Contrato de Concesión del Acceso Norte que celebró la actora con la Unidad de Renegociación y Análisis de Contratos de Servicios Públicos, que fuera luego ratificado por el Poder Ejecutivo Nacional.

II.2.- El Acuerdo de Renegociación que motivó el conflicto

En el año 1994 Autopistas del Sol SA suscribió, con el Estado nacional, un contrato de concesión de obra pública gratuita por peaje para la construcción, mejora, reparación, conservación, ampliación, remodelación, mantenimiento, administración y explotación del denominado Acceso Norte. Sobre dicho contrato la parte actora abonó a la Provincia de Buenos Aires, en el marco de un plan de regularización (que implicó la renuncia a discutir el monto en cuestión) el Impuesto de Sellos que le había sido determinado de oficio.

Posteriormente, fruto de la crisis verificada en 2001, se generó la necesidad de adecuar el contrato mencionado *supra*. En consecuencia, Autopistas del Sol SA celebró con el Estado nacional un Acuerdo de Renegociación, lo que motivara la acción judicial de la actora y la sentencia de la CSJN ahora analizada, por cuanto la Provincia demandada exigió, sobre dicha renegociación, el ingreso del Impuesto de Sellos.

III.- La postura de las partes

III.I.- La actora

Autopistas del Sol SA sostuvo su defensa en torno a los siguientes argumentos:

- a) El Acuerdo de Renegociación aquí involucrado fue suscripto con el Estado nacional en la Ciudad Autónoma de Buenos, jurisdicción en la cual dicho contrato se encontraba exento. Dicha exención derivaba en la aplicación de la misma franquicia en la Provincia

demandada, por cuanto ésta excluía de la tributación a los instrumentos celebrados en extraña jurisdicción y exentos, que tuviesen efectos en Buenos Aires²; b) El referido Acuerdo, siguiendo las pautas del contrato original, es gratuito ya que no contempla contraprestación alguna respecto de la otra parte signataria, más allá de que su retribución provenga de los pagos realizados por los usuarios de la autopista; c) El Acuerdo no constituye un nuevo contrato de concesión al no prever nuevas inversiones o un cuadro tarifario destinado a recomponer el equilibrio financiero quebrado, ni tampoco dispone o modifica el plazo de la concesión original o de las inversiones comprometidas, por lo que no existen razones que justifiquen y convaliden el criterio de la demandada para exigir el gravamen local; y, d) El Acuerdo de Renegociación fue firmado entre Autopistas del Sol SA y el Estado nacional para sortear los severos efectos de la crisis económica verificada desde fines de 2001.

III.2.- La demandada

El fisco demandado sustentó su pretensión en torno a los argumentos que siguen: a) Más allá de que el Acuerdo de Renegociación haya sido firmado en la Ciudad de Buenos Aires, no puede invocarse la aplicación del beneficio fiscal contemplado en el Código Fiscal bonaerense, atento a que no se involucra una exención del tributo en dicha Ciudad, sino una eliminación del Impuesto de Sellos; b) El Acuerdo buscó subsanar el desequilibrio producido en la ecuación económico-financiera de la concesión producto de la crisis de los años 2001/2002, lo que involucra su onerosidad y, por ende, la gravabilidad del mismo. En los hechos, insiste la parte demandada, se establece un nuevo cuadro tarifario, se modifica el plan de inversiones y se le reconoce a la actora el derecho a obtener un beneficio expresado en el Plan Económico Financiero; c) La gratuitud del Acuerdo no es tal, ya que la misma lo sería solo respecto del Estado nacional; y, d) El Código Fiscal de la Provincia grava los actos, contratos y operaciones

² El asunto involucraba una cuestión técnica que el caso puso de relieve: El Decreto nacional N° 114/93 derogó en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires el Impuesto de Sellos para el Acuerdo en cuestión. Por ello, expuso que el instrumento se encontraba exento de tributar en la Provincia de Buenos Aires por cuanto las normas tributarias de esta última se abstienen de gravar los instrumentos celebrados en otra jurisdicción cuando hayan sido alcanzados o estén exentos en esta última. Agrega que más allá de la imprecisión de dicho Decreto (que dice “deróguese el tributo”) lo cierto es que el mismo implicó una reducción de la tasa impositiva al 0%. Es decir, la Provincia demandada sostiene que para aplicar la exención contenida en su Código Fiscal debía involucrarse un beneficio de igual tenor (es decir, una expresa exención) en la jurisdicción donde el instrumento fuera suscripto. Por ende, involucrando el caso una reducción a tasa cero más no una exención, no podía invocarse la aplicación del beneficio fiscal contemplado por la normativa bonaerense.

Por su parte, la actora esgrimió que el Decreto nacional N° 1105/89 había eximido del pago del Impuesto de Sellos a todos los actos que fueran consecuencia de privatizaciones derivados de la ley de reforma del Estado, por lo que el Acuerdo de Renegociación involucrado se encontraría exento de todas maneras.

de carácter oneroso concertados en instrumentos públicos o privados fuera de su jurisdicción, cuando produzcan efectos en ella. En el caso, la autopista involucrada atraviesa diferentes Partidos bonaerenses y comprende obras que se funden con calles que pertenecen a los ejidos de distintos municipios.

IV.- La sentencia de la CSJN

IV.I.- Votos de los Jueces Rosenkrantz, Highton de Nolasco y Maqueda

El Tribunal hace lugar a la demanda de Autopistas del Sol SA en torno a los siguientes argumentos: a) La cuestión planteada ya fue analizada y resuelta en diversos precedentes en los que también se ha controvertido la validez de la exigencia del Impuesto de Sellos bonaerense respecto de diversos contratos de concesión (o sus *addendas* de modificación) celebrados con autoridades del Gobierno federal³. Expresa la CSJN que la parte demandada no ha brindado razones de peso que aconsejen seguir un criterio diferente a la solución expresada en dichos precedentes; b) Concretamente, en Fallos 283:251⁴, el Tribunal indicó que “*los caminos interprovinciales, destinados a promover y facilitar la circulación de personas y productos en todo el territorio del país, constituyen instrumentos del gobierno federal; y, en consecuencia, que el hecho mismo de su construcción no debe ser obstaculizado por el ejercicio de los poderes reservados a los gobiernos locales. Se trata, en definitiva, de la realización de obras de beneficio común, conducente al adelanto y bienestar de todas las provincias, ejecutadas de conformidad con lo que prescribe el art. 67, inc. 16 (actual art. 75 inc. 18 de la Constitución Nacional)*”; c) Lo que se intenta gravar es la celebración de un contrato de obra pública, o sea, un instrumento que involucra las relaciones del gobierno nacional con la empresa constructora respecto de un camino de interés nacional, por lo que escapa, atento su

³ FALLOS: 333:538, CS, “Línea 22 SA c/ Buenos Aires”, 2010; FALLOS: 334:1626, CS, “Transportes Metropolitanos Belgrano SA c/ Buenos Aires”, 2011; CS, “Transportes Metropolitanos General San Martín SA c/ Buenos Aires”, T. 97. XXXIX. ORI, 29/XI/2011; CS, “Loustaub Bidaut, Juan Carlos c/ Buenos Aires”, L. 1959. XL. ORI, 04/XII/2012; CS, “Monserrat, José Higinio c/ Buenos Aires”, M. 650. XLI. ORI, 19/XII/2012; CS, “Metrovías SA c/ Buenos Aires”, M. 259. XLIII. ORI, 17/IX/2013; CS, “Distribuidora de Gas Cuyana c/ Mendoza”, D. 885. XL. ORI, 22/IV/2014 y FALLOS: 337:1375, CS, “Aeropuertos Argentina 2000 SA c/ Buenos Aires”, 2014, entre otros.

En dichos precedentes se discutió la cuestión en el marco de concesiones para la prestación del servicio de transporte público ferroviario o automotor de pasajeros de jurisdicción nacional, y una adecuación del contrato de concesión para la explotación, administración y funcionamiento del Sistema Nacional de Aeropuertos, entre otros supuestos.

Cabe destacar que la última de las sentencias referidas *ut supra* (“Aeropuertos Argentina 2000 SA”) se relaciona con el caso “Autopistas del Sol SA” por cuanto en ambos se involucran medidas adoptadas por el Gobierno nacional para mitigar el impacto de la crisis económica verificada en los años 2001/2002.

⁴ FALLOS: 283:251, CS, “Ingeniería Vial del Sur C.I.F. y A.S.A. c/ Provincia de Santa Cruz”, 1972. Se discutía en esos obrados la validez constitucional del Impuesto de Sellos de la Provincia de Santa Cruz aplicado sobre un contrato celebrado entre Vial del Sur S.A. y la Dirección Nacional de Vialidad para la construcción de un tramo de la ruta nacional 281.

propia naturaleza, al poder impositivo local; y d) La emergencia declarada dotó al Poder Ejecutivo nacional de herramientas para adoptar medidas destinadas a conjurar la crisis, entre ellas, renegociar contratos producto de la salida de la convertibilidad del peso respecto del dólar estadounidense, en razón de que los precios y tarifas habían sido convenidos oportunamente en dicha divisa extranjera.

En torno a dichas consideraciones la CSJN concluye que el Acuerdo de Renegociación Contractual en cuestión no implicó un nuevo contrato entre concedente y concesionario, sino que constituyó el medio necesario que el Estado Nacional empleó para preservar y garantizar la continuidad y calidad del servicio prestado a los usuarios y establecer condiciones que propendan al equilibrio contractual ante la situación de emergencia involucrada. Es por ello que, indica el Tribunal, si se convalidara la exigencia del fisco provincial “*importaría tanto como desconocer los distintos elementos que apreció la autoridad de aplicación al momento de renegociar el contrato y el propósito perseguido de adecuar el contrato de concesión a la situación de emergencia pública declarada. Dicho de otro modo, fue el medio empleado para el ejercicio de los poderes federales, superiores siempre a la acción de las legislaciones locales, y que forman parte de la instrumentalidad del gobierno mismo, en que la Nación provee al bienestar, progreso y prosperidad de todas las provincias (arg. Fallos: 337:1375 y su cita)*”.

Así las cosas, se concluye, el Acuerdo de Renegociación no puede ser gravado con el Impuesto de Sellos local.

IV.2.- Voto del Juez Rosatti (por su voto)

En el marco de argumentos adicionales el Dr. Rosatti pone especial atención a los alcances del esquema federal argentino y las implicancias que del mismo se derivan respecto del caso traído a decisión del Tribunal. En este contexto, destaca el Magistrado que “*los constituyentes pusieron particular empeño en preservar en adecuado equilibrio la distribución de competencias entre la Nación, las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*” por lo que nuestra Constitución “*ha querido hacer un solo país para un solo pueblo*” “*Pero no se ha propuesto hacer una Nación centralizada. La Constitución ha fundado una unión indestructible pero de estados indestructibles*”⁵. Agrega Rosatti que “*no habría Nación si cada provincia se condujera económicamente como una potencia independiente*”.

⁵ FALLOS: 178:9, CS, “Bressani, Carlos c/ Mendoza”, 1937. Palabras de nuestro Máximo Tribunal que encuentran su fuente inmediata en el precedente “Texas v. White” (7 Wall. 700, 725 -U.S. 1868-) de la Suprema Corte de Justicia de los Estados Unidos. Allí, el Tribunal expuso: “*The Constitution, in all its provisions, looks to an indestructible Union, composed of indestructible States*”.

Ahora bien, aclara el Magistrado que lo expuesto precedentemente no implica que las potestades tributarias de las Provincias deban ser declinadas por la mera presencia de un interés federal lo que, en línea, no equivale tampoco a reconocer en éstas (o en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires) un poder fiscal ilimitado. “*El ejercicio de una competencia fiscal local no puede obstaculizar o interferir en el interés federal, de modo tal que entorpezca la consecución de sus fines. Pues en tal caso, bajo el aparente argumento federalista, se ocultaría una irremediable lesión al bienestar de los habitantes de la Nación (arts. 31, 75 incs. 13, 18 y 30 de la Constitución Nacional)*”.

Todo lo expuesto, prosigue Rosatti, reconoce base legislativa en el denominado “*federalismo de concertación*”, más precisamente en la Ley N° 23.548. Esta última, en relación al Impuesto de Sellos (art. 9, inc. b, tercer párrafo), establece que su imposición será procedente, tanto en el caso de concertaciones efectuadas en la respectiva jurisdicción, como en el de las que, efectuadas en otras, deban cumplir efectos en ella, sean lugares de dominio privado o público, incluidos puertos, aeropuertos, aeródromos, estaciones ferroviarias, yacimiento, y demás lugares de interés público o utilidad nacional sometidos a la jurisdicción del Estado nacional, “*en tanto esa imposición no interfiera con tal interés o utilidad*”.

Es por ello que, concluye Rossati, convalidar la exigencia fiscal de autos “*importaría tanto como desconocer los distintos elementos que apreció la autoridad de aplicación al momento de renegociar el contrato y el propósito perseguido de adecuar el contrato de concesión a la situación de emergencia pública declarada*”, por cuanto el Gobierno central ha empleado medios “*en procura de proveer al bienestar, progreso y prosperidad de todas las provincias; por lo que el instrumento del Acuerdo de Renegociación, en el contexto de la particular situación de emergencia pública, no puede ser gravado con el impuesto de sellos local*”.

V.- El federalismo como herramienta distributiva y limitante del poder tributario

Más allá de diversas cuestiones técnicas vinculadas con el Impuesto de Sellos (sobre las que no corresponde aquí reparar), la sentencia analizada se apoya, fundamentalmente, en la denominada doctrina de la inmunidad de los instrumentos de gobierno para, de esa manera, poner coto a la pretensión fiscal de la Provincia demandada.

Adicionalmente, aunque siguiendo la línea argumental del resto de los Magistrados respecto de dicha doctrina, el Juez Rosatti sustenta su voto combinando

aquella con otras cláusulas de la Constitución de las que igualmente se derivan importantes limitaciones al poder tributario local.

Lo interesante de la sentencia bajo estudio es que los argumentos esgrimidos por los Jueces de la CSJN descansan sobre el federalismo estructurado por el texto de nuestra Constitución, el cual no sólo se alza a modo de distribuidor de las competencias tributarias entre el centro y la periferia sino también como un importante límite del poder tributario, en este caso, local.

Para comprender de mejor manera la sentencia aquí analizada corresponde repasar, brevemente y a continuación, cuestiones constitucionales básicas y elementales como lo son las relativas al federalismo en general, el fiscal y de concertación en particular, la doctrina de la inmunidad de los instrumentos de gobierno y el asunto relativo a las potestades de las Provincias sobre los establecimientos de utilidad nacional.

V.I.- El federalismo argentino en general

Nuestro país se organiza como un Estado federal (art. 1º de la Constitución Nacional) en el que conviven, por un lado, un Gobierno central, veintitrés Provincias, una Ciudad Autónoma, diversos Municipios (a los que la CSJN ha denominado sujetos “necesarios o inexorables” de la federación) y, por el otro, las Regiones⁶ (calificadas por el Máximo tribunal como sujetos “eventuales” del federalismo).

A los efectos de articular las relaciones entre dichos sujetos el sistema federal argentino, conforme se expuso, constituye una valiosa herramienta de distribución de competencias y, a la par, un instrumento limitante del ejercicio de las mismas por parte de los agentes federales. Es por ello, por ejemplo, que la CSJN ha sostenido que los poderes de las Provincias son “originarios e indefinidos y los delegados a la Nación son definidos y expresos, pero aquellos poderes provinciales no pueden enervar el ejercicio razonable de los poderes delegados al gobierno federal, so pena de convertir en ilusorios los propósitos y objetivos de las citadas facultades que fincan en la necesidad de procurar eficazmente el bien común de la Nación toda, en el que

⁶ A la luz del art. 124 de la Constitución en virtud del cual “Las provincias podrán crear regiones para el desarrollo económico y social y establecer órganos con facultades para el cumplimiento de sus fines y podrán también celebrar convenios internacionales en tanto no sean incompatibles con la política exterior de la Nación y no afecten las facultades delegadas al Gobierno federal o el crédito público de la Nación; con conocimiento del Congreso Nacional. La ciudad de Buenos Aires tendrá el régimen que se establezca a tal efecto”.

*necesariamente se encuentran engarzadas y del cual participan todas las provincias*⁷.

Ahora bien, la *praxis* o el modo de articulación de las relaciones entre el centro y la periferia no ha sido el mismo a lo largo del tiempo, lo que lleva a pensar al federalismo como un proceso⁸ dominado por diversas oscilaciones. Así, partiendo de un estudio en términos modernos del federalismo (desde su implementación en los Estados Unidos) se ha transitado desde su versión “clásica” o “dual”⁹ o una en clave cooperativa o concertada. Es decir, de la noción del federalismo en torno a compartimientos estancos¹⁰ en la que conviven “dos áreas de poder mutuamente excluyentes, que se limitan recíprocamente”¹¹ se ha asistido a una versión caracterizada por una serie de competencias compartidas o concurrentes, en virtud de las cuales el referido modelo dual se ha abierto a una versión más dinámica, ya no estática o puramente normativa, sino más bien de gestión marcadamente intergubernamental¹².

Pensar el federalismo en clave cooperativa implica entenderlo como un entramado de interacciones articuladas entre los agentes federales. Es por ello que hoy,

⁷ FALLOS: 332:66, CS, “Molinos Río de La Plata c/ Buenos Aires”, 2009. La influencia norteamericana es, aquí, indudable. La Constitución de Filadelfia de 1787 establece que los Estados locales son depositarios de competencias residuales, es decir, aquellas que no les están expresamente prohibidas o no forman parte del taxativo elenco de atribuciones del Estado central. Si bien originalmente esta distribución de competencias surgía de una armónica lectura de la Constitución norteamericana, sería luego expresamente ratificada a través de la Enmienda X, aprobada en 1791, por la que se estableció que “Los poderes no delegados a los Estados Unidos por la Constitución, ni prohibidos por esta a los Estados, están reservados a los Estados respectivamente, o al pueblo”.

⁸ LA PERGOLA, ANTONIO, *Los nuevos senderos del federalismo*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1994, pp. 23-24. Para el autor no basta detener el análisis del federalismo en el momento en que el Estado federal, como tal, aparece, sino que los estudios en la materia deben involucrar una continua y constante atención del fenómeno federal más allá del proceso formativo del Estado.

De una manera muy interesante La Pérgola ocupa el primer Capítulo de su obra a estudiar al “federalismo como proceso”, tomando las enseñanzas relativas al *federalizing process* de Carl Friedrich en su obra *Trends to Federalism in Theory and Practice*.

⁹ La primera formulación teórica del *dual federalism* en los Estados Unidos puede encontrarse en el filósofo americano de la política John Taylor, conocido por su doctrina de los derechos de los Estados y por su oposición al creciente poder de la autoridad federal. Taylor reparaba en su idea fundamental de que el rasgo esencial de la Constitución norteamericana era el de una distribución igualitaria del poder entre el Gobierno nacional y los Estados, que uno y otros estaban obligados a mantener (LÓPEZ ARANGUREN, Eduardo, “Modelo de relaciones entre poderes”, número 104, Madrid, Revista de Estudios Políticos, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, España, 1999, p. 12).

El federalismo dual encontró sus orígenes en la concepción *madisoniana* del poder nacional, sostenida en varios de los artículos de *El Federalista*. Según tal concepción la Constitución norteamericana de 1787 fue, principalmente, el resultado de un acuerdo entre varios Estados según el cual éstos consentían conformar la Unión pero bajo la condición de mantener o preservar una soberanía inviolable sobre muchas competencias. Por ello, el Estado central era una especie de criatura creada a la imagen de las unidades constitutivas.

¹⁰ TAJADURA TEJADA, JAVIER, “El principio de cooperación en el estado autonómico”, número 8, Anuario Jurídico de la Universidad de La Rioja, La Rioja España, 2002, p. 73.

¹¹ SCHWARTZ, BERNARD, “El federalismo norteamericano actual”, Madrid, Cuadernos Civitas, 1984, p. 40.

¹² FRÍAS, PEDRO, “El federalismo argentino”, Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba, consultado en www.acaderc.org.ar el 15/05/2022.

dentro de nuestra ingeniería constitucional, los sujetos del Estado federal no actúan aisladamente, lo cual involucra una percepción federal conjuntiva superadora de enfoques netamente disyuntivos o separatistas¹³.

Nuestra CSJN se ha hecho eco de esta evolución histórica del federalismo como forma de organización estatal. Así, ha dicho que en materia de distribución de competencias del Estado federal las normas constitucionales suelen verse desafiadas “*por la creciente complejidad de cuestiones originariamente previstas pero insuficientemente reguladas y/o por la generación de cuestiones imprevistas en el origen*” del texto constitucional¹⁴. Ante esta circunstancia “*la confluencia de competencias debe ser asumida buscando la armonización*” ya que “*Es esencial al sistema federal tanto la asignación de competencias a las jurisdicciones federal y provincial, como la interrelación de las mismas. No es un régimen de subordinación de los estados particulares al gobierno central, sino de correspondencia al bien común que declara la Constitución. Supone asociación y concertación de funciones, porque la dinámica de la república federal es de participación y no de aislamiento. La misión del gobierno central es presidir la unión indestructible de estados indestructibles*”¹⁵.

En apretada síntesis, siguiendo la jurisprudencia de la CSJN, pueden extraerse las siguientes notas del proceso federal argentino: a) El federalismo reposa en los principios de buena fe, lealtad y coordinación, que posibilitan conjugar diferentes intereses y encauzarlos hacia la satisfacción del bien común, evitando que los Estados abusen en el ejercicio de sus competencias, tanto si son propias como si son compartidas o concurrentes¹⁶; b) El ideario federal de la Constitución parte de la base de que el Estado Nacional, las Provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los Municipios coordinan sus facultades para ayudarse y nunca para destruirse¹⁷; y c) La concertación no implica, por cierto, subordinación de los estados particulares al gobierno central sino más bien coordinación de esfuerzos y funciones destinados a cubrir metas comunes¹⁸.

V.2.- El rol de la CSJN como intérprete del federalismo argentino

¹³ FALLOS: 340:1695, CS, “*La Pampa c/ Mendoza*”, 2017.

¹⁴ FALLOS 340:1695, CS, “*La Pampa c/ Mendoza*”, 2017.

¹⁵ FALLOS 301:1122, CS, “*Vialco SA c/ Nación*”, 1979.

¹⁶ FALLOS: 344:809, CS, “*Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional*”, 2021 (voto del Juez Rosatti).

¹⁷ FALLOS: 344:809, CS, “*Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional*”, 2021 (voto de los Jueces Maqueda y Rosatti).

¹⁸ FALLOS: 344:809, CS, “*Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional*”, 2021 (voto de los Jueces Maqueda y Rosatti).

A nivel comparado, la justicia constitucional siempre jugó un rol trascendental tanto en la interpretación como en el establecimiento de los alcances del federalismo y nuestra CSJN no constituye una excepción a esta regla.

Por ejemplo, el Máximo tribunal ha calificado como una de sus atribuciones más importantes la de “*Interpretar la Constitución de modo que el ejercicio de la autoridad nacional y provincial se desenvuelvan armoniosamente, evitando interferencias o roces susceptibles de acrecentar los poderes del gobierno central en detrimento de las facultades provinciales y viceversa*” ya que “*la interpretación constitucional ha de tender al desenvolvimiento armonioso de las autoridades federales y locales, y no al choque y oposición de ellas*”¹⁹.

De este modo, la CSJN ha ejercido la referida “función primordial” de privilegiar una interpretación acorde al texto Constitucional argentino de manera tal de evitar fricciones “susceptibles de acrecentar los poderes del gobierno central en detrimento de las facultades locales”²⁰.

V.3.- El federalismo fiscal en particular

Dentro del federalismo en general, su versión fiscal también se alza como un sistema distribuidor y limitante de las atribuciones fiscales de los agentes que componen el Estado federal. Así, el ejercicio de los poderes tributarios tanto de la Nación como de los entes locales (Provincias y Municipios), su coordinación o armonización y sus límites constituyen el eje del federalismo fiscal.

Esencialmente, el federalismo fiscal involucra “*el papel y las interacciones de los gobiernos en los sistemas federales, con especial atención a la recaudación, el endeudamiento y el gasto de lo ingresado*”²¹, abarcando por ende “*las relaciones hacendarias (ingresos, gastos y deuda) que se establecen entre las haciendas públicas ubicadas en los diferentes ámbitos de gobierno que conforman el sistema federal*”²².

Esta versión del federalismo coloca el acento sobre los métodos empleados por los fiscos para recaudar sus recursos y aplicarlos a modo de gasto público, comprendiendo su análisis el rol que en la actividad financiera cumplen cada uno de los componentes del Estado federal (el centro y la periferia) y cómo se adoptan, en su seno,

¹⁹ FALLOS: 315:2157, CS, “Flores, Feliciano Reinaldo c/ Buenos Aires”, 1992.

²⁰ FALLOS: 342:509, CS, “Bazán, Fernando s/ Amenazas”, 2019.

²¹ ANDERSON, GEORGE, “Una introducción comparada al federalismo fiscal”, Madrid, Marcial Pons, 2010, p. 15.

²² DÍAZ FLORES, MANUEL, “Federalismo fiscal y asignación de competencias: una perspectiva teórica”, volumen III, número 11, Economía, Sociedad y Territorio, Ciudad de México, 2002, p. 389.

distintas decisiones de naturaleza económica²³.

V.4.- Límites al poder tributario involucrados en el caso “Autopistas del Sol SA”

V.4.1.- La inmunidad fiscal de los instrumentos de gobierno

En torno a esta limitación federal, marcadamente dual, el ejercicio del poder tributario por cualquiera de los agentes federales no debe afectar los instrumentos, medios y operaciones de que se vale cada uno de ellos en el cumplimiento o ejecución de sus cometidos constitucionales. Según Naveira de Casanova y Revilla, esta doctrina surge como una solución pretoriana a los conflictos de “*heteroimposición*” que nacieron en los países federales²⁴, ya que “*admitir el poder de imposición nacional sobre un instrumento provincial, o viceversa, nos pone a un paso de anular ese mismo instrumento, y ello hiere de muerte al equilibrio que el federalismo demanda*”²⁵.

Esta doctrina postula una excepcional restricción de las potestades nacionales o provinciales cuando éstas se traduzcan en una real obstaculización o interferencia en el ejercicio de aquellas atribuciones que se intenta preservar. Es decir, la doctrina resguarda del poder tributario a los instrumentos de los que se sirven tanto el Estado nacional como las Provincias para cumplir sus fines más esenciales, siempre que dicho poder implique un efectivo entorpecimiento a la marcha de la institución²⁶.

En torno a lo expuesto *supra*, la limitación al poder tributario aquí analizada se apoya, además del principio de solidaridad federal, en lo que se ha dado en llamar “*la gran ley de la autopreservación*”²⁷, para poner coto al poder tributario cuando el mismo obste a la actividad gubernamental, la entorpezca material y apreciablemente o represente una real perturbación.

La doctrina en cuestión encuentra su origen en la jurisprudencia

²³ PORTO, ALBERTO, *La Teoría Económica del Federalismo Fiscal y las Finanzas Federales*, Documento de Federalismo Fiscal número 4, La Plata, Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas, 2003, p. 2.

²⁴ NAVIERA DE CASANOVA, GUSTAVO, REVILLA, PABLO, “*Inmunidad de los instrumentos de gobierno*”, julio/agosto de 2009, Revista Derecho Fiscal, Abeledo Perrot, p. 4.

²⁵ BUSTO, JUAN BAUTISTA, “*El federalismo argentino y la regla de la inmunidad fiscal de los instrumentos de gobierno*”, DPI Cuántico Derecho para innovar, consultado en www.dpicuantico.com/area_diario/doctrina-en-dos-paginas-diario-administrativo-nro-325-19-08-2021, el 15/05/2022.

²⁶ FALLOS: 247:325, CS, “*Banco de Mendoza c/ Dirección General Impositiva*”, 1960; FALLOS: 327:1083, CS, “*Transportadora de Gas del Sur Sociedad Anónima (TGS) c/ Santa Cruz*”, 2004; FALLOS 327:5012, CS, “*Camuzzi Gas del Sur S.A. c/ Tierra del Fuego*”, 2004, entre otros.

²⁷ FALLOS: 247:325, CS, “*Banco de Mendoza c/ Dirección General Impositiva*”, 1960.

norteamericana, más precisamente en el caso “*McCulloch v. Maryland*”²⁸. Allí, el Chief Justice Marshall sostuvo que “*El poder de gravar importa el poder de destruir y el poder de destruir traba y hace inútil el poder de crear*” (“*the power to tax involves the power to destroy*”), poniendo el acento en la preservación de los instrumentos desplegados por la autoridad suprema²⁹. Con posterioridad esta línea jurisprudencial, originalmente inspirada en la supremacía federal³⁰, sería extendida para proteger también, en el caso “*Collector v. Day*”³¹, los instrumentos de gobierno de los entes locales.

Adoptando estos criterios jurisprudenciales nuestra CSJN tuvo oportunidad de expresar que “*La facultad de establecer impuestos es esencial e indispensable para la existencia del Gobierno, pero ese poder cuando es ilimitado en cuanto a la elección de la materia imponible o a la cuantía, envuelve necesariamente la posibilidad de destruir que lleva en su entraña*”³². Partiendo de dicha premisa, el Tribunal estableció que “*Los instrumentos, medios y operaciones a través de los cuales el gobierno nacional ejercita sus poderes, están exentos de impuestos por los estados, y los instrumentos, medios y operaciones de que se valen las provincias para ejercitar los poderes que les pertenecen, están exentos de impuestos por el gobierno nacional, en virtud del principio implícito de*

²⁸ USSC, “*McCulloch v. Maryland*” (17 U.S. 4 Wheat 316 -1819-). A este precedente le siguen, a modo de ejemplo, “*The First National Bank of Louisville v. Commonwealth of Kentucky*” (76 U.S. 353, 354 -1869-), “*Collector v. Day*” (11 Wall 113 -1871-), “*Ambrosini v. United States*” (187 U.S. 1 -1902-), “*Indian Motocycle Co. v. United States*” (283 U.S. 570 -1931-), “*Burnet v. Coronado Oil & Gas Co.*” (285 U.S. 393 -1932-) y “*Davis v. Michigan Department of Treasury*” (489 U.S. 803 -1989-).

Destaca GIULIANI FONROUGE (*Derecho Financiero*, Buenos Aires, Depalma, T. I, 1997, p. 349) que esta doctrina (“*federal instrumentalities*”), con el paso del tiempo, fue perdiendo su carácter restrictivo y, en consecuencia, ampliándose a supuestos en torno de los cuales no fue pensada de manera primigenia, donde el interés estatal propiamente dicho perdía claridad ante la concurrencia de actividades de sujetos privados.

²⁹ SPISSO, RODOLFO, “*Derecho constitucional tributario*”, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2007, p. 134.

³⁰ En torno a la *federal preemption* norteamericana (Artículo VI segundo párrafo de la Constitución de los Estados Unidos -similar a lo que acontece con el art. 31 de nuestra Constitución-), en virtud de la cual la Constitución, y las leyes de los Estados Unidos que se expidan con arreglo a ella, y todos los tratados celebrados o que se celebren bajo la autoridad de los Estados Unidos, serán la suprema ley del país y los jueces de cada Estado estarán obligados a observarlos, a pesar de cualquier cosa en contrario que se encuentre en la Constitución o las leyes de cualquier Estado.

³¹ USSC, “*Collector v. Day*” (11 Wall 113 -1871-). Respecto a esta noción primigenia de la doctrina de la inmunidad de los instrumentos de gobierno cabe traer a colación lo expuesto por la CSJN en el caso antes citado “*AEC S.A. c/ Provincia de Buenos Aires*” (fallado el mismo día que “*Autopistas del Sol SA*”). Allí, el Tribunal señaló que: “*Resulta oportuno recordar a Juan Bautista Alberdi que en Bases y Puntos de Partida, sostuvo con meridiana claridad que...el único medio para obtener la paz entre las provincias y entre la Nación y las potencias extranjeras; el único adecuado para realizar las grandes obras públicas, vías de comunicación necesarias al comercio y al crecimiento de la población, el único medio para lograr todos esos propósitos, debía ser, según Alberdi, el encargar de la vigilancia, dirección y fomento de esos intereses al gobierno general de la Confederación, y consolidar en un solo cuerpo de Nación las fuerzas dispersas del país en interés de los grandes y comunes fines (González Calderón, Juan A. “*Derecho Constitucional Argentino*”, tomo III, Buenos Aires 1931, tercera edición, páginas 178/179)”.*

³² FALLOS: 186:170, CS, “*Banco de la Provincia de Buenos Aires c/ Nación*”, 1940.

independencia del gobierno de la Nación y de los estados dentro de sus respectivas esferas”³³.

Así, en uso de esta doctrina la CSJN ha declarado la inconstitucionalidad, por ejemplo, de tributos locales que recaían sobre actividades vinculadas al régimen federal de la energía eléctrica, sobre los subsidios a la provisión del servicio público de gas, sobre contratos para la explotación del servicio público de transporte, etc. También, en lo que aquí más interesa, destacó la importancia para el país de las grandes obras públicas “*porque significan la realidad concreta del bienestar de los pueblos*” e involucran el “*interés común de todos sus habitantes*”³⁴.

Por su parte, la CSJN también ha invalidado la tributación nacional cuando la misma recaía sobre el Banco de la Provincia de Buenos Aires, atento a que el mismo se encuentra sujeto a la jurisdicción y legislación exclusiva del fisco bonaerense en virtud del Pacto de San José de Flores³⁵.

Si bien el vínculo de esta jurisprudencia con la Cláusula del Progreso (art. 75 inc. 18 de la Constitución) es innegable por cuanto la misma permite al Congreso de la Nación establecer, en determinados supuestos, exenciones de tributos locales, cabe destacar que ha sido la propia CSJN, siguiendo la línea norteamericana, la que se ha encargado de limitar el poder de imposición (principalmente de los entes locales) ante supuestos de gravabilidad de actividades en las que el Poder Legislativo no ha establecido expresamente una exención. La creación y el desarrollo pretoriano, en consecuencia, jugaron un rol fundamental en la evolución de la doctrina de la inmunidad de los instrumentos de gobierno.

V.4.2.- Los establecimientos de utilidad nacional. La no interferencia. El federalismo de concertación fiscal

Al igual que el resto de los Magistrados, en “Autopistas del Sol SA” el Juez. Rosatti

³³ FALLOS 186:170, CS, “Banco de la Provincia de Buenos Aires c/ Nación”, 1940; FALLOS 147:239, CS, “Banco de Córdoba apelando una resolución de la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Empleados Bancarios”, 1926; FALLOS: 239:251, CS, “Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires c/ Provincia de Buenos Aires”, 1957; FALLOS: 247:325, CS, “Banco de Mendoza c/ Dirección General Impositiva”, 1960; FALLOS: 256:588, CS, “Nación c/ Provincia de Buenos Aires”, 1963; FALLOS: 302:1252, CS, “Vial Hidráulica S.A.C.I.C. c/ Provincia de Río Negro”, (1980); FALLOS: 303:928, CS, “Techint c/ Provincia de Buenos Aires”, 1981; ”, FALLOS: 327:1083, CS, “Transportadora de Gas del Sur c/ Santa Cruz”, 2004; FALLOS: 327:5012, CS, “Camuzzi Gas del Sur S.A. c/ Tierra del Fuego”, 2004; FALLOS: 330:4988, CS, “Banco de la Provincia de Buenos Aires c/ Dirección General Impositiva”, 2007; FALLOS: 332:531, CS, “YPF S.A. c/ Tierra del Fuego”, 2009; FALLOS: 333:538, CS, “Línea 22 S.A. c/ Buenos Aires”, 2010; CS, “Distribuidora de Gas Cuyana c/ Mendoza”, D. 885. XL. ORI, 22/IV/2014.

³⁴ CS; “AEC S.A. c/ Provincia de Buenos Aires”, A. 124. XLIX. ORI, 19/III/2019.

³⁵ FALLOS: 186:170, CS, “Rodríguez, Jesús s/ Imp. Internos”, 1940 y FALLOS: 239:259, CS, “Zain de Llermanos María c/ Nación y otra”, 1957.

repara en la doctrina de la inmunidad de los actos de gobierno pero, por sus fundamentos, establece que la inconstitucionalidad de la pretensión local también encuentra asidero en el art. 75 inc. 30 del texto constitucional.

Dicha norma fue inserta en la última reforma constitucional, sustentada sobre la base de la consolidada jurisprudencia de la CSJN, aunque ya encontraba (previo a 1994) expresa regulación en la Ley N° 23.548³⁶.

El art. 75 inc. 30 de la Constitución establece que corresponde al Congreso de la Nación “*dictar la legislación necesaria para el cumplimiento de los fines específicos de los establecimientos de utilidad nacional en el territorio de la República*” agregando que (aquí la novedad de la reforma) “*Las autoridades provinciales y municipales conservarán los poderes de policía e imposición sobre estos establecimientos, en tanto no interfieran en el cumplimiento de aquellos fines*”. De esta manera, la reforma habilitó a las Provincias y a sus Municipios para gravar sobre actividades desarrolladas (o bienes situados) en los establecimientos de utilidad nacional³⁷, pero supeditando dicho poder de imposición a la no interferencia o entorpecimiento de los fines nacionales perseguidos sobre tales establecimientos. Así las cosas, la Convención Constituyente amplificó las regulaciones ya contenidas en la Ley N° 23.548, dando solución a un claro caso de tensión entre las fuerzas de los diversos órdenes jurídicos de nuestro Estado federal³⁸.

Cabe destacar que la mera gravabilidad por parte de una Provincia o un Municipio no conlleva la inconstitucionalidad del tributo ya que la jurisprudencia de la CSJN ha exigido que, para quitar validez constitucional a la pretensión fiscal, debe acreditarse “*el modo en que el ejercicio de los poderes locales impide, perturba, dificulta, frustra o*

³⁶ En su art. 9 inc. b) esta norma habilita a los fiscos locales a perseguir el cobro del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y de Sellos sobre dichos establecimientos siempre y cuando la gravabilidad no interfiera en los fines de utilidad nacional.

Respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos la Ley dispone que “*Podrán gravarse las actividades cumplidas en lugares de interés público o utilidad nacional sometidos a la jurisdicción del Estado Nacional (puertos, aeropuertos, aeródromos, estaciones ferroviarias, yacimientos y todo otro de similar naturaleza), en tanto la imposición no interfiera con ese interés o utilidad*”.

Por su parte, en lo que al Impuesto de Sellos importa, la norma establece que “*La imposición será procedente, tanto en el caso de concertaciones efectuadas en la respectiva jurisdicción, como en el de las que, efectuadas en otras, deban cumplir efectos en ella, sean lugares de dominio privado o público, incluidos puertos, aeropuertos, aeródromos, estaciones ferroviarias, yacimiento, y demás lugares de interés público o utilidad nacional sometidos a la jurisdicción del Estado Nacional, en tanto esa imposición no interfiera con tal interés o utilidad*”.

³⁷ PABLO MANILLI los define como “*aquellos espacios ocupados por edificios, dependencias, instalaciones o dispositivos destinados a poner en ejercicio las competencias que la Constitución Nacional coloca en cabeza del gobierno federal*” (MANILLI, Pablo, *Establecimientos de Utilidad Nacional. Artículo 75 inc. 30 de la Constitución Nacional*, Buenos Aires, Ed. Universidad, 2004 p. 18).

³⁸ BIANCHI, ALBERTO B., *Control de constitucionalidad*, Buenos Aires, Ábaco, 2º edición actualizada, reestructurada y aumentada, 2002, T. 1, pp. 127-136.

*entorpece los fines federales que determinan la creación del establecimiento, toda vez que la utilidad nacional asignada a una actividad no autoriza sin más a concluir que la Nación atraiga hacia si toda potestad de manera exclusiva o excluyente*³⁹. El Juez Rosatti es consciente de ello al expresar, en el caso bajo estudio, que la idea de la no interferencia no implica que las atribuciones tributarias de las Provincias deban ser declinadas por la mera presencia de un interés federal, aunque en línea, ello no equivale tampoco a reconocer en éstas (o en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires) un poder fiscal ilimitado.

En relación a lo expuesto en los párrafos anteriores el Magistrado invoca la regulación, respecto del Impuesto de Sellos, de la Ley N° 23.548, resaltando la importancia del federalismo fiscal de concertación. Dicha invocación resulta interesante por cuanto la faceta fiscal del federalismo hace que el asunto también sea analizado desde una perspectiva cooperativa, en virtud de la cual los agentes federales han consensuado, a través de políticas uniformes⁴⁰, un acuerdo de armonización o coordinación financiera, disciplinando en consecuencia el ejercicio de sus facultades a los efectos de evitar superposiciones tributarias⁴¹. Ello, atento a que la concertación es, por ende, “ *inherente a la noción misma de federalismo*”⁴² y de allí la importancia de su expresa cita.

Ahora bien, cabe destacar que el análisis de Rosatti sobre estos asuntos a la luz de la Ley N° 23.548 y del art. 75 inc. 30 de la Constitución resulta novedosa y no conforma la opinión de la mayoría de los magistrados de la CSJN. Previo a su incorporación como Juez de la CSJN, el Tribunal no ingresaba al estudio de estos casos en el marco de dicha normativa y así han procedido en “*Autopista del Sol SA*” los demás Jueces. Es más, expresamente la CSJN rechazó, en pleitos similares al aquí analizado, la aplicación del art. 75 inc. 30 por cuanto el objeto del litigio comprendía situaciones de carácter interjurisdiccional⁴³, como acontece en la sentencia ahora estudiada.

³⁹ FALLOS: 312:1870, CS, “*Sade SACCIFIM c/ Mendoza*”, 1989; FALLOS: 322:2598, CS, “*Agua y Energía Sociedad del Estado en liquidación c/ Entre Ríos*”, 1999; FALLOS: 330:4144, CS, “*TSR Time Sharing Resort SA c/ Neuquén*”, 2007, entre varios.

⁴⁰ FALLOS: 322:1781, CS, “*Asociación de Grandes Usuarios de la República Argentina c/ Buenos Aires*”, 1999.

⁴¹ FALLOS: 338:845, CS, “*Gasnor S.A. c/ Salta*”, 2015.

⁴² BARRERA BUTELER, GUILLERMO, “*Federalismo de concertación*”, consultado en www.adconst.org.ar/revistadigital el 15/05/2022.

⁴³ FALLOS: 302:1352, “*Impresit Sideco SACIIF c/ Buenos Aires*”, 1980, entre otros. Allí el Tribunal sostuvo que “*la construcción de un camino nacional en jurisdicción provincial, tal como ha sido resuelta reiteradamente por el Tribunal (Fallos: 201:536; 283:251; 302:1352 y 303:928), debe examinarse sobre la base de los incisos 13, 14 y 18 del artículo 75 de la Constitución Nacional -antes, 67 incs. 12, 13 y 16- y no por el inciso 30 -antes, 27- de la misma disposición atento a su propia naturaleza y específica finalidad vial interjurisdiccional*”.

VI.- Palabras de cierre

Al margen de interesantes cuestiones de orden técnico que rodean al Impuesto de Sellos (si existe o no instrumento, si rige o no una exención en la materia, etc.), la contratación involucrada en el caso y lo relativo a la emergencia declarada fruto de la severa crisis verificada en 2001, la sentencia “*Autopistas del Sol SA*” aborda aspectos constitucionalmente trascendentales que descansan sobre el sistema federal argentino, el cual opera a modo de herramienta no sólo distributiva sino también limitante del poder tributario cuando, como sucede en el caso analizado, se involucra la no interferencia provincial en el interés nacional allí comprometido.

La jurisprudencia de la CSJN ha recordado constantemente que el texto constitucional “*ha querido hacer un solo país para un solo pueblo*” por lo que, en lo que aquí interesa, “*no habría Nación si cada provincia se condujera económicaamente como una potencia independiente*”. Ahora bien, el poder tributario provincial (o de la Ciudad Autónoma) no debe declinar ante la mera presencia del interés federal, sino sólo frente a su entorpecimiento, obstaculización o interferencia. Fuera de estos supuestos, el despliegue del poder tributario local no encuentra reproches constitucionales.

Este valladar a las potestades locales encuentra sustento, entre otras limitaciones, en la denominada doctrina de la inmunidad de los instrumentos de gobierno o en las restricciones que se derivan a la gravabilidad de o en los establecimientos de utilidad nacional. Tales limitaciones conforman, entonces, la faz negativa del federalismo fiscal.

Según la doctrina de la inmunidad de los instrumentos de gobierno, habilitar un poder impositivo local entorpecedor del interés nacional equivaldría a interferir en desmedro del gobierno mismo en lo que refiere a la consecución de sus fines constitucionales, lo que va en contra del principio implícito de independencia de la Nación dentro de su respectiva esfera.

A la par, cabe también manifestar que Rosatti ha procedido de la misma manera, es decir, invocando el art. 75 inc. 30 ante otros supuestos en los que se invalidaron tributos locales en los que el Tribunal no lo venía haciendo en el marco de dicha norma sino a través de una consolidada doctrina sustentada sobre otras disposiciones constitucionales. Muestra de ello es FALLOS: 343:2039, CS, “*Transportes Unidos del Sud SRL c/ Córdoba*”, 2020, sentencia posterior a “*Autopistas del Sol SA*”, donde el Juez Rossati utilizó esa norma ante el caso de la impugnación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por parte de empresas de transporte interjurisdiccional que operaban con tarifas reguladas por el Estado, en las que no fue contemplada la incidencia de dicho tributo. Antes de la incorporación al Tribunal de Rosatti, la CSJN nunca analizó el asunto en el marco del art. 75 inc. 30, sino que lo hacía exclusivamente sobre el art. 75 inc. 13 de la Constitución Nacional.

Por su parte, en lo que respecta a los establecimientos de utilidad nacional⁴⁴, tanto la jurisprudencia de la CSJN como la Ley de Coparticipación Federal y, posteriormente, la reforma constitucional de 1994 se ha encargado de delinear en qué supuestos resulta viable el peso del poder tributario local sobre aquellos.

Estos son los límites que la CSJN analiza en el caso “Autopistas del Sol SA” para concluir que la obra o el camino allí involucrado, destinado a promover y facilitar la circulación de personas y productos en el territorio del país, constituye un instrumento del gobierno federal empleado en miras al beneficio común, conducente al adelanto y bienestar de todas las Provincias.

Por ende, al involucrar también la adecuación contractual litigiosa de un instrumento impulsado por el Gobierno nacional para dar respuesta a la severa crisis económica verificada desde 2001, habilitar su gravabilidad local impacta negativamente sobre el equilibrio que el federalismo demanda. El instrumento de gobierno accesorio (en el caso, la renegociación contractual) debe seguir la suerte del instrumento de gobierno principal (la puesta en marcha y mantenimiento del camino en cuestión).

Por último, cabe destacar que no sólo ante situaciones de normalidad institucional o económica el sistema federal debe mantenerse incólume, sino que también debe hacerlo ante delicadas situaciones de crisis. El federalismo nunca cede y debe mantener su valiosa vigencia, de manera sostenida, tanto en contextos de normalidad como de anormalidad institucional⁴⁵.

Referencias bibliográficas

- ANDERSON, GEORGE, “Una introducción comparada al federalismo fiscal”, Madrid, Marcial Pons, 2010.
- BARRERA BUTELER, GUILLERMO, “Federalismo de concertación”, consultado en www.aadconst.org.ar/revistadigital el 15/05/2022.
- BIANCHI, ALBERTO B., “Control de constitucionalidad”, Buenos Aires, Ábaco, 2º

⁴⁴ Cabe recordar, conforme fue expuesto, que la mayoría de los argumentos de los Magistrados de la CSJN, para resolver de la manera en que lo hace, se enrolan únicamente en la doctrina de la inmunidad de los instrumentos de gobiernos más no en cuestiones relativas a los establecimientos de utilidad nacional. Estas últimas son combinadas con la doctrina de la inmunidad de los instrumentos de gobierno en el voto (por sus fundamentos) de Rosatti.

⁴⁵ FALLOS: 344:809, CS, “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional”, 2021, es un claro ejemplo de lo expuesto. Allí, el Tribunal se encargó de poner de resalto que aún ante delicadas situaciones de emergencia sin precedentes (en el caso, sanitarias, producto del COVID-19) no puede ponerse en jaque la distribución de competencias que se derivan de nuestro sistema federal y habilitar, en consecuencia, su ejercicio abusivo por alguno de sus agentes.

edición actualizada, reestructurada y aumentada, 2002, T. I.

-BUSTO, JUAN BAUTISTA, “*El federalismo argentino y la regla de la inmunidad fiscal de los instrumentos de gobierno*”, DPI Cuántico Derecho para innovar, consultado en www.dpquantico.com/area_diario/doctrina-en-dos-paginas-diario-administrativo-nro-325-19-08-2021.

-DÍAZ FLORES, MANUEL, “*Federalismo fiscal y asignación de competencias: una perspectiva teórica*”, volumen III, número 11, Economía, Sociedad y Territorio, Ciudad de México, 2002, pp. 387-407.

-FRÍAS, PEDRO, “*El federalismo argentino*”, Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba, consultado en www.acaderc.org.ar.

-GUILIANI FONROUGE, CARLOS M., “*Derecho Financiero*”, Buenos Aires, Depalma, 1997, T. I.

-LA PERGOLA, ANTONIO, “*Los nuevos senderos del federalismo*”, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1994.

-López Aranguren, Eduardo, “*Modelo de relaciones entre poderes*”, número 104, Madrid, Revista de Estudios Políticos, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, España, 1999, pp. 9-35.

-MANILLI, PABLO, “*Establecimientos de Utilidad Nacional. Artículo 75 inc. 30 de la Constitución Nacional*”, Buenos Aires, Ed. Universidad, 2004.

-NAVEIRA DE CASANOVA, GUSTAVO y REVILLA, PABLO, “*Inmunidad de los instrumentos de gobierno*”, julio/agosto de 2009, Revista Derecho Fiscal, Abeledo Perrot, pp. 47-73.

-PORTO, ALBERTO, “*La Teoría Económica del Federalismo Fiscal y las Finanzas Federales*”, Documento de Federalismo Fiscal número 4, La Plata, Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas, 2003, p. 2.

-SCHWARTZ, BERNARD, “*El federalismo norteamericano actual*”, Madrid, Cuadernos Civitas, 1984.

-SPISSO, RODOLFO, “*Derecho constitucional tributario*”, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2007.

-TAJADURA TEJADA, JAVIER, “*El principio de cooperación en el estado autonómico*”, número 8, Anuario Jurídico de la Universidad de La Rioja, La Rioja España, 2002, pp. 73-104.

ARTÍCULO 3

COMENTARIO AL FALLO “GARMAN REPRESENTACIONES S.A”

Por Alejandro Calise

PALABRAS CLAVES

Impuesto al Valor Agregado (IVA) - Impuesto a las Ganancias - Exención - Transporte Aéreo Internacional - Servicios Conexos - Interpretación Gramatical

Análisis del fallo: CS, “*Garman Representaciones S.A. (TF 22.794-I) c/ DGI*”, sentencia del 26/II/2019, Fallos: 342:99.

I.- Introducción

En el presente trabajo se pretende realizar un análisis y comentario acerca del peculiar caso sobre imposición en la actividad aerocomercial, que motivó el precedente de la Corte Suprema “*Garman Representaciones S.A. (TF 22.794-I) c. DGI*”, dictado el 26/II/2019 y publicado en Fallos: 342:99, con especial énfasis en los criterios de interpretación de las normas tributarias y, en particular, en aquéllas que establecen exenciones.

I.I.- El caso concreto de Garman Representaciones y su relación con Avianca

De acuerdo con los hechos tenidos por acreditados en las diferentes instancias, cuando la aerolínea Avianca decidió “*tercerizar*” sus actividades en el país en el año 1993, se las asignó a la sociedad Garman Representaciones S.A., cuyo accionista mayoritario era García Mansilla, quien a su vez era también apoderado general de Avianca.

Garman habría explicado que esa operatoria tenía por objetivo “*transferir la responsabilidad operativa en el país a un socio local*”, que la sucursal de Avianca despidió a todo su personal, pero no se disolvió “*con la finalidad de mantener la licencia sobre las frecuencias de rutas*” y que la estructura de ese negocio se plasmó a través de un contrato de “*Agente general de ventas*”, más conocida internacionalmente como “*General Sales Agent*” (GSA), a la que calificó como “*una modalidad ampliamente divulgada en el derecho comparado*”.

Así, entre sus funciones, Garman se ocupaba de la publicidad y comercialización de pasajes de Avianca, sea por sí, sea a través de las agencias de viaje; a lo que se adicionaba un “*contrato de normalización de asistencia en tierra*” que habría tenido como objeto que aquella sea “*responsable de todas las funciones y asistencias de los vuelos*”.

Por su parte, quedó demostrado en la causa que Garman cobraba una comisión consistente en un porcentaje de las ventas de pasajes que realizaba ella y/o las agencias de viajes; así como que facturaba y registraba en sus balances y contabilidad solamente la comisión que le descontaba a Avianca, no las ventas de pasajes.

El conflicto judicial comentado surgió a partir de que Garman –en el entendimiento que ejercía todas las funciones propias de la compañía aérea de modo que correspondía “*levantar el velo societario de Avianca Argentina*”– encuadró las comisiones que percibía como exentas en el IVA en función de la exención reconocida por la ley del impuesto al transporte aéreo internacional (Art. 7.H.13., T.O. Dec. 280/97). Adicionalmente, dedujo en el Impuesto a las Ganancias los créditos fiscales como gastos.

El Fisco impugnó las correspondientes declaraciones por períodos fiscales del 1996 al 2002, destacando que Avianca tenía una sucursal en el país y que la exención no alcanzaba a Garman porque no era ni apoderado ni realizaba servicios conexos, en los términos de lo establecido en la reglamentación (Art. 34, Dec. 692/98).

Como se verá, luego de un largo recorrido judicial, en el año 2011 el Tribunal Fiscal revocó el ajuste fiscal; en el año 2016 la Cámara revirtió esa sentencia y confirmó el ajuste; y, finalmente, en el año 2019 la Corte Suprema ratificó lo que decidió el primero.

I.2.- El marco normativo sujeto a interpretación

A partir de la reforma del año 1990 (Ley 23.871), la Ley de IVA reconoció la exención de los servicios de transporte aéreo internacional, en los términos del actual Artículo 43, esto es, con la aplicación del régimen para los exportadores por medio del cual pueden utilizar los créditos fiscales que les fueran facturados como saldos de libre disponibilidad para pagar otros impuestos o solicitar su devolución. Al momento de los hechos del caso la exención se encontraba prevista en el Artículo 6.J.13. de la Ley y, actualmente, en el Artículo 7.H.13.

En función de ello, es claro y nunca hubo discusión alguna que la compañía aérea puede solicitar el reintegro del IVA por todos los bienes y servicios que le fueron

facturados a fin de prestar sus servicios de transporte aéreo internacional, en función de los distintos regímenes que estuvieron vigentes (Res. 3418/91, 3884/94, 65/97, 1351/02, 2000/06). Y se aclara, todos, tanto los que están directamente incorporados a los servicios de transporte aéreo, como a aquéllos que están relacionados sólo de forma indirecta, estos últimos con la única condición de que se haga una apropiación en los términos del Artículo 13 de la ley si el sujeto realiza también operaciones gravadas.

Del mismo modo, también, la Ley de IVA consideró a los “*servicios de turismo*”, incluidas las agencias de viaje, como gravadas (antes Art. 3.E.20.B.; actualmente Art. 3.E.21.B.); con la salvedad que para determinar su base imponible podían deducir el precio de venta del pasaje y considerarlo como “*no computable*” (antes Art. S/N 2 A/C 18; actualmente Art. 22). Esto es, la agencia de viaje tributaría por sus servicios, entre ellos, por el precio de la intermediación en la venta de los pasajes, pero al débito fiscal así generado le restaría el precio del propio pasaje, cuyo tratamiento fiscal quedaba ya cubierto con la exención prevista para la compañía aérea.

Por último, el Decreto 1920/91 incorporó a la reglamentación de la Ley de IVA una extensión del alcance de la exención del transporte aéreo internacional, incluyendo los denominados “*servicios conexos*” en la zona primaria aduanera y aquéllos de los agentes que representan legalmente a transportistas del exterior. Luego, con el régimen implementado por la Res. 3884/94, se le dio forma a esta exención estableciendo que los prestadores de esos “*servicios conexos*” podían solicitar el reintegro del IVA, obviamente, como luego se aclaró (Dec. 846/93), cuando ese prestador no le facturó el IVA al transportador teniendo en cuenta la exención (Art. 34, Dec. 692/98).

I.3.- Los dictámenes del Fisco en casos anteriores

A este marco normativo, el Fisco con sus interpretaciones le agregó cierta complejidad adicional.

Por un lado, a partir de la Circular N.º 1309/94, se entendió que las prestaciones de las agencias de viajes relacionadas con la venta de pasajes no podían considerarse alcanzadas por el IVA. Como se mantuvo y explicó, entre otros, en el Dictamen DAT 37/05, esa postura encontraba su justificación en que la exención al transporte aéreo internacional tendría carácter “*objetivo*” (esto es, por la actividad en sí, independientemente del sujeto).

Por otro lado, en cuanto al alcance a otorgarle a los “servicios conexos”, el Fisco se habría mostrado bastante constante en dejar sentado que sólo podían revestir tal calidad aquéllos que se pudieran apropiar a un acto de transporte concreto porque la exención no podía entenderse con un carácter ilimitado; más allá de que siempre la compañía aérea mantendría la posibilidad de solicitar el recupero por todos los servicios que les fueran facturados (Dictámenes DAT 121/91, 98/96, 23/04, 27/08).

I.4.- Las posiciones de Garman y el Fisco

Como surge de la sentencia del Tribunal Fiscal, la impugnación de Garman contra las determinaciones de oficio en IVA y Ganancias se fundó en el razonamiento de que, como Garman habría pasado a ejercer “todas” las actividades de la sucursal de Avianca, entonces le era aplicable la exención del transporte aéreo internacional sobre las comisiones que cobraba por la venta de pasajes, en virtud de una especie de aplicación del principio de realidad económica o, como invocó, de levantamiento del “velo societario”. En sustento de su posición invocó lo dictaminado por el Fisco respecto de la extensión de la exención “objetiva” a los Agentes de Viaje.

Y, concretamente, lo que pretendió defender es computar como exentas en IVA las comisiones que le descontaba a la compañía aérea por la venta de pasajes y la deducción en el Impuesto a las Ganancias de los créditos fiscales en carácter de gastos.

Por su parte, el Fisco lo que remarcó era que los servicios que prestaba Garman eran comerciales, por lo que no le aplicaba la exención del Artículo 7.H.13. de la Ley; y, como esos servicios tampoco podían calificarse de “conexos” ni aquélla ejercía la representación legal de Avianca, tampoco le correspondía la exención del Artículo 34 del Decreto Reglamentario.

I.5.- Las decisiones judiciales

La Sala A del Tribunal Fiscal, en su sentencia del 28/IV/2011, partió desde el inicio del presupuesto de que la exención sobre los “servicios conexos” prevista en el Artículo 34 del Decreto Reglamentario tenía un listado enumerativo y no taxativo de los supuestos alcanzados. Justificó esa posición en que dicha norma tenía “carácter ejemplificativo” y sostuvo que esa era la “única interpretación jurídicamente posible” porque de otro modo la norma reglamentaria resultaría “limitativa de los derechos reconocidos por ley” (Cons. II).

Y, luego de reseñar las particularidades de la actividad de Garman (Cons. III y IV), la definió como una “*intermediación*” en la venta de pasajes, con rol de “*comisionista*” por actuar en nombre propio y por cuenta de un tercero (Cons. V), citó los Dictámenes DAT 37/05 y 27/08 y la Circular 1309/94 (Cons. VI), invocó una “*doctrina de la subsunción*” para interpretar relaciones negociales complejas (Cons. VII), y finalmente concluyó que la actividad de Garman poseía “*un grado de conexidad con el transporte (...) que deben ser consideradas como la prestación de una fracción del servicio exento del gravamen y por lo tanto, alcanzadas por la exención*” (Cons. VIII).

Apelada la sentencia por el Fisco, la Sala I de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal hizo lugar al recurso y confirmó el ajuste fiscal en su sentencia del 29/V/2015. A diferencia de lo interpretado por el Tribunal Fiscal, consideró que la norma requería para la exención de “*servicios conexos*” que éstos tengan por objeto exclusivo servir al transporte internacional, fueran complementarios y realizados dentro de la zona primaria aduanera (Cons. VIII), recordando la doctrina de la Corte Suprema sobre la interpretación estricta de las normas que consagran exenciones y la intención del legislador en la reforma del año 1990 de generalizar la aplicación del IVA a los servicios prestados a título oneroso con exenciones de carácter excepcional (Cons. IX). Concluyó así que, como los servicios prestados por Garman no se realizaban en la zona primaria aduanera ni aquélla revestía el carácter de representante legal, no podían encuadrar en la exención prevista en el Artículo 34 del Decreto Reglamentario, como postuló el Tribunal Fiscal (Cons. X).

El Ministerio Público Fiscal, en dictamen que la Corte Suprema, por mayoría, hizo suyo en su sentencia del 26/II/2019, proponía la revocación de la decisión de la Cámara y sostenía que en el caso se configuraba la exención. Luego de definir la actividad de Garman (Cons. V), entendió que ésta “*qued[a] subsumid[a], sin hesitación, dentro de la actividad referida al transporte internacional y sus servicios conexos, siendo claro, por ende, el goce del beneficio fiscal controvertido*” (Cons. VI). A su vez, para contrarrestar la interpretación de la Cámara, sostuvo que no era posible considerar que los “*servicios conexos*” se encuentren restringidos a la zona primaria aduanera porque “*tal exigencia no surge de la letra de la ley y, como es sabido, las normas reglamentarias deben ser interpretadas conforme a los alcances de la ley reglamentada*”, interpretando que en definitiva se trataba de una “*ejemplificación*” (Cons. VI).

Por último, concluyó que sin la prestación de servicios de Garman, era claro que “no podría realizarse el transporte en cuestión”, por lo que si bien podía discutirse “si son o no parte del propio transporte internacional”, lo cierto era que la “*conexidad con éste resulta indudable*” (Cons. VI).

Arribado el expediente a la Cámara para dictar el nuevo pronunciamiento definitivo de acuerdo a lo resuelto por la Corte Suprema, la Sala IV en su sentencia del 02/V/2019, remitió a los fundamentos expuestos por aquélla y confirmó la decisión del Tribunal Fiscal.

II.- Comentarios al caso judicial

II.I.- La supuesta identidad entre Garman y Avianca

Es claro que la estructura organizativa que decidió adoptar Avianca con Garman era inusual y no encontraba recepción expresa en la normativa. La propia Garman reconoció tal situación y, por tal razón, alegó que era ella quien realizaba todas las tareas de Avianca correspondiéndole el tratamiento fiscal que la normativa le asignaba a esta en función de un levantamiento del “*velo societario*”, es decir, en términos tributarios, una especie de aplicación del criterio de la realidad económica (Arts. 1 y 2, Ley 11.683).

No obstante, si bien se ha admitido que el criterio de la realidad económica debe ser aplicado tanto a favor del Fisco como del contribuyente¹; lo cierto es que tal razonamiento no parece ser muy convincente a la luz de los hechos expuestos. Desde ya porque bajo el argumento de que eran lo mismo, Garman pretendía que se le reconocza a ella la exención del transporte que gozaba Avianca como compañía aérea, pero para extenderla a una comisión por venta de pasajes y otros servicios que precisamente son ajenos a esta última actividad.

Por lo demás, si bien ello es una materia estrictamente probatoria propia del expediente que queda siempre sujeta a la diligencia de las partes y la discreción de los jueces, tampoco se advierte con claridad que la afirmación de que Garman pasó a cumplir todas las actividades de Avianca pudiera ser cierta y posible.

Una compulsa de la normativa aeronáutica demostraría sencillamente que hay funciones específicas que Garman jamás pudo haber asumido. En este sentido, es de notar que, para el ejercicio de la actividad de transporte aéreo internacional de manera

¹ FALLOS: 287:79, CS, “Mellor Goodwin, S.A.C.I. y F.”, 1973; Fallos: 332:640, “Apache Energía Argentina SRL c/ Río Negro, Provincia de s/ Acción declarativa de constitucionalidad”, 2009.

regular, la normativa exige que la compañía extranjera obtenga una autorización específica por parte del Estado Nacional y los permisos de la autoridad aeronáutica en relación a los itinerarios, capacidades, frecuencias y horarios de los vuelos². Del mismo modo, la autoridad aeronáutica debe constatar la idoneidad de las aeronaves y tripulación³ y la compañía extranjera prestar garantía, entre otras cosas, por los eventuales daños que pueda causar⁴, hallándose sujeta a la fiscalización de la autoridad en la faz comercial⁵.

Para todo ello, obviamente, es imprescindible que la compañía aérea extranjera tenga el carácter de una persona jurídica, lo que sólo puede realizarse a través del establecimiento de una sucursal en el país⁶.

De allí que, más allá de las probanzas específicas del caso, no es muy posible que la sucursal de Avianca no operase y, de hecho y en lo que al caso importa, es altamente probable que la propia sucursal siguiera declarando fiscalmente su actividad de transporte bajo su nombre e invocando la exención para solicitar el reintegro de los créditos fiscales sobre todos los servicios directos e indirectos que se incorporaban a su servicio. Ello por la sencilla razón de que, en definitiva, siempre sería Avianca la titular de las aeronaves y quien, a través de su sucursal, brindaba el servicio de transporte en el país.

Sin embargo, para darle sustento a su posición, Garman invocó la figura del agente general de ventas. Esta figura, que es propia de la actividad aeronáutica y no se encuentra regulada normativamente, refiere al supuesto específico de una compañía aérea que no opera directamente en un cierto territorio y por esa razón delega en otra persona distinta la emisión y comercialización de pasajes con carácter exclusivo en esa zona geográfica⁷. Pero, al margen de que en tales casos la actividad del agente también caería bajo la órbita de fiscalización de la autoridad aeronáutica⁸, lo cierto e indudable es que el tratamiento tributario de esa figura no estuvo nunca contemplado en la normativa vigente.

En cualquier caso, es de notar que esta peculiar alegación sobre la identidad entre Garman y Avianca, si bien nunca se encuadró como una aplicación estricta de un criterio de realidad económica, sí tuvo peso específico en las decisiones de los tribunales

² Art. 129, Cód. Aeronáutico; Decs. 289/81 y 2186/92.

³ Arts. 18 y 19, Cód. Aeronáutico.

⁴ Art. 193, Cód. Aeronáutico.

⁵ Art. 133, Cód. Aeronáutico.

⁶ Art. 118, Ley 19.550

⁷ Resoluciones IATA 866 y 876.

⁸ Art. 133.7., Cód. Aeronáutico.

por las que se extendió a Garman la exención prevista para las compañías aéreas adoptando un criterio amplio y concesivo.

En efecto, en el dictamen del Ministerio Público Fiscal, al que la mayoría de la Corte Suprema adhirió, se destacó ante todo en forma puntual y específica que Avianca cerró sus oficinas en la Argentina, que Garman pasó a ser “*la mano ejecutora de las actividades de la empresa*”, encargándose no sólo de servicios de venta, sino también de otros servicios en el aeropuerto; con expresa mención, también, a que el socio mayoritario de Garman, García Mansilla, era también apoderado de Avianca (Cons. V).

Tales advertencias que conducían claramente a enfatizar en la identidad entre Garman y Avianca, luego no se encuadraron jurídicamente en la decisión, la que se tomó en base a una interpretación normativa de carácter amplio sobre los “servicios conexos” (Cons. VI).

II.2.- El viraje de la discusión hacia los “servicios conexos”

Según surge de la sentencia del Tribunal Fiscal, mientras Garman sustentó su posición de ampararse en la exención al transporte aéreo en base a su identidad con Avianca, invocando a su favor el criterio fiscal tomado en ciertos antecedentes por los que se extendió esa exención a las comisiones de las agencias de viaje; este tribunal en su sentencia del 28/IV/2011 decidió por su parte reconocer la exención considerando que los servicios de Garman eran conexos en los términos del actual Artículo 34 del Decreto Reglamentario de la Ley de IVA.

Más allá de las reconocidas facultades del Tribunal Fiscal para indagar de oficio los hechos y encuadrarlos en la normativa con independencia de lo alegado por las partes (Art. 164, Ley 11.683), así como el concreto ejercicio del derecho de defensa que haya hecho el Fisco en este caso concreto, lo cierto es que a partir de allí la discusión versó sobre la interpretación de los “servicios conexos”.

Ahora bien, de lo hasta aquí dicho, este encuadre jurídico no sólo no coincidía con el argumento de Garman, sino tampoco con su concreta postura fiscal. En efecto, sin todavía analizar el alcance de esta exención prevista en la reglamentación, lo cierto es que la misma tiene por finalidad contemplar la posibilidad de que sean los propios prestadores de los “servicios conexos” quienes soliciten la devolución de los créditos fiscales incorporados a sus servicios, en lugar de la compañía aérea; obviamente, cuando no se los facturase a ésta como servicios gravados.

Así, lo estableció la Resolución General 3884/94, al darle forma a esta exención:

“Asimismo, quienes presten los servicios conexos al transporte internacional (...) también podrán solicitar el reintegro de los créditos fiscales vinculados con tales servicios, en ese caso cuando la exención de que gozan los mismos haya sido considerada para la fijación del precio de las prestaciones y en la medida que hayan sido efectuadas a sujetos que realizan el transporte exento que las involucra, sean facturadas por éstos en concepto de recuperó de gastos.

“Los servicios a que se refiere el párrafo anterior comprenden exclusivamente a aquellos que asistan a los bienes transportados y al acto de transportarlos, si guardan relación directa y complementaria con cada uno de los actos de transporte, no resultando incluidos aquellos que, aunque relacionados con la actividad, no puedan atribuirse en forma directa a cada servicio de transporte en particular”.

Mecanismo y limitación que se encuentra aún hoy vigente, en el actual régimen de reintegro del IVA de la Resolución General 2000/06 (Art. I.B.; y Pto. 2, Anexo II).

En este sentido, es claro que la conducta fiscal de Garman desde un principio ya ni coincidía con el mecanismo de esta exención por servicios conexos. En efecto, lo que Garman hacía era utilizar la exención para no generar débito fiscal en sus facturas por comisiones a la compañía aérea y computarse los créditos fiscales que se le generaron para brindar el servicio como un costo deducible en el Impuesto a las Ganancias. Obviamente no es esa la forma en que opera la exención prevista en el régimen aplicable a los exportadores del Artículo 43 de la Ley de IVA, que es aquella que Garman pretendía que se le extendiese.

Y en este punto debe especialmente aclararse que, tal como señaló el propio Fisco en uno de los primeros dictámenes emitidos al respecto cuando denegó la aplicación de esta exención de servicios conexos a un proveedor de un transportista, “*el impuesto que le es facturado a los transportistas internacionales por todas las prestaciones gravadas afectadas al tránsito internacional, podrá ser recuperado*” (Dictamen DAT 121/91).

De allí que si Garman, en lugar de reclamar la aplicación de la exención sobre los servicios por los que cobraba una comisión, los hubiera facturado como gravados a Avianca, los débitos fiscales generados por ese servicio hubieran sido soportados por Avianca y ésta luego podría solicitar su devolución en forma de créditos fiscales.

En definitiva, salvando el extraño e irregular supuesto de que Avianca hubiese también solicitado la devolución del impuesto sobre los servicios de Garman cuando paralelamente ésta no lo ingresaba, en el IVA lo único que estaba en juego era quién de los dos solicitaba el reintegro. Ello a diferencia del tratamiento fiscal en el Impuesto a

las Ganancias, pero éste evidentemente quedó subordinado al debate teórico abierto sobre el alcance de la exención en el IVA.

II.3.- La interpretación de las exenciones

Cierto es que en materia de interpretación normativa la posibilidad de juzgar sobre el acierto o no de una afirmación es bastante difusa. Básicamente, se hará jugar la letra de la norma por un lado y la finalidad de la misma por otro, y en función de ello la interpretación llegará a un resultado más o menos amplio o restringido.

En materia tributaria, particularmente, se ha dicho que ni el alcance del hecho imponible ni de una exención deben ser interpretados de la forma más restringida⁹. Ello simplemente significa que en el caso la interpretación no debería limitarse a que, como se trata de una exención, se adopte la postura más limitativa de ésta, porque: “*aun cuando rija la proscripción de la aplicación analógica o extensiva de la ley –como ocurre en el ámbito del derecho penal y tributario–, ello no excluye una exégesis que esclarezca la voluntad del legislador, a fin de que ella se cumpla de manera razonable y discreta* (Fallos: 182:486; 232:254; 237:33; 239:367; 252:139; 254:362; 256:277; 326:2987)” (Fallos: 338:1156, CS, “San Juan”, 2015).

Sin embargo, esa tensión entre el libre juego de los distintos criterios interpretativos y la exigencia constitucional de que los supuestos gravados y exentos estén específicamente determinados por la ley, obviamente impone al intérprete la necesidad de apartarse lo menos posible de la letra de la ley, salvo que necesidades lógicas o una fuerte y explícita finalidad demuestren que aquélla no fue lo suficientemente explícita o exacta. Y así se ha dicho que: “(...) las exenciones impositivas deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador en cuanto tal o de la necesaria implicancia de la norma que la establezca –Fallos: 252:139 y otros–. Fuerza de tales supuestos, corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas, en obvia paridad, por exigencias de justicia, con la impertinencia de la aplicación analógica de las cargas impositivas y con la distribución igualitaria de éstas –doctr. Fallos: 206:177–”¹⁰.

Esto es, una interpretación estricta, ni restringida, ni extensiva: “*Esa hermenéutica aconseja recordar que, según la doctrina del Tribunal, el deber de observar una interpretación estricta de la ley no tiene por objeto excluir la interpretación correcta, imponiendo en*

⁹ FALLOS: 179:337, CS, “Scarella”, 1937; y Fallos: 308:2554, CS, “Madoni y Moretti”, 1986.

¹⁰ FALLOS: 258:75, CS, “Puloiil”, 1964; y, en idéntico sentido, Fallos: 331:1468, CS, “San Juan, Provincia de c/ A.F.I.P. s/ Impugnación de deuda”, 2008.

todos los casos la literal, sino excluir la aplicación de esa ley, así interpretada, a casos distintos, aunque análogos. Aquel principio, en suma, sólo veda la analogía, no la inteligencia exacta de la ley más allá o más acá de sus términos literales, cuando el resultado de la interpretación revela que la letra de la ley ha expresado sólo de manera incompleta o incorrecta la voluntad legislativa (Fallos: 240:174, pág. 186)”¹¹.

II.4.- La interpretación gramatical sobre los “servicios conexos”

En el caso de Garman, tanto el Tribunal Fiscal en su sentencia del 28/IV/2011, como la Corte Suprema en aquélla del 26/II/2019, decidieron hacer una interpretación extensiva de la exención prevista para los “servicios conexos” con base en que dicha norma efectuaba un listado de carácter enumerativo y no taxativo de cuáles eran esos servicios.

Se recuerda lo que decía dicha norma: “*La exención [prevista para el transporte internacional de pasajeros y cargas], comprende a todos los servicios conexos al transporte que complementen y tengan por objeto exclusivo servir al mismo, tales como: carga y descarga, estibaje — con o sin contenedores —, eslingaje, depósito provisorio de importación y exportación, servicios de grúa, remolque, practicaje, pilotaje y demás servicios suplementarios realizados dentro de la zona primaria aduanera, como así también, los prestados por los agentes marítimos, terrestres o aéreos en su carácter de representantes legales de los propietarios o armadores del exterior. No obstante, el tratamiento establecido por el art. 41 de la ley, que prevé la norma citada precedentemente, será de aplicación en estos casos, cuando la franquicia contenida en el mismo haya sido considerada para la determinación del precio de las referidas prestaciones.*

“*Lo dispuesto en el párrafo anterior será de aplicación en la medida que dichos servicios conexos sean prestados a quienes realizan el transporte exento que los involucra, o sean facturados por estos últimos en concepto de recupero de gastos...”.*

El Tribunal Fiscal consideró que la exención podía alcanzar también los servicios de Garman porque, si bien éstos no se encontraban allí mencionados, la enumeración tenía “carácter ejemplificativo” porque contenía la locución conjuntiva “tales como”: “*En virtud de la norma reglamentaria referida, el tratamiento exentivo se extiende a todos los servicios conexos al transporte que lo complementen y tengan por objeto exclusivo servir al mismo. Es que del mismo texto se desprende que las referencias precisas que formula son de carácter*

¹¹ FALLOS: 320:2271, CS, “Lambruschi, Pedro Jorge s/ ley 23.771”, 1997, voto del Dr. PETRACCHI.

ejemplificativo, en tanto está precedida de la expresión ‘tales como’ y, en consecuencia, cabe entender que lo preceptuado por la antedicha disposición no se agota en los supuestos que expresamente prevé, sino que establece un principio general interpretativo, a los fines de la aplicación de la norma legal que reglamenta (cfr. ‘Austral Cielos del Sur S.A.’, de fecha 16/10/2002)» (Cons. II).

Luego de que la Cámara, advirtiendo sobre el carácter estricto en la interpretación de las exenciones impositivas, señalara que Garman no cumplía cuanto menos con una de las condiciones que estaban expresamente indicadas en la norma, como lo es que los servicios se realicen en la zona primaria aduanera; la Corte Suprema desestimó esa objeción y mantuvo la interpretación amplia de la norma “*pues de su lectura surge evidente que la mención hecha a tal parte del territorio está meramente ligada a la ejemplificación que realiza la norma del reglamento sin que pueda considerarse que afecte a todo servicio que se reputa conexo con el transporte internacional*” (Cons. VI).

En cuanto a semejante interpretación fundada en motivos gramaticales, corresponde desde ya observar que incluso frente a enumeraciones aún más explícitas (con expresión “etcétera”) se han adoptado criterios más prudentes cuando se trata de interpretar el alcance de la obligación impositiva porque se corre el riesgo de “*extender indebidamente los alcances de un precepto de derecho tributario sustantivo a un supuesto que resulta claramente ajeno a él*”¹², con la consiguiente violación al principio de legalidad que rige en la materia.

En este sentido, si bien es cierto que el legislador efectivamente fijó una enumeración, lo hizo ciñéndose con evidencia a ciertos servicios operativos y logísticos de asistencia al comercio exterior y la fórmula que finalmente encontró para agrupar y definir esos servicios fue mediante la referencia al lugar en el que típicamente se desarrollan, esto es, la zona primaria aduanera. De omitirse esa fórmula definitoria, sencillamente ya no existiría límite alguno en la enumeración ni un criterio para determinar cuáles serían los servicios conexos.

En este sentido, aún de sostenerse que el criterio elegido por el legislador no fuera lo suficientemente claro, la extensión en la interpretación no podría justificarse sin un examen sobre cuál es la finalidad de esa norma específica y su relación con el resto de las normas del ordenamiento.

Y así se ha dicho que, cuando se pone en discusión el alcance de una exención por imperfecciones de la técnica legislativa, es de necesidad atender a la “indudable

¹² FALLOS: 332:952, CS, “San Andrés Golf Club”, 2009.

intención del legislador” a través de los antecedentes legislativos y sus normas complementarias “para que las disposiciones imperativas no estén sujetas a merced de cualquier artificio dirigidas a soslayarlas en perjuicio de quien se tuvo en mira proteger (Fallo 294:223). (...) Lo contrario, además, implicaría introducir un elemento diferenciador (...) con el único respaldo de una singular pauta gramatical, a la que no cabe atenerse en desmedro de la racionalidad de la norma (arg. de Fallos: 306:1580 y sus citas), máxime cuando en el caso –como se demostró– no existen elementos que permitan afirmar que la voluntad del legislador haya sido la de sujetar al pago del impuesto a los servicios educativos en cuestión” (Fallos: 327:5649, CS, “Delphian”, 2004).

II.5.- La interpretación de la finalidad sobre los “servicios conexos”

Volviendo al caso de Garman, tanto el Tribunal Fiscal, como luego la Corte Suprema, entendieron que la extensión de la exención a los servicios conexos se conectaba con la finalidad del legislador de eximir el propio transporte internacional. Así el primero indicó:

“Cabe agregar que tal interpretación es la única jurídicamente posible, desde que no puede sostenerse la validez de una norma reglamentaria que resulte limitativa de los derechos reconocidos por ley. Tal pretensión resulta contraria a elementales principios de interpretación normativa, de conformidad con la primacía de la ley en los términos del artículo 31 de la Constitución Nacional (cfr. ‘Austral Cielos del Sur S.A.’, CNACAF, Sala II, 17/05/2007)” (Cons. II).

Mientras la segunda, dijo: “En tal sentido, no comarto la inteligencia dada por el a quo a la norma reglamentaria en cuanto, según su criterio, necesariamente requiere que los servicios complementarios deban realizarse en zona primaria aduanera. Por una parte, ya que, por una parte, tal exigencia no surge de la letra de la ley y, como es sabido, las normas reglamentarias deben ser interpretadas conforme a los alcances de la ley reglamentada (Fallos: 297:142; 299:93; 300:1080; 301:460; 315:257, entre otros)” (Cons. VI).

Ahora bien, a más de aclarar que la extensión de la exención a los servicios conexos no está en la ley, sino en el decreto –el que, por lo tanto, puede libremente establecer también las condiciones de esa exención–; parece ser un error identificar la finalidad de la exención del transporte aéreo con aquella de su extensión a los “servicios conexos”. En efecto, admitido que lógicamente la finalidad de la exención al transporte aéreo se funda en el principio general de no cargar con el IVA aquellas prestaciones que

serán utilizadas en el exterior por la política de evitar la “*exportación de impuestos*”¹³, lo cierto es que la extensión a los “*servicios conexos*” no parece responder específicamente a esa misma finalidad.

Como ya se ha dicho muchas veces y no hay la más mínima duda al respecto, la compañía aérea siempre podrá solicitar el reintegro del IVA sobre esos “*servicios conexos*”, así como de cualquier otro servicio que le haya sido facturado en el ejercicio de su actividad, sin importar el grado de “*conexidad*”. De allí que esta extensión de la exención que se habría introducido con el Decreto 1920/91 necesariamente tenía que tener una finalidad distinta, ya que la exención al servicio de transporte y el reintegro del impuesto incorporado a ese servicio ya se encontraban previstos en la ley.

En este sentido, dado que esta extensión de la exención tuvo origen en el Poder Ejecutivo, es completamente legítimo pensar que las posteriores normas reglamentarias y opiniones técnicas de la dependencia fiscal en definitiva reflejaron cabalmente la intención con la que esa medida se introdujo en el decreto reglamentario del impuesto.

En este sentido lo que hay que destacar es que, desde el inicio, el Fisco emitió su opinión precisa en cuanto a que la exención a los “*servicios conexos*” se limitaba a aquéllos servicios “*directamente conexos o complementarios de cada servicio de transporte*”, esto es, que se refieren a un “*transporte determinado*” porque “*de otra manera, la franquicia adquiriría un alcance ilimitado*”, destacando que igualmente el impuesto que le sea facturado al transportista por servicios “*no conexos*” podía ser recuperado por éste (Dictamen DAT 121/91). Del mismo modo, cuando se procedió a reglamentar este beneficio mediante el régimen de reintegro de IVA de la Resolución 3884/94, se dejó constancia expresa que los “*servicios conexos*” cuyos prestadores podían solicitar la devolución del IVA en función de la extensión de la exención tenían un alcance preciso: “*Los servicios a que se refiere el párrafo anterior comprenden exclusivamente a aquellos que asistan a los bienes transportados y al acto de transportarlos, si guardan relación directa y complementaria con cada uno de los actos de transporte, no resultando incluidos aquellos que, aunque relacionados con la actividad, no puedan atribuirse en forma directa a cada servicio de transporte en particular*” (Art. 1°, 3º párr.).

¹³ Arts. 1.B. y 8.D., T.O. Dec. 280/97. Ver, también, Fallos: 316:1332, “*Gasperri*”, del 16/VI/1993; y, también, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en pleno, “*Las 2 C S.A. (TF 25214-I) c. DGI*”, 26/VI/2017, voto de la Dra. DO PICO y del Dr. FACIO.

Y, con posterioridad, el Fisco volvió a enfatizar que: “*no corresponde eximir prestaciones que, aún vinculadas con la actividad que se pretende marginar de la tributación, no resultan atribuibles a cada servicio de transporte en particular (v.g. reparaciones) (...) la expresión ‘objeto exclusivo’, pretende abarcar en su ámbito solamente a los servicios que guarden relación directa con cada acto de transporte de los efectos transportados, eximiendo para tal fin las actividades conducentes a facilitar el desplazamiento y preservar las cualidades físicas de las mercaderías transportadas*” (Dictamen DAT 98/96);

“*la franquicia consagrada no alcanza a todos los servicios conexos, ya que de lo contrario podría comprender a cualquier prestación que reciba una empresa dedicada al transporte internacional*” (Dictamen DAT 23/04);

“*los servicios de promoción y venta de pasajes y de carga, prestados por terceros a las empresas de transporte internacional, no se encuentran alcanzados por la dispensa legal, por no tratarse de servicios conexos al transporte internacional, en los términos del artículo 34 del Decreto Reglamentario de la ley del tributo (...) no correspondiendo considerarla un servicio conexo al transporte internacional toda vez que no resulta atribuible a cada servicio de transporte en particular*” (Dictamen DAT 27/08).

Dicho ello, dado que la extensión de la exención a los “*servicios conexos*” no tiene otro objeto que posibilitar que el prestador del servicio no le facture el IVA al transportador y solicite directamente él la devolución de los créditos fiscales incorporados en su servicio, es completamente lógica y comprensible la limitación establecida por la autoridad fiscal con respecto a que esos servicios puedan relacionarse directamente con un acto de transporte concreto; porque, de lo contrario, si el servicio cuya conexidad se invoca no se atribuye directamente, la única que puede hacer una apropiación correcta de ese impuesto que afecta indirectamente a sus operaciones es la compañía aérea; nunca el proveedor, ya que no hay forma que éste los atribuya sino es el que realiza los actos de transporte. Basta cotejar los requisitos que las normas de reintegro establecen para los “*servicios conexos*” para comprender que sería imposible para un proveedor solicitar el reintegro por un servicio que no está afectado a un transporte concreto¹⁴.

La finalidad, entonces, no es más que consagrar la posibilidad (siempre opcional) para los proveedores de transportistas internacionales de adelantarse y

¹⁴ Art. 3.5. Res. 3884/94; Pto. 2., Anexo II, Res. 2000/06.

solicitar ellos el reintegro del impuesto incorporado a sus servicios, porque en este caso, como ese servicio puede apropiarse en forma exacta a cada operación de transporte, da exactamente lo mismo si lo solicita él o el propio transportista. Y tal finalidad, por lo demás, despeja también cualquier eventual inquietud constitucional con respecto a que un decreto “extienda” a otros sujetos y servicios una exención a la que la ley le fijó un alcance más restringido; ya que, en definitiva, el resultado impositivo es siempre el mismo.

III.- Conclusiones sobre la solución del caso y el precedente jurisprudencial

Es de toda evidencia que en el caso de Garman, probablemente bajo la impresión de que ésta efectivamente habría suplido todas las actividades de Avianca, el examen de la finalidad específica de esa exención pasó desapercibida como si ambas empresas fueran lo mismo.

Sin embargo, como ya se ha dicho, en virtud del principio de legalidad que rige en materia tributaria, era imprescindible un examen acabado de la finalidad de la norma si se pretendía extender su alcance literal. Así, incluso, en casos más claros en los que se decidió incluir una especie determinada (vinagre) en una categoría general (especias o condimentos) a los efectos de una exención, se sintió la necesidad de justificar sobradamente esa interpretación en múltiples factores gramaticales, sociales e históricos, advirtiendo: *“Que esta conclusión es congruente con los principios establecidos por esta Corte en materia de interpretación de normas impositivas. Las pautas de ‘razonabilidad’ y ‘discreción’ se cumplen si el análisis se apoya en la ‘ratio legis’, mediante un proceso lógico que procura precisar el sentido y el alcance de la norma a la luz de las razones que inspiraron su sanción y de la finalidad perseguida cuando se la dictara. Y no puede prevalecer sobre tal criterio una interpretación literal estricta, que traduzca un apego escrupuloso al prurito semántico y que fije categorías insalvables, aunque de ese modo se infiera lesión a los objetivos de la ley y se opere un manifiesto apartamiento de las circunstancias socio-económicas y jurídicas que le dieron origen”* (Fallos: 280:307, CS, “Broer”, 1971).

Por ello es que la interpretación flexible y amplia de la extensión de la exención que hizo el decreto reglamentario sobre los “servicios conexos”, trasvasando las expresas condiciones que fijaba esa norma y con una simple invocación de la finalidad contenida en esa exención más general al transporte internacional establecida en la ley, no luce correcta.

En este sentido, la impresión que deja una lectura del caso es más bien que el foco estuvo puesto en las particularidades del negocio entre Garman y Avianca, pero en lugar de encuadrarlo en algún dispositivo que permita recalificar expresamente los hechos para considerarlas una misma persona jurídica, se decidió en cambio forzar la interpretación de la norma para acomodarla a esos hechos; lo cual indudablemente no es un correcto ejercicio hermenéutico.

Es que, si las dudas que podían presentarse en el caso concreto no surgían del texto de la norma, sino de la particularidad de los hechos y la dificultad de subsumirlos en aquélla, entonces –de acuerdo a las pautas interpretativas que rigen en materia tributaria, signadas por la vigencia del principio de legalidad– no existían razones válidas para apartarse de la letra de la ley para incluir un supuesto que no se encontraba expresamente contemplado, porque: “*Es evidente que si la ley no los hubiera incluido, no hubiera cabido incluirlos por vía de interpretación. Es para superar las dudas que la ley suscite y determinar su alcance en cada circunstancia que ha de recurrirse a su causa final o razón determinante, no por cierto para suplir las omisiones en que, desde el punto de vista de dicha finalidad, pueda considerarse que se ha incurrido en una enumeración taxativa, es decir, limitativa y excluyente, de ella*” (Fallos: 206:177, CS, “Mazza”, 1946).

En cualquier caso, el resultado de todo ello no fue nada más que una declaración de derecho que, no obstante, su carácter general por postular una interpretación normativa, fue específicamente pensada para darle solución a ese caso puntual y, en consecuencia, es una jurisprudencia que no parece tener una aplicación útil para el resto de los supuestos generales que se puedan presentar en la realidad del negocio aerocomercial.

En efecto, como ya se ha dicho, la finalidad de la exención sobre los “servicios conexos” no es otra que permitir a los proveedores de solicitar ellos directamente el reintegro del IVA, en lugar de facturarlo y que luego lo haga la compañía aérea. Es una opción, no una obligación; y en la actualidad probablemente ningún proveedor lo haga, ya que obviamente los procedimientos de reintegro son ciertamente engorrosos y la compañía aérea los debe hacer igualmente por todos los servicios que le prestan a ella, incluidos los de esos proveedores de “servicios conexos”. Para éstos entonces sin dudas será más sencillo facturarle el IVA a la compañía aérea y utilizar los créditos fiscales

para neutralizar los débitos, en lugar de afrontar el costo de trámite y financiero que implica la solicitud de reintegro.

Todo ello en definitiva da cuenta de que, si bien en materia de apreciación de los hechos e interpretación jurídica de las normas no pueden postularse reglas tan exactas, tampoco es posible concluir que aquí rige de plano la libre discreción. Ello por la sencilla razón de que, ante un conflicto específico, para el derecho sólo debería haber una solución válida y legítima, sin perjuicio de lo difícil o no que resulte encontrarla.

ARTÍCULO 4

UN GRAN SALTO EN EL EMPEDRADO CAMINO HACIA LA PLENA AUTONOMÍA DE LA CIUDAD DE BUENOS AIRES

Por Martín Cormick

PALABRAS CLAVES

Competencia Originaria - Ciudad Autónoma de Buenos Aires - Autonomía - Ejecuciones Fiscales

Análisis del fallo: CS, “*Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires c/ Córdoba, Provincia de s/ ejecución fiscal*”, sentencia del 04/IV/2019, CSJ 2084/2017.

I.- Introducción y contexto histórico

Es un tema harto conocido que la Ciudad de Buenos Aires, en tanto una compleja historia propia y más aún en relación al resto del país. Su historia está estrechamente vinculada con su posición ventajosa de inicios de nuestro –entonces “*proyecto de*”- país al contar con el puerto y ser la entrada del comercio internacional, entre otras.

A modo de resumen, y en tanto el fallo otorga un lugar importante a este devenir histórico de la Ciudad de Buenos Aires, podemos decir que:

a) La revolución de Mayo de 1810, si bien ha trascendido como una gesta nacional, fue una revuelta local, luego informada –no sin sus vaivenes, conflictos, etc.- al resto del entonces Virreinato del Río de la Plata.

b) Si bien Rosas (1829-1852) era el Gobernador de la Provincia de Buenos Aires –cuya capital de entonces era la propia Ciudad de Buenos Aires-, su trascendencia llevó al resto de las provincias a delegarle las relaciones internacionales.

c) La inaugural Constitución Nacional de 1853, en su artículo 3º, establece que “*Las Autoridades que ejercen el Gobierno federal residen en la Ciudad de Buenos Aires, que se declara capital de la Confederación por una ley especial.*” Entonces, más allá de las intenciones del resto de las provincias de establecer en Buenos Aires- provincia recién derrotada en la batalla de Caseros en 1852- la capital, su inclusión en el texto no alcanzó para

condicionarla. Ello, en tanto Buenos Aires rechazó dicha “*invitación*”, estableciéndose como un Estado separado hasta la Batalla de Pavón.

d) La reforma constitucional de 1860 elimina esa obligatoriedad, pero, de facto, se establece la Capital en la Ciudad de Buenos Aires.

e) Posteriormente, se sanciona la Ley 1029¹, en donde, se establece que la Ciudad de Buenos Aires es la Capital Federal.

f) Luego, en la reforma Constitucional de 1994, se dota a la Ciudad de Buenos Aires de, conforme el artículo 129, un “*...régimen de gobierno autónomo, con facultades propias de legislación y jurisdicción, y su jefe de gobierno será elegido directamente por el pueblo de la ciudad.*”

Esta sucesión histórica bien puede ser la aquí desarrollada, o bien la expuesta en el fallo a partir del considerando II, que considera alguno de estos puntos, omite otros, y agrega algunos que acá nos parecen menos relevantes, pero no deja de ser opinable. Lo cierto es que el fallo admite que la presente decisión es claramente una cuestión a resolver entre hechos sangrientos, discusiones políticas, posicionamientos del poder de turno, etc.

II.- Análisis del status jurídico de la Ciudad de Buenos Aires

Retomando, es a partir de la última reforma constitucional que la Ciudad de Buenos Aires se convirtió en una Ciudad, claramente con otro status jurídico que el resto de las ciudades. Ello, por no pertenecer a una provincia², por designar representantes ante el Poder Legislativo Nacional, por recibir fondos coparticipables, y, por cierto, por compartir territorio y convivir con la sede del Gobierno Nacional.

Entonces, a efectos de dicha convivencia, la propia Constitución en su artículo 129 establece que “*Una Ley Nacional garantiza los intereses del Estado Nacional mientras la ciudad de Buenos Aires sea capital de la Nación.*” Se sanciona entonces la Ley 24.588, habitualmente denominada “Ley Cafiero”, en honor a Antonio, su autor.

Es a partir de la sanción de dicha ley, con una interpretación restrictiva de su alcance, que se empieza a debatir en los hechos cuáles son las diferencias con el resto de las provincias. Porque, si bien no es una ciudad más, como ya fue expuesto, tampoco

¹ Sancionada el 20 de septiembre de 1880. Esto trajo como consecuencia que la Provincia de Buenos Aires mude su Capital a la ciudad de La Plata, fundada en 1882.

² Lo que le ocurre al resto de las ciudades.

puede ser considerada una provincia más. Ello, porque de haber sido así, no contendría un artículo diferenciado que busque delimitar el alcance de su autonomía.

Como decíamos, el alcance de la Ley Cafiero es de una autonomía restringida. El artículo 2º, a modo de ejemplo, sostiene que “*Sin perjuicio de las competencias de los artículos siguientes, la Nación conserva todo el poder no atribuido por la Constitución al gobierno autónomo de la ciudad de Buenos Aires, y es titular de todos aquellos bienes, derechos, poderes y atribuciones necesarios para el ejercicio de sus funciones.*” De este artículo se desprende que las competencias de la Ciudad son sólo las expresas: elegir al Jefe de Gobierno, poseer facultades de legislación y de jurisdicción, ambas sin delimitar. Y, podemos agregar, las que le corresponden como Ciudad. Es decir, las que tienen el resto de las ciudades de nuestro país (Poder de Policía, tributos locales, entre otros).

Otro artículo de la Ley Cafiero que guarda alguna relación con el fallo es el artículo 8º, que establece que “*La justicia nacional ordinaria de la ciudad de Buenos Aires mantendrá su actual jurisdicción y competencia continuando a cargo del Poder Judicial de la Nación*”, limitando su jurisdicción a “*...materia de vecindad, contravencional y de faltas, contencioso-administrativa y tributaria locales*”. Posteriormente, dicha reducida jurisdicción se fue ampliando por sucesivos Convenios de Transferencias entre la Nación y la Ciudad Autónoma, en donde se han transferido delitos puntuales³.

Es evidente que la redacción del artículo 129 – y su posterior Ley 24.588-, son absolutamente deficientes e incompletas para entender cuál es la relación entre la Ciudad y el resto de las provincias a la hora de establecer en qué jurisdicción debe resolverse un conflicto entre ellas.

III.- Evolución jurisprudencial

Distintos fallos han analizado el status jurídico de la Ciudad de Buenos Aires, y, dentro de ellos, dónde debe dirimirse el conflicto entre la Ciudad y una provincia.

En “*Gauna*”⁴, en 1997⁵, la Corte, a modo de resumen, concluyó que las leyes 24.588 y 24.620 no son más que reglamentaciones del artículo 129, sin advertir una intromisión en la autonomía.

³ Por medio de las leyes nacionales 25.752, 26.357 y 26.702, de los años 2003, 2008 y 2011, respectivamente, se transfirieron competencias penales de la Justicia Nacional al Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

⁴ CS, “*Gauna, Juan Octavio s/ acto comicial 29-3-97*”, sentencia del 07/05/97.

Ahora bien, yendo en lo específico a la jurisdicción en donde resolver los conflictos entre Ciudad y una provincia. En el año 2003, la Corte, en el fallo “GCBA c/ Chubut”⁶ entendió que el caso era de instancia originaria con una provincia como parte. Esto en algún sentido sentaba un criterio armónico entre la instancia originaria provincial y la autonomía de la Ciudad.

No obstante, este criterio es modificado con posterioridad en “GCBA c/ Tierra del Fuego”⁷. Allí, y dando un ostensible volantazo, sosteniendo que la Ciudad no es una provincia argentina y Tierra del Fuego sí, el juicio debía llevarse ante los Tribunales de Derecho Público local fueguinos.

Esta era la regla en materia de competencia originaria hasta el fallo en análisis.

Lo cierto es que, sin adentrarse necesariamente en una cuestión similar, la Corte fue dejando “pistas” que permitían vislumbrar un cambio de postura. En ese sentido, podemos destacar, citado en el fallo en análisis, en 2016, al Fallo “Nisman”⁸, en tanto decidió que “en atención a que la Constitución federal le reconoce a la Ciudad de Buenos Aires su autonomía no puede sino concluirse que el carácter nacional de los Tribunales ordinarios de la Capital Federal es meramente transitorio”. Por lo tanto, es una especie de situación provisoria y anómala, y de ninguna manera permite entender una equiparación entre dichos tribunales “nacionales” y el poder judicial federal.

IV.- Análisis del fallo

En este sentido, quizás hasta se dice más en la interpretación que se hace en “GCBA c/ Córdoba” que en el propio fallo interpretado. Así, en el considerando 7º establece que “En virtud de esta crucial determinación, reconoció que las limitaciones jurisdiccionales de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires son producto de una situación de hecho -la inexistencia de un poder judicial local que pudiera juzgar todas las causas regidas por los códigos nacionales del art. 75, inciso 12 de la Constitución Nacional-, que no debe perdurar en el tiempo. Por implicación, esta Corte reconoció en “Nisman” que *la Ciudad de Buenos Aires tiene una aptitud semejante a la de las provincias argentinas para ejercer plenamente la*

⁵ Ello, a pesar que el artículo 4º de la Ley 24.588 establecía que las elecciones a Jefe de Gobierno, legisladores y demás funcionarios se efectuará sin intervención del Gobierno Nacional. Y que la ley Nacional 24.620 convocó a elecciones locales.

⁶ FALLOS: 326:2479.

⁷ FALLOS: 330:5297.

⁸ FALLOS: 339:1342.

jurisdicción y, con ello, para realizar la autonomía que le fuera concedida por el art. 129 de la Constitución” –el resaltado propio–.

Los dos argumentos siguientes para equiparar a la Ciudad de Buenos Aires con las provincias y permitirle acudir en instancia originaria a la Corte son, al menos, opinables. Luego de los mencionados argumentos históricos –supra– del considerando II, aparece el concepto de “ciudad constitucional federada” ya que es la única que merece tratamiento constitucional, integrando el sistema federal.

Posteriormente, entiende la Corte que “...la reforma constitucional de 1994 dota a la ciudad de autonomía “de legislación y jurisdicción”, y por esta vía la incluye en el diálogo federal”, en el considerando 12. No quedaría claro por qué este hecho ocurrido en 1994 merece en 2019 incorporar a la Ciudad de Buenos Aires a la competencia originaria de la Corte. Porque, de hecho, ese avance de autonomía de la ciudad bien pudo contener, en ese mismo artículo 129, esa modificación en materia de jurisdicción originaria.

Lo cierto es que la Capital Federal ya tenía representantes en ambas cámaras del Congreso, y no hubo modificaciones desde “GCBA c/Tierra del Fuego” (2007) a “GCBA c/Córdoba” en este aspecto.

Por lo tanto, nos convence más la idea de una modificación de criterio. Es así que, sin tanta argumentación concreta, sino más bien una modificación en la interpretación de normas preexistentes, el considerando 13 entiende que “...en este nuevo marco constitucional, así como esta Corte sostuvo en “Nisman” que las limitaciones jurisdiccionales a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires son el producto de una situación de hecho transitoria, también se impone (que esta Corte se desligue de 25 años de instituciones porteñas inconclusas y, en el ámbito de la competencia originaria, le reconozca a la ciudad el derecho a no ser sometida ante tribunales ajenos a la plena jurisdicción que le garantiza la Constitución Nacional La Ciudad Autónoma, tal como sucede con las provincias, se ve afectada en su autonomía cuando es forzada a litigar ante tribunales de extraña jurisdicción” (el resaltado es propio).

Amén de ser una lectura posible, lo cierto es que la Constitución –justamente– no le garantiza a la ciudad esa plena jurisdicción. O no lo dice con esa contundencia en el artículo 129. Tampoco modifica –como dijimos–, el artículo 117, ensanchando la competencia originaria de la Corte. Si bien es la propia Corte que con ejemplos

similares también se ha liberado de una interpretación restrictiva del artículo 117⁹, el fallo pareciera ser un caso en donde todos los argumentos ayudan en parte a tomar la decisión final, pero ninguno es determinante y concluyente para hacerlo.

Párrafo aparte merece, en este sentido, el voto disidente de Highton de Nolasco, en tanto, haciendo un repaso de la jurisprudencia, y evidenciando todas las diferencias existentes en la Constitución entre las provincias y la Ciudad de Buenos Aires, entiende que no puede existir tal equiparación. Es decir, ratifica lo firmado por ella misma años antes.

Ahora bien, analizando las dos opciones posibles, y buscando armonizar los objetivos de la Reforma Constitucional de dotar de mayor autonomía a la Ciudad de Buenos Aires, ¿qué es más razonable y compatible con el texto constitucional? ¿Que un litigio entre la Ciudad y una provincia cualquiera se resuelva en los tribunales locales de esta última? ¿O que se resuelvan ante una instancia que las trascienda a ambas como la Corte? Pareciera que el objetivo general de la reforma se inclina por esta última. Pero, lamentablemente, mucho más sencillo hubiera sido el camino si la propia reforma lo manifestaba claramente en el propio artículo 129, o bien reformando el 117.

Debe destacarse que la Corte ha ratificado lo aquí expuesto en el posterior fallo del 04 de mayo de 2021, “*Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/Estado Nacional (Poder Ejecutivo Nacional) s/ acción declarativa de inconstitucionalidad*”.

V.- Conclusión

A modo de conclusión, al abrirle la instancia originaria a la Ciudad de Buenos Aires se producen dos efectos:

a) La Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en materia procesal, consigue un gran avance en la equiparación con otras provincias al acceder a la instancia originaria de la corte. Ya no debe litigar contra otra provincia en su fuero –o el Estado Nacional, por lo resuelto posteriormente en el último fallo citado, y porque así se hubiera desprendido de lo establecido en el fallo en análisis–.

b) Esta autonomía –si bien ajeno al presente trabajo- no se advierte en otros campos. A modo de ejemplo, no se ha traspasado la justicia civil, comercial, de familia, laboral, y gran parte de la penal. No se ha transferido el transporte público de colectivos, ni tampoco el servicio de distribución eléctrica ni de gas.

⁹ Por ejemplo, cuando una parte es el Estado Nacional y otra una provincia, conforme considerando 16. El ejemplo no parece ser un argumento contundente, porque, de hecho, conforme el propio artículo 117 constitucional, en esos casos de hecho una provincia es parte.

c) La Corte, ya muy cargada de trabajo, incorpora en materia de juicios de instancia originaria un importante caudal de juicios. A modo de ejemplo, y dado que conviven en el mismo territorio, causas en donde la Ciudad y el Estado Nacional son codemandados, o bien, por ejemplo, causas entre ellos. Estos dos casos –ejemplo, en las demandas contra “Cromagnon”, por citar algunas–, pasarían a tramitarse íntegras en la Corte. Deberá analizarse si este cambio es una mejora en los tiempos y en la calidad de proceso para los justiciables, o no.

d) La Reforma Constitucional, muy valorada en sus modificaciones en cuanto a la jerarquía constitucional de los Tratados Internacionales de Derechos Humanos, principalmente, deja vacíos importantes en otros campos. El alcance de la autonomía de la Ciudad debió –y debe – ser interpretado sucesivamente por diversos fallos que lo van enmarcando. Esos fallos no han seguido un camino lineal, provocando avances y retrocesos, cuando no contradicciones, que no generan un pacífico desarrollo de las instituciones.

ARTÍCULO 5

SALIDAS NO DOCUMENTADAS: ¿ES POSIBLE SANCIONAR SU INCUMPLIMIENTO TIPIFICÁNDOLO COMO UNA OMISIÓN?

Por Gabriela Figueroa

PALABRAS CLAVES

Impuesto a las Ganancias - Principio de Reserva de Ley - Salida No Documentada - Multa por Omisión

Análisis de los fallos: CS; “*Quercia, José Luis (TF 28.038-I) C/ DGI*”, sentencia del 11/VI/2019, CAF 53432/2012/CS1.

I.- Introducción

En el marco del fallo emitido por la Excmo. Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos “*Quercia, José Luis (TF 28.038-I) C/ DGI*”, que declara la causa como una cuestión abstracta, adquiere relevancia el Dictamen de la Procuración General de la Nación suscripto por la Dra. Laura Monti, en fecha 24 de septiembre del 2017, en él se expide sobre la viabilidad de endilgar una multa por omisión para el caso de los contribuyentes que no ingresan en tiempo y forma el impuesto a las salidas no documentadas, reiterando la doctrina ya sentada en un dictamen anterior, pronunciado en los autos “*Augsburg SA (TF 21490-I) C/ DGI*”, del 11 de mayo de 2009.

En el presente artículo analizaremos el criterio sentado por la Procuración, con previa exposición de los argumentos revelados en las instancias inferiores por el Tribunal Fiscal de la Nación y la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para culminar con un breve comentario sobre la controversia que se resuelve.

II.- La controversia

El caso tiene su génesis con la interposición de recurso de apelación por el contribuyente José Luis Quercia ante el Tribunal Fiscal de la Nación contra las

resoluciones de determinación de oficio emitidas por la Dirección Regional de Mar Del Plata de la AFIP-DGI. En los referidos actos, el organismo fiscal proyecta ajustes en el impuesto a las ganancias, impuesto al valor agregado e impuesto a las salidas no documentadas, imponiéndole además sendas multas por considerar su conducta incursa en las previsiones del artículo 45 de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias) respecto del impuesto a las ganancias y del impuesto a las salidas no documentadas, y además, una multa en los términos de los artículos 46 y 47 inc. a), b) y c), en razón de la conducta operada con respecto al impuesto al valor agregado.

En lo que aquí interesa, se estudiarán los decisarios emitidos en las distintas instancias al analizar la aplicación de la multa por omisión para el caso de la falta de ingreso en tiempo y forma del impuesto a las salidas no documentadas, agravio por el cual el contribuyente lleva su caso hasta la instancia del Supremo Tribunal de la Nación, y que motiva el Dictamen de la Procuración.

II.I.- Pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación

En primera instancia, la controversia es decidida por la Sala “B” del Tribunal Fiscal de la Nación, con voto de la mayoría emitido por el Dr. Armando Magallón, al cual adhiere el Dr. Juan Carlos Vicchi (subrogante de la Vocalía VI en aquella época).

Cabe adelantar que, el mencionado voto efectúa un análisis desde el ilícito, ponderando si la conducta de incumplimiento respecto del impuesto a las salidas no documentadas puede subsumirse en el tipo previsto en el artículo 45 de la ley de procedimiento administrativo tributario, distanciándose -como lo veremos luego- del punto de vista que expone el Dictamen de la Procuración.

El pronunciamiento del Tribunal, en primer lugar, efectúa un estudio del particular instituto de las salidas no documentadas establecido en la ley del impuesto a las ganancias, haciendo hincapié que, entre otras características, no es un gravamen sujeto a autodeclaración. Ello así, y teniendo presente las obligaciones que deben cumplir los contribuyentes respecto de impuestos como Ganancias o el IVA, advierte que en el caso de las salidas no documentadas esto no ocurre, debido a la particularidad de la figura que se activa cuando el fisco detecta la existencia de egresos que no fueron debidamente documentados.

En ese orden de ideas, considera que el tipo infraccional descripto en el artículo 45 sanciona la falta de presentación de declaración jurada o aquellos casos en los que la declaración padece de datos inexactos o falsos, para activar la sanción de tal conducta,

la que nunca podría configurarse respecto de un impuesto que no exige la autodeclaración, pues como bien surge de su norma reglamentaria del artículo 37 de la ley de ganancias, una vez detectada la erogación sin documento, el fisco otorga al contribuyente un plazo de 15 días para ingresarla con la presentación de un volante de pago, según los términos de la Resolución General (AFIP) N° 893 (B.O 13/09/2000).

Por lo meritado, indica que la conducta no puede ser juzgada a la luz del tipo infraccional dentro del cual se pretende encuadrarla, concluyendo “*Merced a lo expresado anteriormente, llego a la conclusión de que este tipo infraccional no resulta idóneo para penalizar la falta de presentación (o cuando hecha, ésta contuviese datos inexactos) de volantes de pago, boletas de depósito y/u otros instrumentos no determinativos de la obligación, sino sólo en el supuesto de tratarse de ingresos a cuenta o anticipos, situación claramente diversa de la que se verifica en autos, razón por la que corresponde revocar íntegramente la multa aplicada en el impuesto a las salidas no documentadas*”¹.

II.2.- Sentencia de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal

Disconforme con lo decidido, el organismo fiscal recurre el pronunciamiento ante la Cámara para su revisión. En lo que aquí interesa, se agravia por la revocación de la sanción aplicada con relación al impuesto a las ganancias —salidas no documentadas—, invocando lo decidido por la Corte Suprema en la causa “*Radio Emisora Cultural SA*”, de la que resulta posible colegir -según señala- el carácter tributario del instituto consagrado en el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias, no existiendo circunstancias que obsten el ejercicio por parte del organismo recaudador de las facultades para aplicar las sanciones materiales contenidas en la ley 11.683.

La instancia revisora acoge el agravio de la administración tributaria, teniendo presente la doctrina sentada por el Supremo Tribunal en el fallo citado por el recurrente en su memorial, señalando que efectivamente allí se estableció el carácter no sancionatorio del instituto de las “salidas no documentadas”, por lo que no se presentaría en el caso, con respecto a la imposición de la sanción bajo controversia, una violación al principio de “*non bis in ídem*”.

Expresa, que según se halla contemplado en las notas aclaratorias anexas a la Resolución General N° 893/2000, los números que individualizan los “volantes de pago” que se deben utilizar para el ingreso de aquel tributo, resultando de aplicación al caso lo

¹ TFN, “*Quercia, José Luis s/ Apelación -IVA-Ganancias-Salidas No Documentadas*”, sentencia de fecha 09/IV/2012.

dispuesto en el art. 15 de la ley 11.683, donde se establece que “*Las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte, tienen el carácter de declaración jurada, y las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben, están sujetos a las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley*”²

En sustento de su postura, trae a colación el criterio expuesto por la Corte Suprema en la causa “D’Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.311-I)”, pronunciamiento del 12 de octubre de 2010, en el que compartió los fundamentos y conclusiones expuestos en el dictamen del Procurador Fiscal. Allí se examinaron los elementos “forma” y “plazo” de la presentación de las declaraciones juradas, a los fines de tener por configurado el aspecto material de la infracción tipificada en el art. 45 de la ley 11.683 con relación a una obligación en concepto de “salidas no documentadas” correspondiente al período fiscal 1995, es decir anterior al dictado de la resolución general Nº 893/2000.

Explica que, si bien la Corte se pronunció por la improcedencia de la multa, en razón de que ante el vacío normativo no resultaba posible tipificar la conducta del responsable, del análisis efectuado —y a la luz de una interpretación *a contrario sensu*— se concluye inequívocamente en la posibilidad de aplicar sanción frente al incumplimiento al pago del instituto de las “salidas no documentadas” cuando aquéllos se verifiquen, esto es, en los casos de obligaciones nacidas por ese concepto a partir de la vigencia del resolución indicada precedentemente, tal como sucede en el caso de autos.

Ello así, concluye “*Sentado lo que antecede, y toda vez que se encuentra acreditada la comisión de la infracción endilgada, habida cuenta de que quedó firme la determinación de oficio atinente al instituto de las ‘salidas no documentadas’, la eximición de responsabilidad de la contribuyente sólo puede apoyarse en alguna causal aceptada por el ordenamiento legal, circunstancia que no se acreditó en autos. Por ello, corresponde hacer lugar al recurso interpuesto por la demandada y, en consecuencia, revocar el pronunciamiento con relación al punto aquí tratado*”³.

II.3.- Dictamen de la Procuración General de la Nación. Aplicación del principio de reserva de ley.

² En idéntico tenor, Sala I, causas “Vaccaro, Néstor (TF 18.923-I)”, pronunciamiento del 3 de mayo de 2007, “Medio Ambiente SA (TF 22.527-I)”, pronunciamiento del 29 de abril de 2010, “DGI (autos El Chalet SRL- TF 25026-I)”, pronunciamiento del 26 de abril de 2012, y “Roberto Dromi Consultores Asociados (TF 33782-I)”, pronunciamiento del 23 de abril de 2013.

³ CNCAF, Sala I, Exp. 53432/2012 “Quercia José Luis (TF 28038-I) c/ DGI”, sentencia del 11/VIII/2015.

Los agravios en los que se centraba la discusión entre las partes y que fueron analizados por la primera instancia y su revisora, son dejados de lado por el dictamen de la Procuración, aplicando un visión superadora y constitucionalista, desde que advierte que la norma en la que se sustenta la imposición de la sanción ha significado una vulneración al principio de legalidad⁴.

Antes de exponer su opinión, indica que el precedente “D^r Ingianti, Rosario Vicente (TE 15^a 331-I) c/DGI” en el que tuvo la oportunidad de dictaminar y en sustento del cual emite su fallo la Cámara, no resulta aplicable al caso, pues los períodos allí analizados son previos a la entrada en vigencia de la Resolución General de AFIP N° 893.

Hecha aquella salvedad, explica que el “*thema decidendum*” se circunscribe únicamente a determinar si la conducta imputada - haber omitido el pago tempestivo del impuesto a las ganancias correspondiente a ciertas salidas no documentadas realizadas desde abril hasta septiembre de 2001- queda subsumida dentro de las previsiones del artículo 45 de la ley 11.683.

Adentrándose al estudio del tema que llega a su conocimiento, observa que el organismo recaudador pretende subsumir la referida conducta de la actora en la infracción prevista en el art. 45 de la ley 11.683, que sanciona la “omisión” en el pago de tributos. Y que, para sostener que hubo tal “omisión”, se basa en lo dispuesto por su resolución general (AFIP) 893, que fija la fecha de vencimiento para el ingreso de ese impuesto, estableciendo que debe efectuarse dentro de los quince días hábiles administrativos de producida esa erogación o salida no documentada, razonamiento que ha sido compartido por el *a quo* en la sentencia apelada.

Desde esa perspectiva, advierte que, para fijar la fecha de vencimiento para el ingreso de un gravamen, la obligación tributaria que éste conlleva debe hallarse, con anterioridad, en condiciones jurídicas de ser exigida. Y que, para que ella pueda reputarse exigible, a su vez, ha de haberse perfeccionado el respectivo hecho imponible que la genera, en todos sus aspectos, incluyendo el temporal. En tal sentido, manifiesta que según surge de la causa, el organismo fiscal considera -implícitamente- que el momento en que se configura la salida no documentada se presentaría en el momento en el cual el contribuyente realiza la erogación, y a partir de allí, le otorga un plazo de quince días para el ingreso de la obligación tributaria consecuente.

⁴ En idéntico sentido se había pronunciado con anterioridad en un dictamen suscripto en fecha 11/V/2009 en autos “Augsburg SA (TF 21490-I) c/ DGI”.

Así las cosas, señala que la norma sobre la cual se sustenta la imposición de la sanción emerge de un reglamento emitido por la misma AFIP, el que se encuentra huérfano de todo sustento legal, pues ni la ley del impuesto a las ganancias ni en norma alguna de similar naturaleza, existe una disposición que así lo establezca.

En ese orden de ideas, destaca “*Cierto es que no vulneran el principio establecido en el art. 99, inc. 2º, de la Constitución Nacional los reglamentos que se expidan para la mejor ejecución de las leyes, cuando la norma de grado inferior mantenga inalterables los fines y el sentido con que la ley haya sido sancionada* (Fallos: 323:620 y su cita). Pero no menos cierto es que, en el presente caso, es una norma de grado inferior (resolución general AFIP 893) la que fija, de manera implícita pero indudable, la oportunidad en que se perfecciona ese peculiar hecho imponible -diverso, como lo ha explicado V. E., del impuesto a las ganancias- y, con base en ello, exige la cancelación del impuesto aquí tratado, a extramuros de la inveterada doctrina del Tribunal sobre el alcance del principio de reserva de ley que impera en la materia”.

En razón de ello, y citando incontables antecedentes de nuestro Supremo Tribunal, llega a la conclusión de que resulta improcedente la multa impuesta por el organismo fiscal, por encontrarse la exigencia de presentación del volante de pago e ingreso del impuesto, previsto en un reglamento de la administración tributaria que ha dispuesto elementos no establecidos previamente en la ley, vulnerando así el insoslayable principio de reserva de ley en materia tributaria.

Con atino, recuerda la Procuración que, el principio de legalidad o reserva de ley no es solo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía sustancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. En tal sentido, este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones como -a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible -en todos sus aspectos-, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones. De ahí, pues, que, en esta materia, la competencia del Poder Legislativo es exclusiva (arg. Fallos: 321:366; 316:2329; 318:1154; 323:3770, entre otros).

En relación a ello, asevera que la postura fiscal de considerar perfeccionado el hecho imponible aquí en debate en oportunidad de realizarse las correspondientes erogaciones, como lo establece la resolución general (AFIP) 893, avanza indebidamente sobre una materia reservada con carácter exclusivo al Congreso Federal (arts. 4, 17, 52 y 75, inc. 2º, de la Constitución Nacional).

En suma, el dictamen no hace más que exponer y acatar la extensa doctrina sentada por la Corte sobre un principio de tanta relevancia en materia tributaria. Recordemos que el citado principio circunda todo el ámbito del derecho tributario, alcanzando la materia penal, respecto de lo cual se ha explicado que el mismo nace de la necesidad de que haya una ley que mande o prohíba una conducta, para que una persona pueda incurrir en falta por haber obrado u omitido obrar en determinado sentido, y que además se establezcan las penas a aplicar, ya que su objeto es proscribir, en materia penal, las leyes “ex post facto”. (Fallos: 315:2101). Del mismo modo que sucede con las normas tributarias, en esta materia el principio de legalidad proscribe la aplicación analógica o extensiva de la ley penal, pero no impide la interpretación de sus normas que, en cuanto legales, requieren también la determinación de su sentido jurídico, función que es propia del poder judicial. (Fallos: 314:1451)⁵.

III.- ¿Improcedencia de la omisión por vulneración del principio de legalidad o por ausencia de tipicidad?

A la luz de lo expuesto por las distintas instancias que han analizado la controversia, se vislumbra que para resolverla se han tomado dos caminos, que, sin dejar de ser opuestos, llegan a un mismo destino, pero con diversos argumentos. El Tribunal Fiscal y la Cámara revisora se centran en la cuestión de la infracción tributaria, mientras que la Procuración analiza el caso a la luz de un principio general y neurálgico en materia tributaria, como lo es la reserva de ley.

Sin embargo, desde mi parecer, y sin ánimos de dissentir con lo dictaminado, lo cierto es que, en la instancia superior se ha perdido la oportunidad de dejar sentados argumentos contundentes que delimiten la conducta que se pretende caracterizar como un ilícito tributario, entendiendo que el debate no puede quedar reducido a la inexistencia de ley que así lo disponga.

Inicialmente, cabe recordar aquí que el impuesto a las salidas no documentadas se encuentra previsto en el artículo 37⁶ de la ley del impuesto a las ganancias y dispone que, ante la carencia de documentación respaldatoria de las erogaciones, sin perjuicio de

⁵ “Nota de Jurisprudencia: El principio de Legalidad (Introducción)”. Secretaría de Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, febrero de 2022.

⁶ “Cuando una erogación carezca de documentación o ésta encuadre como apócrifa, y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del treinta y cinco por ciento (35%) que se considerará definitivo en sustitución del impuesto que corresponda al beneficiario desconocido u oculto. A los efectos de la determinación de ese impuesto, el hecho imponible se considerará perfeccionado en la fecha en que se realice la erogación”. (Texto anterior a la reforma de la ley 27.430, B.O 29/12/2017).

la no deducibilidad de las mismas en el balance impositivo, ellas estarán sujetas al pago del impuesto a la alícuota máxima del treinta y cinco por ciento (35%), con carácter de definitivo, calculado sobre el monto del gasto impugnado. A su turno, el artículo 38⁷ establece una excepción a la regla del artículo 37, señalando que no se exigirá el ingreso de los conceptos allí individualizados cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos estaban destinados a la adquisición de bienes, o que, por virtud de su monto u otras circunstancias de hecho, dichos pagos no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario de los fondos.

Por su parte, la Resolución Nº 893/2000, vigente para los períodos discutidos, disponía en su artículo 2 que “*El ingreso del impuesto indicado en el artículo anterior deberá efectuarse dentro de los QUINCE (15) días hábiles administrativos de producida la erogación o salida no documentada (2.1)*”, mientras que en las notas aclaratorias se establece que el mencionado ingreso se efectuará mediante la presentación de un volante de pago (F.105).

Ahora bien, conforme surge de la citada normativa, estamos frente a un impuesto con características peculiares, pues la obligación de ingresar lo se activa desde que se ha perfeccionado la erogación no documentada en un plazo de quince días mediante la presentación de un “volante de pago” ante entidades bancarias.

Delimitadas las características del impuesto, corresponde ahora referirnos al tipo infraccional que se pretende aplicar ante su incumplimiento. El tipo descripto en la norma del artículo 45 - en lo que aquí interesa- establece: “*El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el CINCUENTA POR CIENTO (50%) y el CIENTO POR CIENTO (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención o percepción que omitieran actuar como tales*” -el subrayado es propio-.

Conforme la literalidad de la norma, la infracción se configura ante la falta de presentación de declaración jurada, o ante la inexactitud de la que se ha presentado. Y nos preguntamos: ¿Es posible asimilar un volante de pago a una declaración jurada?. Si la respuesta fuera afirmativa, no caben dudas que el tipo alcanzaría a la falta de presentación del volante de pago del impuesto a las salidas no documentadas. Sin

⁷ “No se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior, en los siguientes casos: a) Cuando la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA presume que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes. b) Cuando la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA presume que los pagos -por su monto, etc.- no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario”.

embargo, va de suyo que tal afirmación conllevaría asimilar la naturaleza jurídica de los mencionados instrumentos, lo que no se correspondería con la realidad de los hechos. Es justamente en este punto en el cual se visualiza -claramente- la distancia de los caminos tomados por las instancias que analizaron la controversia, pues la Procuración hace hincapié en la ausencia de legalidad del reglamento, mientras que el Tribunal Fiscal se circunscribe al análisis del tipo infraccional y sus elementos, los que entiende, no se presentan en el caso.

No caben dudas que existen entre ambos instrumentos diferencias conceptuales siendo imposible asimilar una boleta de depósito a una declaración jurada determinativa de impuestos. Se advierte que, tal circunstancia, no puede verse alterada por el hecho de que la ley procedural quiera atribuir a la primera -pues no lo tiene naturalmente- el carácter de declaración jurada y, ante la omisión, consignación de errores o falsedades, someta al contribuyente a las penalidades previstas en los arts. 39, 45 y 46.

Siguiendo el pronunciamiento del Tribunal Fiscal en la primera instancia de la causa, observamos que con verdadero atino el Dr. Magallón -en su voto- sostiene que, no obstante la notoria diferencia entre la naturaleza de los instrumentos, existen quienes creen ver en el artículo 15⁸ de la ley procedural la piedra angular necesaria para postular la aplicación de las multas de los arts. 45 y 46 al impuesto a las salidas no documentadas y destaca que existe un error en tal concepto, señalando: “*Creo que para comprobar el error que tal postura lleva implícito, debería repararse, primeramente, en la circunstancia de que si aquellos dos singulares instrumentos fueran verdaderamente, como se suele pretender, de análoga naturaleza, la propia existencia del referido art. 15 -claramente destinado a establecer una (restringida) asimilación de ciertos efectos entre ambas- no tendría razón de ser y resultaría superfluo, toda vez que las boletas de depósito también habrían quedado comprendidas en la definición y previsiones del art. 11 de la ley procedural, lo que ciertamente no es así*”.

Con respecto a lo antes planteado, trae a colación lo expresado por el Dr. Mari Arriaga al emitir su voto en el Plenario "Gaseosas de La Tablada S.A." de fecha 3/XII/1975, en el que oportunamente puntuó "Que atendiendo al razonamiento expuesto, y

⁸“Las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte, tienen el carácter de declaración jurada, y las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben, están sujetos a las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley.

Sin perjuicio de lo que dispongan las leyes tributarias específicas, a los efectos del monto de la materia imponible y del gravamen, no se tomarán en cuenta las fracciones de peso que alcancen hasta CINCO (5) décimas de centavo computándose como un (1) centavo de peso las que superen dicho tope”.

desde que no puede asimilarse la naturaleza jurídica de los instrumentos en que consisten las boletas de depósito con la de las declaraciones juradas, debe interpretarse razonablemente, que el art. 22 de la ley 11.683, al atribuir a los primeros como así también a las comunicaciones de pago, el carácter de declaración jurada, lo hace apuntando a la idea de que las omisiones, errores o falsedades que se comprueben en los mismos, queden alcanzados, como la propia norma lo prescribe, por las sanciones de los arts. 44 ó 45, según el caso. La finalidad que se persigue con esta nueva figura delictiva, es la de reprimir la comisión de tales hechos con total independencia de que existan o no declaraciones juradas (...) Que en consecuencia corresponde fijar como doctrina legal, la siguiente: ‘A los fines de la figura que prevé y reprime el art. 45 y de las presunciones que establece el art. 46, ambos de la ley 11.683 (t.o. en 1974), no revisten el carácter de declaraciones juradas las boletas de depósito (form. 3548/B), mediante los cuales debe efectuarse el pago de los anticipos’...”.

Y más aún, reflexionemos la función que cada uno de esos instrumentos cumple respecto de la administración fiscal, pues la declaración jurada de impuestos implica un deber de colaboración del contribuyente o responsable, por lo que su falsedad o ausencia provoca consecuencias que en nada se emparentan con la presentación de un mero volante de pago, como se exige en el caso de salidas no documentadas, tampoco es posible asimilar los bienes jurídicos protegidos y que se vulneran en uno u otro caso, lo que deja en evidencia que estamos frente a dos institutos totalmente disímiles en su naturaleza y fines.

Según nuestro sistema normativo, la determinación de la obligación tributaria sigue una obligada cronología: en primer lugar, corresponde materializarla al contribuyente o responsable mediante la denuncia de los hechos concretos que se identifican con la hipótesis contemplada en la norma regulatoria del gravamen. Ante la falta total o parcial de tal declaración, la administración asume la función de liquidación, para lo cual debe tomar contacto con aquella situación fáctica que genera la obligación tributaria. Si logra tener conocimiento cierto de la materia imponible, practicará la determinación en forma directa, caso contrario, estimará por vía indirecta su existencia y magnitud. De allí que quepa sostener que uno de los deberes fundamentales del administrado para con la administración lo constituye la presentación de la declaración jurada, como literalmente lo dispone el artículo 11⁹ de la ley 11.683¹⁰.

⁹ “La determinación y percepción de los gravámenes que se recaudén de acuerdo con la presente ley, se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá

Que como bien se ha manifestado, hoy el cumplimiento del deber de contribuir no se reduce ya al pago del tributo. Esto es, que no se contribuye tan solo por el hecho de llevar a cabo una prestación pecuniaria al Ente Público, sino que dicha obligación alberga, además, un sentido más profundo a través del cual el administrado-contribuyente colabora de una manera directa con los órganos de la administración, no solo declarando aquellos datos imprescindibles para que los órganos de gestión tributaria procedan a efectuar la liquidación correspondiente, sino además haciendo el propio contribuyente una propuesta de liquidación como manifestación de su voluntad de participar con los órganos a quienes encomienda la función tributaria en la gestión de los ingresos públicos y como exponente de que ese acto encierra su auténtica contribución al sostenimiento del gasto público, y en definitiva, su cumplimiento del deber constitucional¹¹.

Ello así, en caso de incumplimiento la consecuencia será la imposición de una sanción legalmente prevista, sanción que no tiene por finalidad quebrar o torcer la voluntad del sujeto obligado, o restringir la libertad de decidir acerca de lo que le conviene o quiere expresar, sino que importa la reacción del ordenamiento jurídico ante la transgresión de disposiciones imperativas cuya violación lesiona el bien jurídico que con ellas se protege.

Lo colegido, pone de manifiesto lo central de la controversia, que resulta ser si aquel volante de pago exigido como el instrumento a los efectos de ingresar el impuesto a las salidas no documentadas puede asimilarse a una declaración jurada, uno de los elementos necesarios y condicionales para la configuración del ilícito tributario de la omisión, con el que se pretende sancionar al contribuyente.

Hasta aquí, y teniendo presente la función y las características que cumple el instrumento de la declaración jurada en la relación jurídica tributaria, es evidente que ello mismo no puede predicarse de un mero volante de pago, que se exige además en virtud del perfeccionamiento de una erogación no documentada, y que no protegen, en evidencia, un mismo bien jurídico. Desde la mecánica misma de cómo funcionan los otros gravámenes frente a un impuesto por salida no documentada, es imposible

la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS. Cuando ésta lo juzgue necesario, podrá también hacer extensiva esa obligación a los terceros que de cualquier modo intervengan en las operaciones o transacciones de los contribuyentes y demás responsables, que estén vinculados a los hechos gravados por las leyes respectivas”.

¹⁰ “Derecho Penal Tributario. Cuestiones Críticas”. Editorial Rubinzal -Culzoni (2005) págs. 61 y 62.

¹¹ RODRÍGUEZ BEREJO, ÁLVARO citado por STRACCIA, MARÍA VERÓNICA en “Consideraciones acerca de la garantía contra la autoincriminación y las facultades de verificación y fiscalización de la Administración Tributaria”, Derecho Penal Tributario, Ed. Rubinzal-Culzoni (2005), pág. 60.

asimilarlos, lo que se pretende cuando se intenta encuadrar la falta de “presentación” de un volante de pago en una omisión que sanciona la falta de presentación de declaración jurada y lo que ello implica, según ha quedado delimitado.

Y advírtase la necesidad de reparar en este hecho, elemento no menor en la causa, pues lo cierto es que, si bien como lo destaca el dictamen de la Procuración, hay exigencias relativas al plazo de ingreso del gravamen y la forma, los que se encuentran previstos en un reglamento y no en una ley, vulnerando el principio de legalidad, resolver el caso solo sobre la base de tal argumento, deja huérfano de tratamiento una circunstancia crucial, como lo es la inexistencia de elementos en la conducta tipificada que permitan encuadrarlo como una omisión.

Dejar sin tratamiento un elemento tan neurálgico, teniendo presente además que estamos en el ámbito del derecho infraccional y las garantías que rigen esa materia, deja un vacío que autoriza la posibilidad de que cualquier instrumento pueda caracterizarse o confundirse con una declaración jurada determinativa, y active, el compendio de infracciones previstas en la ley de procedimiento administrativo tributario, lo que ciertamente no debería suceder y he allí donde radica la divergencia con el modo en que finalmente se resuelve el caso en la instancia superior.

A todas luces, la sola ausencia de un elemento del tipo infraccional bastaba para rechazar la imposición de la sanción, pues sencillamente la conducta no encuadra en norma sancionatoria. Tal como deben ponderarse las conductas disvaliosas, desde un punto de vista netamente del ilícito, no se cumplían los elementos que configuraban el aspecto material de la pretendida conducta omisiva.

Recordemos que las infracciones tributarias son las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas por las leyes, las que cuentan con una serie de elementos como el hecho, la ley, el tipo y la culpabilidad. Que la Procuración entiende que en el caso se trataba de una vulneración a uno de los elementos (ley) mientras que desde una mirada más integradora, podemos agregar que la inexistencia de la conducta disvaliosa se centraba en el tipo, respecto del cual se ha asegurado “*El hecho previsto en la ley no puede ser genérico, vago o indeterminado: es necesario que se especifique la conducta prohibida, con precisión, así como sus efectos. Una disposición que estableciera el castigo a todo aquel que defraude a la Hacienda Pública, aunque fuera legal, no respetaría el principio de tipicidad, el cual exige trazar el territorio de la*

*conducta sancionable con el mayor detalle posible. Solo así el ciudadano puede prever y conocer el límite ilícito de su comportamiento*¹².

Insistimos en que, no puede perderse de vista que existen claras diferencias en cuanto a las circunstancias fácticas y jurídicas que se vinculan con la determinación de oficio, liquidación e ingreso de impuestos como Ganancias e IVA –solo por mencionar dos ejemplos- los que se determinan en virtud de autodeclaración, frente a la del Impuesto a las Salidas no Documentadas que se configura en un escenario absolutamente distinto. Ello así, mientras la obligación de declarar e ingresar los primeros está prefijada tanto en las normas que regulan sus regímenes jurídicos propios cuanto, en un cronograma de vencimientos dispuestos de antemano por el Organismo Fiscal, la obligación de ingresar el segundo surgiría recién a partir y como consecuencia de la realización de gastos carentes de documentación, o bien, desde que los documentos que les sirven de justificación han sido impugnados.

En este contexto, cabe adicionar que en la Resolución General de AFIP N° 893, nunca se hace referencia a la presentación de declaración jurada alguna, sino tan solo al ingreso del impuesto a través de un volante de pago. En lo demás, puede advertirse que si bien en el 2º párrafo de los considerandos de la citada Resolución General se consigna "*Que el segundo párrafo del artículo 55 del Decreto Reglamentario dispone que, aún cuando existan evidencias de que las erogaciones han sido destinadas al pago de servicios para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada, se deberá determinar e ingresar el impuesto, admitiéndose la deducción del gasto en el balance impositivo*", lo cierto es que dicho segundo párrafo del art. 55 del Decreto 1344/98 no hace mención, siquiera implícita, a la obligación del contribuyente de determinar el impuesto bajo análisis. En efecto, esta última norma prevé que "*Cuando las circunstancias del caso evidencien que tales erogaciones se han destinado al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, podrá admitirse la deducción del gasto en el balance impositivo, sin perjuicio del impuesto, a que hace referencia el artículo 37 de la ley, que recae sobre tales retribuciones*".

A su turno, en el análisis acerca de la naturaleza del volante de pago con el que debe ingresarse este impuesto, puede decirse que tampoco parece que fuera posible para el contribuyente -en el afán de evitar la sanción por omisión tipificada en el art. 45 que nos ocupa y aun cuando así lo quisiere- efectuar una mera declaración exteriorizando el Impuesto a las Salidas no Documentadas sin que al mismo tiempo le requiera el

¹² ROSEMBUJ, TULIO, "Sanciones Fiscales". Ediciones CEAC S.A. (1986), pág. 14.

Organismo que ingrese el monto correspondiente, como así tampoco podría rectificar esa misma declaración tantas veces como fuera necesario, tal como puede hacerse con otros impuestos regidos verdaderamente por el sistema de la autodeclaración y cuya gestión la ley ha puesto a cargo de la AFIP.

Cabría agregarse, como con razón se ha apuntado -y más allá de los particulares alcances atribuibles al régimen reglamentario instituido a los fines del pago de este impuesto-, que pretender la presentación de una declaración jurada del impuesto a las salidas no documentadas por parte del contribuyente fiscalizado sería tanto como requerirle el expreso reconocimiento de la “no documentación” -o bien de su insuficiencia- o el desconocimiento del beneficiario de una salida que previamente ha deducido como gasto; en suma, que su contabilidad es deficiente y que ha documentado de manera cuestionable el respaldo de esa registración. Ello así, ¿no estaríamos proponiendo la autoincriminación del sujeto? A todas luces, la distorsión de una norma tan clara como la del artículo 45, pretendiendo aplicarla por analogía, lleva a estos razonamientos carentes de todo asidero jurídico.

Debe tenerse en cuenta que en la generalidad de los casos este impuesto no es adeudado sino sólo cuando el organismo fiscal ha cuestionado -por falta de sustento documental o porque es deficiente el habido- los gastos cuya deducción en el balance fiscal ha pretendido llevar a cabo el contribuyente. Lo que quiere significarse es que difícilmente pudiera pensarse en la hipótesis de que alguien fuera a “declarar” el impuesto a las salidas no documentadas, sino que éste es abonado invariablemente previa liquidación por el Fisco sólo en el caso de que se verifiquen las condiciones del mencionado artículo 37 y no cuadre hacer aplicación de las excepciones previstas en los artículos 38 de la ley y 55 de su decreto reglamentario.

Sobre la base de tales consideraciones y regresando al tipo infraccional que se pretende endilgar, diremos que la omisión de impuesto del art. 45 requiere de un resultado dañoso -la falta de pago del impuesto en su medida exacta- y que sólo admite, en lo que aquí interesa tratar, dos medios comisivos: a) Omisión de presentar la declaración jurada; b) Presentación de dicha declaración conteniendo datos inexactos.

Queda claro que cuando se trata de la obligación de determinar el impuesto, la norma tolera la imputación sólo ante la falta de presentación -o bien, su presentación con datos inexactos- de la declaración jurada (determinativa). Podrá, eventualmente, sancionarse también la falta de presentación o inexactitud de otros instrumentos

cuando no se trate de la obligación de determinar el impuesto, sino sólo de liquidarla o ingresarla, pero se trata de una situación diferente y particularmente identificada.

En efecto, cuando la norma se ha querido referir o abarcar con sus alcances a otros instrumentos distintos de la declaración determinativa, lo ha hecho constar de manera expresa, debiendo recordarse aquí que, la claridad de la norma es meridiana y tiene dicho nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación que la primera fuente para determinar tal voluntad es la letra de la ley (Fallos: 299:167), cuyas palabras deben ser comprendidas en el sentido más obvio del entendimiento común (Fallos: 306:796, consid. II y sus citas) sin que quepa a los jueces sustituir a aquél, sino aplicar la norma tal como éste la concibió (Fallos: 300:700); las leyes deben interpretarse conforme al sentido propio de las palabras que emplean sin molestar su significado específico (Fallos 295:376), máxime cuando aquél concuerda con la acepción corriente en el entendimiento común y la técnica legal empleada en el ordenamiento jurídico vigente (Fallos 295:376).

Como bien lo adelantaba al inicio de esta reflexión, no se trata aquí de desconocer o desvalorizar el dictamen que con suficiente atino emite la Procuración, que pondera -como es debido- la falta de previsión de ciertos elementos en la ley respecto del incumplimiento que se pretendía endilgar al contribuyente, lo cierto es que, a la luz de los argumentos expuestos, en apariencia se trataba de algo mucho más complejo y profundo que la mera vulneración del principio de legalidad. Frente a ello, se configuraba la ausencia de un elemento material de carácter esencial para el perfeccionamiento del ilícito, no pudiendo nunca concluirse que existió una omisión cuando lo que se ha presentado en la realidad de los hechos es la ausencia de ingreso de las salidas no documentadas por medio de la presentación de un volante de pago ante una entidad bancaria.

Concluyendo, la ausencia de tipicidad -con más la ausencia de ley- condenaban desde inicio la pretendida configuración de la omisión del artículo 45 por el incumplimiento del ingreso y pago del impuesto a las salidas no documentadas.

IV.- Corolario

Que sin intención de emitir opinión respecto de lo acertado o desacertado del modo en que se resuelve la pretensión en el dictamen de la Procuración, se propone una visión más integradora, tomando los análisis efectuados también en las instancias inferiores, de enorme valor y con la necesidad de advertir que, cuando no se profundiza

en el estudio de cuestiones que poseen varias aristas, corremos el riesgo de dejar un vacío que habilite situaciones de vulneración a los derechos de los contribuyentes, en materia tan sensible como la infraccional.

Si bien es dable analizar las normas tributarias que necesariamente deben superar un test de constitucionalidad, apelando a los principios contenidos en nuestra Carta Magna, lo cierto es que no en todas las controversias, el caso se reduce al exceso reglamentario o a la inexistencia de la previsión en la ley, o a aquellas normas que hacen decir a la ley lo que ella no ha previsto, o distorsionan en su caso, el espíritu de la norma expresado por la intención del legislador.

Ocurre que, en casos como el de autos, la discusión se vislumbra como de mayor profundidad, pues como en modo atinente lo expresa el análisis del Tribunal Fiscal, en el caso se intenta encuadrar una conducta dentro de una norma respecto de la cual no cumple con los elementos que tipifican la conducta disvaliosa, y ello, visto desde un punto de vista estrictamente sancionatorio, no puede tolerarse.

Tengamos presente que, no en pocos casos, las multas previstas por la ley procedural se presentan como parte del menú –ordinariamente hablando- de la determinación, atendiendo al modo casi automático con el cual el organismo fiscal las impone.

No es menor un dato menor que, en muchos casos, los tribunales reclaman al organismo fiscal mayores precisiones y pruebas al momento de encuadrar una conducta en un determinado tipo infraccional tributario. No obstante, tampoco es una obviedad que el artículo 45 funciona, y ha funcionado siempre, como un tipo residual, pues prima facie todo ajuste de la materia imponible conlleva la previa presentación de declaraciones juradas inexactas o directamente su entera omisión, y esa sola conducta procede a colocar al contribuyente dentro de las previsiones del tipo.

Sin embargo, en el caso bajo estudio, las circunstancias difieren ampliamente con respecto a las descriptas precedentemente y que resultan lo habitual en el procedimiento administrativo, pues desde inicio no existe la obligación de presentar declaración jurada con respecto al particular impuesto a las salidas no documentadas, cuya finalidad en su cobro difiere ampliamente a los hechos imponibles que configura el impuesto a las ganancias o al valor agregado, solo por mencionar algunos ejemplos.

Desde que no existía la obligación de presentar la declaración jurada y desde que no es posible asimilar sin más, un volante de pago a aquel instrumento, es claro que no puede endilgarse al contribuyente una omisión que explícitamente no existió.

En conclusión, si bien resulta que la doctrina del Dictamen de la Procuración analiza y resuelve el caso pues comprende que existe una imputación sobre la base de elementos no establecidos en la ley, configurándose la vulneración al principio de legalidad, lo cierto es que existían en el caso argumentos más profundos que han quedado expuestos en debida forma por el Tribunal Fiscal, los que deben exaltarse, proponiéndose la conjunción de ambos para la justa decisión del caso.

ARTÍCULO 6

COMENTARIO AL FALLO “CLADD ITA S.A. (TF 22.343-A) C/ EN-DGA RESOL. 2590/06 (EXPTE. 604155/01) S/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANA”

Por Marcelo Antonio Gottifredi

PALABRAS CLAVES

Anticipos de Impuestos - Percepciones Aduaneras - Impuesto al Valor Agregado - Impuesto a las Ganancias

Análisis de los fallos: CS, “Cladd ITA SA (TF 22.343-A) c/ EN - DGA resol. 2590/06 (exp. 604155/01) s/ Dirección General de Aduanas”, sentencia del 26/XI/2019, CAF 22930/2009/CA1-051.

I.- Introducción

En los autos de referencia originariamente se analizaba –entre otras cuestiones– si la Aduana se encontraba facultada para reclamar el abono del pago de percepciones del Impuesto a las Ganancias e Impuesto al Valor Agregado respecto a una destinación definitiva de importación a consumo que se produjo por el vencimiento del plazo original otorgado a una destinación suspensiva de importación (en los términos del art. 274, inc. a, de la ley 22.415); lo que acarrea al transformarse en definitiva, que el servicio aduanero procure el cobro de las percepciones de los impuestos indicados, en función a las Res. Gral. DGI 3.431 y Res. Gral. DGI 3.543 (con sus modificatorias y complementarias), todo ello en el marco de la investigación de una presunta infracción contemplada en el art 970 de la ley indicada, casualmente por el vencimiento de la destinación suspensiva.

Empero y en concreto, el servicio aduanero pretendía el cobro de las percepciones cuando estas están previstas como adelanto de los impuestos en cuestión, cuando se produce lo que indica cada régimen, sin embargo, atento la cuestión en debate, el plazo correspondiente a las presentaciones de las declaraciones juradas de

ambos impuestos ya había finalizado o en los términos del Máximo Tribunal “*cerrado*” para presentar las mentadas declaraciones de ambos tributos.

Obviamente y por ello, la CSJN fue terminante al indicar que “*cerrado el término para presentar la declaración jurada de los tributos aquí examinados, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de esas percepciones, en razón de cesar la función que estas cumplen en el sistema tributario*”.

II.- Los regímenes en debate

Desde el mismo momento que se publicó en el Boletín Oficial, ambos regímenes de percepción presentaban problemas. Es que, al poco tiempo de transitar las particularidades que reconoce el sistema aduanero argentino, plagado para bien o para mal, de disposiciones y reglamentaciones, produjo no pocos inconvenientes por las diferentes interpretaciones posibles.

Lo que simplemente se establecía como “*Régimen de percepción del Impuesto a las Ganancias*”, que determina (requisitos, formas y condiciones) sobre la imposición, concretamente la Res. Gral. 2.281 que modificó la que creó el instituto (Res. 3543/92), disponía en el art. 1 que “*Establécese un régimen de percepción en el impuesto a las ganancias que se aplicará a las operaciones de importación definitiva de bienes, incluidas las realizadas...*”, en tanto en el art. 12 disponía “*El monto de las percepciones efectuadas tendrá para los responsables inscriptos el carácter de impuesto ingresado, y se computará por éstos en la declaración jurada del período fiscal anual correspondiente*”.

Ergo, es obvio que los inconvenientes fluyen por doquier cuando se advierte que –por caso– en una destinación suspensiva de importación, en caso de acaecer el hecho imponible, cual sería que la destinación suspensiva se transforme, en definitiva, estaríamos hablando de períodos fiscales diferentes entre el previsto, el acaecido y el presuntamente exigible de abonar y/o pagar. En similar situación se presenta cuando cualquier conducta disvaliosa infraccional se debate en tiempos que superan holgadamente el período fiscal del que establece la norma.

Igualmente, para el establecido por Res. Gral. 3431/91 el art. 1 indica “*Establécese un régimen de percepción del impuesto al valor agregado, que se hará efectiva en el momento de la importación definitiva de cosas muebles gravadas efectuada por los sujetos que, respecto del mencionado tributo, revistan la calidad de responsabilidad inscriptos o responsables no inscriptos...*”, con la salvedad que no están alcanzadas “*las operaciones de importación definitivas de cosas*

muebles gravadas que: 1. Revistan para el importador el carácter de bienes de uso con el alcance previsto por el artículo ... (V) "in fine" del título V incorporado a la ley de impuesto al valor agregado, texto sustituido por la ley 23.349 y sus modificaciones, por el punto 22 de la ley 23.765 y sus modificaciones; o 2. Tengan como destino el uso o consumo particular del importador o..."; es decir que además de la cuestión temporal del período fiscal también revestía singular cuestión la condición del bien.

Muchas críticas fueron realizadas desde el mismo momento en que dieron a luz ambas exigencias tributarias.

Y no solo a nivel nacional, también fue materia de análisis en la OMC y materia de controversia impulsada por la Comunidad Europea (precedente de la Unión Europea).

III.- Aspectos relevantes

III.I.- En cuanto a la temporalidad

Al respecto debemos advertir que la “*percepción*” respecto al Impuesto a las Ganancias se aplica art. 1 “... a las operaciones de importación definitiva de bienes, incluidas las realizadas...” y art. 12 “... y se computará por éstos en la declaración jurada del período fiscal anual correspondiente”.

En tanto, respecto a la “*percepción*” de IVA indica el art. 1 “*Establécese un régimen de percepción del impuesto al valor agregado, que se hará efectiva en el momento de la importación definitiva de cosas muebles gravadas...*”.

Por tanto, los períodos en trato serían el anual o el mensual, según trate la percepción, por el cobro de adelantos de tributos por los que ya feneció la obligación, que deviene, al menos, improcedente.

Ergo, es obvio que los inconvenientes fluyen por doquier cuando se advierte que –por caso– en una destinación suspensiva de importación, en caso de acaecer el hecho imponible, cual sería que la destinación suspensiva se transforme, en definitiva, estaríamos hablando de períodos fiscales diferentes entre el previsto, el acaecido y el presuntamente exigible de abonar y/o pagar. En similar situación se presenta cuando cualquier conducta disvaliosa infraccional se debate en tiempos que superan holgadamente el período fiscal del que establece la norma.

Así en cuanto a la temporalidad debemos agregar como esencial, que atendiendo a que lo que se procura gravar es una presunta importación, aquella en todo

caso de ser así (en hipótesis de destinaciones aduaneras “suspensivas” transformadas en “definitivas”), y/o (acontecido un hecho disvalioso pero al momento de quedar firme la conducta investigada alude a un período fiscal también ya ocurrido), para ambos casos habría operado el período fiscal histórico por el cual el contribuyente ya habría incluso abonado el respectivo IVA y obviamente Ganancias, de manera que mal puede percibirse un tributo -en expectativa - cuando corresponde a un período fiscal que ya concluyó. Qué sentido tiene cobrar un impuesto a cuenta del que se debe liquidar, si el contribuyente ya liquidó y abonó dichos impuestos en tiempo oportuno.

Ello obviamente, porque como fuera dicho, ambos conceptos aluden a un período fiscal - en el caso para el I.V.A. el mes pertinente y el Impuesto a las Ganancias año fiscal atinente - ya fue declarado y abonado por el contribuyente. De manera que la pretensión de las “percepciones” jamás podría ser a cuenta de tributos que ya se devengaron y abonaron en hipótesis de corresponder.

Es así entonces, que resulta esclarecedor cuando en el fallo en análisis se resuelve que “*la Aduana pierde competencia para reclamar el pago de estas percepciones cuando el plazo para la presentación jurada de dichos tributos ya hubiera vencido. Tal como es el caso de autos, la pretensión tributaria de las percepciones de I.V.A. Adicional e Impuesto a las Ganancias imputables a los impuestos del año 2010, está holgadamente vencido; por ende, la Aduana ha perdido competencia para su reclamo y percepción*”.

Vale recordar que como bien indica el Dr. Juan Manuel Soria¹ en el trabajo de Tesis del Dr. Arístides H. Corti al aludir “a los pagos a cuenta -*tax advanced payment*, en sus especies de anticipos, retenciones o percepciones- dice que no son otra cosa que “cuotas de un *presunto impuesto futuro*” esencialmente diferentes de la retención impositiva - *tax withholding* - en el sentido legal propio de “pago único y definitivo” del tributo”. Y el “Procurador Fiscal ante la Corte Suprema Dr. José Osvaldo CASÁS, en el precedente “Cintafon SRL”, expresando: “Resulta claro que al igual que en el sistema de anticipos, cuando el tributo retenido no es definitivo sino que tiene el carácter de “a cuenta” su exigencia al contribuyente -obligado por deuda propia- carece de sentido a partir del vencimiento del plazo general que a partir de allí, el interés del fisco sólo puede recaer sobre el gravamen que surge al final del período con el perfeccionamiento del hecho imponible”.

¹ SORIA, JUAN M.; “La sentencia de la Corte Suprema en el caso “Cladd”. Proyección del fallo sobre el régimen de percepción de infracción y tributos del Código Aduanero”, de fecha 10/05/2022, consultado en www.mercojuris.com.

Así, “*El instituto de los pagos a cuenta - anticipos, percepciones o retenciones - se presenta como una obligación tributaria que determinados sujetos pasivos deben cumplimentar antes de que se perfeccione el hecho imponible o bien, aún perfeccionado en la realidad económica, antes de que venza el plazo general para pagar el impuesto mensual o anual. Tales pagos a cuenta tienen la particularidad de serlo respecto de un impuesto cuya cuantía aún no se ha determinado, y que puede ser tanto mayor como menor al anticipo mismo. O, incluso, no llegar a existir obligación impositiva*”, dijo el Dr. Soria en su artículo.

El autor – quien comparte plenamente el Fallo, no solo por tener votos en igual sentido en el ejercicio de su magistratura – esclarecedor al analizar los antecedentes jurisprudenciales y doctrinarios de la cuestión; empero en cuanto al tema, deja planteada la inquietud sobre los intereses que devengaron esas percepciones, realizando un interesantísimo análisis. Pero esa, es otra discusión².

También el Dr. Horacio Felix Alais³ en mérito a un antecedente que rememora, del Tribunal Fiscal de la Nación, de noviembre 4 de 2.019, autos “*Dragón SA c/DGA s/Apelación TF N° 33.644-A*” indica que confirmó lo resuelto por la Aduana de Córdoba “... *en cuanto consideró que se configuró la infracción prevista en el art. 954 inc. a) del Código Aduanero, al sostener que las percepciones abonadas respecto de los impuestos al Valor Agregado y las Ganancias debió hacerse conforme a lo establecido por la Resolución General AFIP 1907/2005 que estableció valores criterios para la mercadería en cuestión y por lo tanto la tasa de las percepciones resultaban mayores*”, se pregunta si a la luz del Fallo le alcanza o no la doctrina “Cladd” a la figura infraccional prevista en el art. 954, de la ley 22.415.

Concluye que la respuesta es afirmativa sosteniendo que el Fallo enseña que “... *la Aduana no puede reclamar las diferencias de percepciones y retenciones de los impuestos al Valor Agregado y a las Ganancias atento a que se encuentra cerrado el término para presentar la declaración jurada de los tributos, con lo cual se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de esas percepciones en razón de cesar la función que estas cumplen en el sistema tributario, ya que en dicha oportunidad nace el derecho del fisco a percibir el gravamen, es decir la obligación resultante del*

² SORIA, JUAN MANUEL, “*La sentencia de la Corte Suprema en el caso “Cladd”. Proyección del fallo sobre el régimen de prescripción de infracciones y tributos del Código Aduanero*”, del 26/05/2020, consultado en www.mercojuris.com.

³ ALAIS, HORACIO F., “*Las percepciones de tributos y la competencia aduanera*”, del 10/05/2022, consultado en www.mercojuris.com.

periodo fiscal”, entonces “tampoco lo puede hacer en el caso de una declaración inexacta como es el caso del art. 954”⁴.

Sin perjuicio de ello, cumple decir, que el Tribunal Fiscal de la Nación con fecha 30 de agosto de 2021 –fallo reciente– en los autos “Monsanto Argentina S.R.L. c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación”, Expediente Nº EX-2020-13308764- - APN-SGASAD#TFN resolvió en el marco de un sumario infraccional por declaración inexacta – art 954 – aplicar sin hesitación el precedente de la CSJN revocando sin más la pretensión tributaria respecto al I.V.A. Adicional y el Impuesto a las Ganancias.

Obviamente compartimos el criterio, porque no encontramos diferencias respecto a los pagos de “percepciones” sea como consecuencia de una destinación suspensiva de importación devenida en definitiva a consumo por transcurso del plazo, con una destinación definitiva a consumo que se pretende cobrar dichos importes feneidos los plazos tanto mensual del I.V.A. Adicional como anual del Impuesto a las Ganancias.

Es que, en palabras del Fallo, si las presentaciones de las declaraciones juradas de ambos impuestos ya habían finalizado o, en los términos del Máximo Tribunal “cerrado” para presentar las mentadas declaraciones de ambos tributos, mal se puede pretender su cobro.

III.2.- En cuanto a la condición de la mercadería

Si bien el tópico no fue materia de debate, si lo es en cuanto a la aplicación del régimen y nos atrevemos a abordarlo solo con el espíritu de reclamar a los entes fiscales que consideren los esfuerzos de los contribuyentes para cumplir la ley, por tanto, la vocación recaudatoria y reglamentaria debería ser aplicada con medida, análisis, razonabilidad, ecuanimidad, legitimidad y legalidad.

Y así, las cuestiones atinentes a que las “percepciones” alcanzan a la destinación definitiva de importación a consumo de la mercadería que sea reconocida como “bien de uso”, no es una cuestión menor.

Una mercadería puede o no revestir dicha condición, porque múltiples pueden ser las cuestiones para considerar, y si ello es así, pues entonces no es pacífica su aplicación toda vez que merece el análisis del ente recaudador, en la especie, el servicio aduanero.

⁴ ALAIS, HORACIO FELIX, “Las percepciones de tributos y la competencia aduanera”; www.mercojuris.com.

Este debate es antiguo, pero sigue causando infinitos inconvenientes a contribuyentes y operadores por la sencilla razón, a su vez, de que las formas de comercialización y relación con el mundo avanzan se modifican y se transforman. Y, además, lo que para un operador puede reconocer una condición, obviamente para otro, resulta diferente.

Solo por caso y apelando a la memoria recordamos lo que la Dirección de Asesoría Técnica (DGI), con fecha 26 de junio de 2003 expuso sobre el tópico “*De los dichos expresados por las distintas instancias participantes se advierte que la cuestión traída a tratamiento gira en torno a dilucidar si los bienes importados por la contribuyente – repuestos – revisten o no para ésta el carácter de bienes de uso, ello a la luz de la aplicación de los regímenes perceptivos normados por las Resoluciones Generales (DGI) Nros. 3431 y 3543.*”

Se destaca que “*En tal sentido, cabe recordar que mediante los mentados cuerpos reglamentarios, el Ente Recaudador procedió a instaurar sendos esquemas de percepción en los impuestos al valor agregado y a las ganancias, aplicables a las importaciones definitivas de cosas muebles en un caso -art. 1º de la R.G. 3431- o de bienes en el otro -art. 1º de la R.G. 3543-.*”, agregando “*Corresponde agregar que ambos dispositivos exceptúan del respectivo régimen a los bienes que revistan para el importador el carácter de bienes de uso (v. artículos 2º de la R.G. 3543 y 2º de la R.G. 3431), aunque éste último restringe la definición de aquellos a los alcances previstos por el artículo 33 del Título V de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (t.o en 1997 y sus modificaciones) y excepto que se trate de importadores encuadrados en el inciso b) del artículo 3º del mismo cuerpo legal*”.

Afirmando el dictamen rememorado que “*Aquí debe mencionarse que el aludido artículo 33 de la ley del gravamen define por bienes de uso a “...aquellos cuya vida útil, a efectos de la amortización prevista en el impuesto a las ganancias, sea superior a DOS (2) años*”. Realza además que “*Asimismo, ambos dispositivos prevén - artículos 7º de la R.G. 3431 y 7º de la R.G. 3543- que la autoridad aduanera deberá proporcionar al Organismo Fiscal un detalle de las operaciones de importación respecto de las cuales no se haya efectuado la percepción en virtud de lo dispuesto en el artículo 2º de cada ordenamiento reglamentario.*”

Y así “*Por lo tanto, a los fines de resolver el interrogante planteado, resulta esencial discernir las características que debe reunir el bien importado para ser incluido dentro del rubro “bienes de uso”.* Ello implicará examinar la situación conforme al destino que se asigne al bien en el marco de las actividades de la empresa, aspecto éste que requiere meritar hechos y

pruebas que no son de competencia de esta área asesora, temperamento éste que fuera oportunamente sustentado en la Actuación Nº 319/01 (DI ATEC).

No obstante, lo expresado precedentemente, y a título de colaboración se analizará el tema desde un punto de vista estrictamente teórico, orientado a enunciar pautas que permitan precisar cuando el ítem “repuestos” debe considerarse integrante del rubro patrimonial antes aludido o por el contrario debe ser incorporado dentro de “Bienes de Cambio” (v. “*Tipoiti SATIC c / D.G.A., Actuaciones Nros. 171/02 y 273/02 -DIATEC-*”).

El enjundioso dictamen trae a colación distintos antecedentes administrativos que han abordado la temática que nos ocupa, así como las normas contables dictadas en materia de exposición de estados contables y las posiciones adoptadas por la doctrina.

En ese orden de ideas, se recuerda que el dictamen Nº 68/95 (DAT), a través del cual se indagó sobre la procedencia del régimen de percepción del impuesto a las ganancias, instituido por la Resolución General Nº 3543 y sus modificaciones, frente a una consulta formulada en forma genérica por la Dirección General de Aduanas, y donde se expresó que con relación a las características que debe reunir un bien para ser categorizado como bien de uso, “...no resulta factible efectuar una definición que, con carácter general, fije las pautas para determinar esa naturaleza ya que la misma se adquiere en función al destino que le asigne el sujeto a los bienes respectivos”.-

En similar orden de estudio, también debe reseñar las consideraciones volcadas en el dictamen Nº 64/67 (DTI), el cual, si bien no trata el tema en cuestión, sino que se refiere al problema de las inversiones en envases y cajones utilizados por las embotelladoras de bebidas gaseosas, define que por bienes de uso se debe entender “...todos aquellos bienes que las empresas han adquirido con el propósito de utilizarlos en la explotación, es decir sin ánimo de reventa. Generalmente permanecen en las empresas durante un número de años y de ahí que el conjunto de tales bienes se los designe también con los términos “activo fijo” y “activo inmovilizado”. Adviértase la alusión efectuada a la vida útil de los mismos.

A su vez, en el dictamen Nº 130/94 (DAT), trató la importación de repuestos bajo el régimen de la Resolución General Nº 3431 (DGI), se concluyó que en tanto los bienes no se ajusten a la definición de bienes de uso prevista en el entonces artículo (V) del Título V de la ley, su importación constituía materia sujeta a dicho sistema de percepción, aclarándose además que “.... por su naturaleza, contablemente a los repuestos suele

acordárseles el tratamiento de gastos o de bienes de cambio, dado que genéricamente no constituyen bienes de uso”.

En lo que atañe a normas profesionales, la Resolución Técnica N° 9 de la F.A.C.P.C.E. define desde el punto de vista contable a los bienes de uso como “...aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente, y no a la venta habitual, incluyendo a los que están en construcción, tránsito o montaje ...”.

Por el contrario, la aludida Resolución hace referencia a los bienes de cambio tipificándolos como los “... bienes destinados a la venta en el curso ordinario de la actividad del ente o que se encuentren en proceso de producción para dicha venta, o que resultan generalmente consumidos en la producción de los bienes o servicios que se destinan a la venta”.

En otro orden, el criterio sostenido por la doctrina, entre ellos Enrique Reig enseña que “Determinados bienes requieren reparaciones ordinarias de importancia un número dado de los ejercicios fiscales en que se incurra. Las reparaciones periódicas requeridas por buques y aviones son ejemplos típicos de ello”⁵.

El mismo autor señala que a los efectos de juzgar si se trata de una reparación o si, en cambio, se está frente a mejoras capitalizables, se deberá atender el verdadero carácter de la erogación. Así, añade, “...aunque el importe fuera del 40 o 50 % del valor actual, si por la índole de la inversión no está frente a mejoras o inversiones que prolonguen la vida del bien o le agreguen condiciones útiles, sino frente a erogaciones que tienen por objeto mantener el bien en sus condiciones de uso originarias, no prolongando su vida útil ni ampliando su contextura primitiva, corresponderá deducir la totalidad de la partida en el ejercicio fiscal y no afectará ello el valor amortizable del bien”. Y allí dice el dictamen “Podemos avizorar, en función de estas palabras que, en el supuesto de presentarse las circunstancias enunciadas -que no se mejore las prestaciones del bien o se prolongue su vida útil-, los repuestos constituirán insumos -cargados al rubro gastos- del ejercicio fiscal en el que se verifique su consumo o utilización”.

Abordando desde un punto de vista contable, Enrique Fowler Newton entiende que también debería comprenderse como Bienes de Uso “...los repuestos utilizables esporádicamente para el reemplazo de piezas o partes de bienes de los anteriormente nombrados...”, en tanto considera que “...los repuestos utilizados para sustituir otras similares

⁵ REIG, ENRIQUE, “Impuesto a las ganancias”, Buenos Aires; Ed. Macchi, pág. 451.

*frecuentemente como consecuencia del desgaste ocasionado por el ciclo productivo, deberían ser considerados materiales a ser consumidos en la producción y presentarse como bienes de cambio*⁶.

En otro orden, Carlos Martina en artículo de su autoría indica que “*El monto de las percepciones efectuadas tendrá para los responsables inscriptos el carácter de impuesto ingresado, y se computará por éstos en la declaración jurada del período fiscal anual correspondiente. En el caso de la percepción efectuada sobre bienes que tengan para el importador como destino el uso o consumo particular, de resultar un remanente a favor del responsable, el mismo podrá ser computado por éste como pago a cuenta del impuesto sobre los bienes personales*

⁷.

A tal efecto, se advierte que la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, en la Resolución Técnica Nº 9⁸ define “A.4.- Bienes de Cambio: Son los bienes destinados a la venta en el curso habitual de la actividad del ente o que se encuentran en proceso de producción para dicha venta o que resultan generalmente consumidos en la producción de los bienes o servicios que se destinan a la venta, así como los anticipos a proveedores por las compras de estos bienes” y, “A.5.- Bienes de Uso: Son aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente y no a la venta habitual, incluyendo a los que están en construcción, tránsito o montaje y los anticipos a proveedores por compras de estos bienes. Los bienes afectados a locación o arrendamiento se incluyen en inversiones, excepto en el caso de entes cuya actividad principal sea la mencionada”.

En tanto, la I.G.J., en relación al antiquísimo “Nuevo modelo tipo de “Balance General” – Res. IGJ 12/86 – 30 de octubre 1.986, define a los Bienes de Cambio como los bienes destinados a la venta en el curso ordinario de los negocios, o que se encuentran en proceso de producción para dicha venta, o que resultan generalmente consumidos en la producción o comercialización de los bienes o servicios que se destinan a la venta y que por su plazo de realización no deban ser considerados corrientes, y Bienes de Uso: Son los bienes corpóreos que se utilizan en la actividad de la sociedad, cuya vida útil estimada es superior a un año y no están destinados a la venta.

En síntesis y como puede apreciarse de los distintos términos plasmados en la jurisprudencia administrativa, en las normas contables y en la doctrina rememorada el concepto “bienes de uso” como “bienes de cambio” o “gastos”, según las características propias

⁶ FOWLER NEWTON, ENRIQUE; *Tratado de Auditoría*; Ed. Contabilidad Moderna; 1.978; pág 481.

⁷ MARTINA, CARLOS; “Régimen de percepción de ganancias (Res. 3543)” en “*Impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado*”; IMPUESTOD LVII – B; pág. 2429.

⁸ Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, “*Normas Particulares de Exposición Contable para Entes Comerciales, Industriales y de Servicios*”, pág. 247.

de cada caso en particular puede hacer variar la condición, y lo que para un avezado en la materia no merece el menor análisis, para el servicio aduanero puede resultar complejo, sencillamente por no ser materia de su competencia; en el entendimiento que son definiciones “*contables*” y/o “*impositivas*” y no “*aduaneras*”.

Ahora bien, no pueden crearse cargas fiscales que responden como única razón a la creencia que las importaciones y la consecuente comercialización en el mercado interno de los bienes importados pueden resultar irregulares por poder estar vinculadas con subvaluaciones y posterior comercialización en el país a valores normales de mercado, llevada a cabo por operadores que desaparecen en el corto plazo del control fiscal o que carecen de la más mínima solvencia, habiendo incumplido sus obligaciones tributarias.

También, con relación a “*Percepciones de los Impuestos al Valor Agregado y a las ganancias en importaciones. Certificados de validación de datos de importadores*” , el Dr. Alfredo R. Sternberg⁹ nos rememora que desde el año 1992, la Dirección General Impositiva aplica sendos regímenes de percepción sobre las operaciones de importación de cosas muebles en materia del impuesto al valor agregado y del impuesto a las ganancias.

Hace casi tres décadas atrás Alfredo R. Sternberg en su artículo titulado “*La importación en el sistema tributario interno*”¹⁰, destacaba aspectos esenciales que debemos considerar respecto al tópico en tratamiento.

El autor nos enseña que, como consecuencia de la política económica de nuestro país, así como de las particularidades de la macroeconomía mundial, las importaciones han experimentado un notable crecimiento cuantitativo en los últimos años, reflejando de tal modo la apertura de nuestra economía y su inserción en los mercados mundiales. En razón de tal crecimiento, se ha producido un correlativo aumento, tanto en el número de los sujetos que llevan a cabo las operaciones de importación, como de quienes los secundan y asesoran, en la significación de los hechos imponibles que se generan por tales motivos y en la recaudación de los tributos que de éstos se derivan. Paralelamente, se han potenciado las controversias que, respecto de algunos de los aspectos vinculados con la tributación respectiva, mantienen los sujetos pasivos con el Fisco.

Por estas razones conviene una recapitulación del tratamiento dispensado en nuestro sistema tributario interno a las mencionadas operaciones de

⁹ STERNBERG, ALFREDO R., “*Publicación práctica y actualidad tributaria*”, (P.A.T.) IV, junio 1999.

¹⁰ STERNBERG, ALFREDO R.; “*La importación en el sistema tributario interno*”, Boletín AFIP, Rev. 469, enero 1993.

importación, describiendo las particularidades que presenta la tributación frente a cada uno de los impuestos que afectan a tales transacciones, así como a los sujetos participantes de las mismas.

Pasaron tres décadas y solo definimos una de las cuestiones que trae el tema analizado y otros, siguen en debate.

Más allá que parece pacífica la doctrina impuesta en cuanto que la Aduana no es competente para entender en esta cuestión, cuando sobre percepciones se trata y la condición de la mercadería es la preocupación, vale recordar algunos antecedentes porque las particularidades que se presentan siguen acaeciendo.

Así se rememora el precedente del Tribunal Fiscal de la Nación del 23/IV/2015 en autos “Fric Rot SAIC c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación”; Expte. 29.753-A” que refiere “... la Sala III de la CNACAF en la causa “Donna SCA” señaló que si bien le estaría vedado a la ANA practicar la determinación de la obligación fiscal (arts. 6 a 9 de la ley 20.631) puede ejercer las facultades necesarias para establecer el impuesto que recae en cada operación de importación definitiva y en los aspectos que se vinculan estrictamente a su percepción, sin interferir en los restantes cometidos de la DGI en cuanto a la liquidación global del tributo (En el mismo sentido se pronunció la Sala I de la CNACAF en la causa Pereyra Luis F” sent. del 2-11-93; Sala III, sent. del 8-11-07, “DGA (en autos Bridgestone Firestone de Argentina SA, causa n° 13.176/06- TFN 20.072-A .entre otras)... Que de las resoluciones referidas precedentemente resulta que la aduana está facultada para “percibir” pero no para determinar la naturaleza de los bienes importados, esto es, si se trata de repuestos, bienes de cambio o de bienes de uso, a efectos de determinar la procedencia de las percepciones, facultad que en los términos de lo dispuesto en el art. 9 ap. 3 del Dto 618/97, es competencia de la AFIP –DGI”, sin perjuicio que se resolvió en atención “Que la Sub-dirección Gral Técnico Legal Aduanera dicta la Disposición 12/06 mediante la cual se instruye al Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros, para que en las situaciones previstas en la Disposición 96/06 decline la competencia a favor de la DGI.”.

También en otro antecedente de los varios que existen, el Tribunal Fiscal de la Nación (sentencia del 9/IX/2019) en autos “Alto Paraná S.A. c/Dirección General de Aduanas, s/recurso de apelación”, Expte. N° 32.555-A, resolvió en similar sentido¹¹: “Que de las resoluciones referidas resulta que la aduana está facultada para «percibir» pero no para determinar la

¹¹ Rememorando los antecedentes de la Sala I de la C.N.A.C.A.F., in re "Pereyra, Luis F.", sentencia del 2/11/93 -en concordancia con la Sala III, "Donna SCA", sentencia del 10/4/86- y Sala III, sentencia del 08/11/2007, "DGA (in re Bridgestone Firestone Arg. SA) (TF 20072-A)", expediente N° 13.176/2006; entre otras.

naturaleza de los bienes importados, esto es, si se trata de repuestos, bienes de cambio o de bienes de uso; a efectos de determinar la procedencia de las percepciones, facultad que en los términos de lo dispuesto en el art. 9 ap. 3 del Dto. 618/97, es competencia de la AFIP-DGI.

Entendiendo de suma relevancia lo dispuesto por la Sala II, (sentencia del 02/VII/19), en autos "Pesquera Santa Cruz SA s/DGA s/ Recurso Directo", que expresa "... a contrario de lo sostenido por el apelante, resultan acertadas las conclusiones del Tribunal Fiscal en orden a que la pretendida declaración inexacta no podía ser válidamente afirmada sobre la base de que el servicio aduanero carecía de facultades para cuestionar la declaración del importador relativa al carácter de la mercadería que había sido consignada como "bien de uso" por cuanto ese aspecto únicamente podía ser evaluado por la Dirección General Impositiva... Ello, toda vez que lo que se halla cuestionado en esta causa es si el servicio aduanero cuenta con facultades, no ya para percibirlos si no para determinarlos en alícuotas diversas a las declaradas con base en el cuestionamiento del carácter del bien importado, aspecto que, según resulta de lo establecido en la ley 11.683 y en las resoluciones D.G.I. n° 3431/91 y n° 3543/92 se encuentra reservado a la Dirección General Impositiva... Al respecto, cabe señalar que tanto en la Resolución D.G.I. n° 3431/91 como la similar D.G.I. n° 3543/92 se establece, en cuanto aquí interesa, una excepción al esquema de percepción respecto de aquellas cosas muebles que "revistan para el importador el carácter de bienes de uso" (confr. art. 2º, inciso 3, de las resoluciones precedentemente referidas)".

Concluyendo el fallo que "Por todo lo expuesto y en la medida en que en autos se halla en discusión el carácter de la mercadería consignada en el despacho de importación denunciado, es decir, si constituyen o no "bienes de uso", es acertada la conclusión del Tribunal Fiscal en orden a que la Dirección General de Aduanas carece de facultades para determinar y percibir diferencias de tributos derivadas de la constatación de una diferencia en la calificación del bien como "bien de uso", pues esas facultades no han sido delegadas por la D.G.I., quien resulta originariamente designada a tales fines (confr. en tal sentido, Sala III, en la causa "Pluspetrol Energy SA (TF 20741-A) c/DGA", sentencia del 25/III/10, Sala IV en la causa "Vicentín SAIC c/DGA s/recurso directo de organismo externo", del 22 de marzo de 2016 y Sala V en los autos "TCA S.A. (20.818-A) c / DGA", expediente N° 31.995/2010, del 5 de abril de 2011)".

III.3.- En cuanto al tema internacional

Cumple aclarar que ambos regímenes fueron objeto de estudio por la Organización Mundial de Comercio, que determina en diciembre de 2.000 (documento

WT/DS155/R), que las resoluciones generales N° 3431/1991 y N° 3543/1992, respectivamente, resultan inconsistentes con el artículo III.2, primer párrafo, del acuerdo del GATT de 1994.

Ello, habida cuenta que como bien indica la OMC “*a la luz de nuestras constataciones en la Sección XI.C, concluimos que la Resolución General (DGI) No. 3431/91 es incompatible con el Artículo III.2, primera oración, del GATT de 1994 (Pto. 12.3)*”. En tanto “A la luz de nuestras conclusiones en la Sección XI.C, concluimos que la Resolución General (DGI) No. 3543/92 es incompatible con la primera frase del párrafo 2 del artículo III del GATT de 1994 (Pto. 12.4).

Ahora bien, el referido Artículo III* del GATT de 1994, dedicado a “*Trato nacional en materia de tributación y de reglamentación interiores*”, en punto 2 destaca que “*Los productos del territorio de toda parte contratante importados en el de cualquier otra parte contratante no estarán sujetos, directa ni indirectamente, a impuestos interiores u otras cargas interiores, de cualquier clase que sean, superiores a los aplicados, directa o indirectamente, a los productos nacionales similares. Además, ninguna parte contratante aplicará, de cualquier otro modo, impuestos u otras cargas interiores a los productos importados o nacionales, en forma contraria a los principios enunciados en el párrafo 1.*” Y en tanto el punto 1, refiere “*Las partes contratantes reconocen que los impuestos y otras cargas interiores, así como las leyes, reglamentos y prescripciones que afecten a la venta, la oferta para la venta, la compra, el transporte, la distribución o el uso de productos en el mercado interior y las reglamentaciones cuantitativas interiores que prescriban la mezcla, la transformación o el uso de ciertos productos en cantidades o en proporciones determinadas, no deberían aplicarse a los productos importados o nacionales de manera que se proteja la producción nacional*”.

Varios autores dieron cuenta de esa contrariedad internacional, incluso el Dr. ABEL ATCHABAHIAN¹², fue contundente al indicar que la aplicación de ambas cargas tributarias se encuentra vedadas –a la fecha- incluso por compromisos asumidos por la República Argentina a nivel internacional (el de referencia es anterior a 2010). E incluso la existencia de la resolución del conflicto oportunamente planteado por la Comunidad Europea –causalmente respecto a este tema-, por el cual se otorgó un plazo prudencial a la República Argentina para la adecuación de dicha legislación a los compromisos internacionales asumidos. Dicho plazo tenía vencimiento en febrero de 2002.

¹² ATCHABAHIAN, ABEL A., “*Regímenes de percepciones de los impuestos al Valor Agregado y a las ganancias en las importaciones para uso o consumo*”, del 10/5/2022, publicado en www.mercojuris.com.

Destaca el autor que los regímenes “*de percepción, establecidos por la resolución general 3431/1991 (BO 20/11/1991) y la resolución general 2281/2007 (BO 30/07/2007) -que derogara la resolución general 3543/1992-, atinentes a los impuestos al valor agregado y a las ganancias, respectivamente, aplicables a operaciones de importación definitiva de bienes destinados a su comercialización en el mercado interno. Ellas fueron objeto de análisis crítico por la Organización Mundial de Comercio, con fecha 19 de diciembre de 2000*”. Advierte que “*Dicha Organización ha emitido resolución identificada con el código WT/DS155/R, cuyos puntos 12.3 y 12.4 concluyen que las resoluciones generales 3431/1991 y 3543/1992, respectivamente, resultan inconsistentes con el artículo III.2, primer párrafo, del acuerdo del GATT de 1994. Asimismo, ha concluido que las resoluciones generales citadas, no logran cumplir con los requerimientos del artículo XX del acuerdo del GATT de 1994 ... En virtud de la resolución del conflicto oportunamente planteado por la Comunidad Europea (hoy Unión Europea), es que se le otorgó un plazo prudencial a la República Argentina para la adecuación de dicha legislación a los compromisos internacionales asumidos; dicho plazo tuvo vencimiento en febrero de 2002*”.

Tema que por cierto también trató el mismo autor en las Primeras Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero, de la Asociación de Estudio Fiscales¹³

Visto que las exigencias tributarias analizadas por el Máximo Tribunal son contrarias a los Acuerdos que tiene suscripto nuestro país, bien vale la pena recordarlo, más allá que no haya sido necesario recurrir a dichos argumentos para poner fin a semejante sistema.

IV.- El Dictamen del Procurador

Con claridad meridiana el señor Procurador dictaminó que “*Como ya sostuve en el punto V de mi dictamen del 5 de julio de 2010, en la causa V.312, L.XLV, "Volkswagen Argentina S.A. (TF 22.179.A) el DGA", cuyos términos V.E. compartió e hizo suyos en su sentencia del 23 de agosto de 2011, las percepciones establecidas por los reglamentos aquí estudiados no constituyen pagos a cuenta de tributos cuyos hechos imponibles recaigan sobre las operaciones de importación. En efecto, por un lado, la referida al impuesto a las ganancias de la ley 20.628 constituye una forma de anticipar la futura -y eventual- gabela que pudiera nacer en cabeza del contribuyente por todas sus rentas netas obtenidas y sujetas a dicho gravamen (arg. arts. 1º y cc. de la ley mencionada). Y, por otro lado, la percepción de la*

¹³ ATCHABAHIAN, ABEL A., “*La República Argentina y sus compromisos ante el comercio internacional*”, Primeras Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero de AAEF, de fecha 12 a 14 de agosto 2008, Ed. ERREPAR, pág. 25.

resolución general 3.431 (y sus normas modificatorias) está relacionada con un adelanto del IVA que deberá tributar oportunamente el importador de bienes muebles, pero por mercaderías que - luego de su despacho a plaza - serán objeto de comercialización en el mercado interno (arg. arts. 1°, 2° Y cc., Y 2º párrafo de sus considerandos)".

Muy concreto y sin ningún tipo de entelequia interpretativa. Los plazos están fijados como para pretender cobrar tributos sobre períodos ya concluidos. Y sin más concluyó "... pienso que asiste razón al recurrente cuando señala que, a partir del momento en que venció el término para presentar las declaraciones juradas de los tributos aquí involucrados, el Fisco perdió la facultad para exigir el ingreso de las percepciones que debieron practicarse por tales conceptos".

V.- El fallo enseña y señala

Entendemos elocuente y esclarecedor "9... al ser ello así - tal como acertadamente se asevera en el dictamen obrante a fs. 223/225- a partir del momento en que venció el término para presentar las declaraciones juradas de los mencionados tributos, la demandada perdió la facultad para exigir el ingreso de las percepciones que debieron practicarse por tales conceptos...", ya que obviamente define la naturaleza jurídica de los institutos al expresar "... constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el art. 27, último párrafo de la ley 23.349 (texto según ley 25.063) y en el art. 22 de su similar 11.683 (t.o. 1998) y 'cuyo cumplimiento es independiente de que exista o no deuda en concepto de impuesto al cual se imputan al concluir el respectivo período fiscal, pues se trata de "obligaciones distintas, con su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento"¹⁴".

Y no como cuestión menor, trae la mención que "... en el caso CSJ 312/2009 (45-V)/CSI "Volkswagen Argentina SA (TF 22.179-A) c/ DGA", fallado el 23 de agosto de 2011, consideró - tal como adecuadamente lo resumió la señora Procuradora Fiscal en su dictamen- que las percepciones establecidas en los citados reglamentos no constituyen pagos a cuenta de tributos cuyos hechos imponibles recaigan sobre las operaciones de importación. En efecto, en ese precedente se destacó, por un lado, que la referida al impuesto a las ganancias de la ley 20.628 constituye una forma de anticipar la futura -y eventual- gabela que pudiera nacer en cabeza del contribuyente por todas sus rentas obtenidas y sujetas a dicho gravamen. Y, por el otro, que la percepción de la resolución general 3431/91 (y sus normas modificatorias) está relacionada con un adelanto del IVA que deberá tributar oportunamente

¹⁴ FALLOS: 285:177.

el importador de bienes muebles, pero por mercaderías que luego sean objeto de comercialización en el mercado interno”.

Y si algún resquicio existe, concluye “*10. Que, sobre esa base, cabe concluir que, cerrado el término para presentar la declaración jurada de los tributos aquí examinados, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de esas percepciones, en razón de cesar la función que estas cumplen en el sistema tributario (arg. Fallos: 302:504; 303:1496), ya que en dicha oportunidad nace el derecho del Fisco a percibir el gravamen, es decir la obligación resultante del período fiscal”.*

Por último, al igual que el dictamen fiscal, establece la distinción de situaciones entre las obligaciones del agente de retención y las del contribuyente.

VI.- La importante consecuencia del fallo “Cladd ITA S.A”

Y es aquí donde abrazamos fervorosos los preceptos que impuso la C.S.J.N., porque si bien transcurrió tiempo, la autoridad fiscal corrigió los desbarajustes e injusticias que el sistema producía.

Y así, por “IG-2021-13-E-AFIP-AFIP”, del 27 de diciembre de 2021, se establecieron las pautas para aplicar en todos los procedimientos administrativos y judiciales en los que los agentes fiscales son parte, lo dispuesto y ordenado por el Máximo Tribunal.

Es que habida cuenta ello, las áreas competentes advierten la existencia de una importante cantidad de causas en las que se debate el tema en trato y donde la pretensión fiscal se encontraría sustentada - a la luz del criterio sentado por la Corte - en cargos tributarios originarios o suplementarios formulados cuando ya se encontraba extinta la acción fiscal para exigir el ingreso de dichas percepciones.

Así entonces, como bien indica la disposición atinente a que el Tribunal Fiscal de la Nación y ambas instancias del fuero Contencioso Administrativo Federal acatan sistemáticamente la doctrina del más Alto Tribunal, indicando expresamente que “*trayendo a colación lo dictaminado en reiteradas ocasiones por la Procuración del Tesoro de la Nación, en orden a la conveniencia de que la Administración se atenga a la orientación que sustenta la Corte en el ámbito jurisdiccional, en virtud del carácter definitorio y último de sus sentencias respecto de la interpretación y aplicación del derecho y la necesaria armonía en el proceder de los distintos órganos del Estado”.*

La normativa indica que “*Considerando que la situación y la sentencia lo es en mérito a un supuesto de presunción de importación a consumo ingresada en forma temporaria se entiende*

prudente extender el criterio a todas aquellas cuestiones asimilables – donde se procura percibir las percepciones – como a todos los supuestos en que la ley presume a la mercadería como importada para consumo (vgr. artículo 190 para el régimen de permanencia a bordo, artículo 211 para el depósito provisorio de importación, artículo 293 para el depósito de almacenamiento; artículos 310 y 311 para la destinación suspensiva de tránsito de importación, artículo 514 para el régimen del rancho, provisiones de abordo y suministros del medio de transporte, etc.).”

Y en mérito al precedente jurisprudencial se dispone que resulta conveniente instruir a las dependencias competentes, cumplir sobre las acciones que deberán realizar para adecuar la actuación administrativa y judicial de lo ordenado en el antecedente con el fin de evitar costas y costos.

Y en función de lo indicado claramente se ordena que será de aplicación a todos los cargos y/o liquidaciones (originarios o suplementarios) en los que se exija, en sede administrativa o judicial, el pago de las percepciones del IVA y del Impuesto a las Ganancias conforme a lo establecido en las Resoluciones Generales N° 3431 (DGI) y 3543 (DGI), sus respectivas modificatorias y complementarias, o en las Resoluciones Generales N° 2937 y 2281 y sus correspondientes modificatorias, luego de vencidos los plazos correspondientes a la presentación de las declaraciones juradas en las que resultan computables.

Para determinar el período fiscal correspondiente a las percepciones, se considerará la fecha en la que se perfeccionó el hecho imponible, según lo determine la normativa aduanera aplicable a cada caso. La autoridad aduanera reclamará los conceptos adeudados hasta la fecha de cierre del respectivo período fiscal durante el cual se hubiere perfeccionado el mismo (v. punto c).

Y así, ordena y dispone a las dependencias aduaneras que en función a sus competencias y lugar donde se encuentre cada actuación, actúen en consecuencia, de tal modo que dependiendo si luce en sede administrativa o judicial es el proceder, a saber:

“I. Sede administrativa a) Abstenerse de formular cargos y/o liquidaciones tributarias originarias o suplementarias, incluidas aquellas efectuadas en el marco de sumarios contenciosos, en las que se reclamen percepciones del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a las Ganancias previstas en las Resoluciones Generales Nros. 2.937 y 2.281 y sus respectivas modificatorias, una vez que se encuentren vencidos los plazos para la presentación de las declaraciones juradas de los respectivos períodos fiscales de dichos tributos, conforme lo indicado por la referida jurisprudencia. b) Revocar y/o dejar sin efecto los cargos y/o liquidaciones formuladas con posterioridad al

vencimiento de los plazos para la presentación de las correspondientes declaraciones juradas, en los términos de la jurisprudencia reseñada. Idéntico proceder corresponderá adoptar cuando los cargos y/o liquidaciones se hubieren formulado en forma tempestiva, pero al momento del vencimiento de los plazos para la presentación de las declaraciones juradas no se encontrare resuelto el recurso de impugnación que el administrado hubiere impetrado contra los mismos, o el sumario contencioso en el cual se hubiere practicado la mentada liquidación. En el caso de los cargos y/o liquidaciones tributarias en los que se reclamaren otros cargos o conceptos, la revocación será parcial y limitada a las percepciones enunciadas por el fallo en trato". En tanto si es "II. Sede judicial a) *Consentir* los pronunciamientos desfavorables. b) *Desistir* de los recursos impetrados. c) *Allanarse* a las demandas y recursos que interpongan los administrados ante el Tribunal Fiscal de la Nación y ante los Juzgados de Primera Instancia y la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal...".

Todo ello con vigencia desde el día de su dictado, 27 diciembre 2021.

ARTÍCULO 7

“TMA VS. PROVINCIA DE TUCUMÁN”: TO BE OR NOT TO BE

Por Mariano R. Guaita¹

PALABRAS CLAVES

Impuesto de Sellos - Competencia Originaria - Acción Declarativa de Certeza - Coparticipación del Impuesto - Concepto de Instrumento

Análisis del fallo: CS, “*Telefónica Móviles Argentina S.A. c/ Tucumán, Provincia de s/ acción declarativa de certeza*”, sentencia del 04/VI/2019, Fallos: 342:97.

I.- Introducción

Nos convoca para su comentario la decisión de la Corte Suprema de Justicia de la Nación recaída en la causa “*Telefónica Móviles Argentina S.A. c/ Tucumán, Provincia de s/ acción declarativa de certeza*”, mediante sentencia del 4 de junio de 2019². No obstante, aludiremos también a otros pronunciamientos relevantes dictados con anterioridad en el marco del mismo expediente.

Posiblemente para insatisfacción de la revista *Constitución Financiera* que gentilmente nos confiere este espacio, cabe anticipar que las cuestiones de índole tributaria puestas a discusión en la causa lejos están, a nuestro modesto entender, de llevarse el protagonismo. En efecto, el meollo del asunto –atinento a la gravabilidad en sellos en jurisdicción de la Provincia de Tucumán– mereció un tratamiento y una solución ciertamente lineales; por supuesto, ajustados a derecho.

En cambio, son los aspectos adjetivos de la controversia los que merecen una especial consideración, pues ellos sugieren que se trata de un fallo que, sencillamente, pudo no haber tenido lugar. Todo conspiraba para ese resultado.

¹ Abogado por la Universidad de Buenos Aires (2008). Especialista en Derecho Administrativo Económico por la Universidad Católica Argentina (2012) y maestrando en Derecho Tributario por la misma universidad. Profesionalmente, se desempeña en el fuero Contencioso Administrativo Federal. En el pasado, se desempeñó en el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en el fuero Contencioso Administrativo, Tributario y de las Relaciones de Consumo de esa jurisdicción y asimismo en el sector privado. Ejerce la docencia en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires y en la Escuela del Cuerpo de Abogados del Estado de la Procuración del Tesoro de la Nación. Tiene diversas publicaciones sobre temas de su especialidad.

² FALLOS: 342:971.

II.- Aspectos salientes del fallo

II.I.- La cuestión de fondo

Cuanto quedó en tela de juicio bajo esta causa es la validez de la pretensión de la jurisdicción demandada de reputar alcanzadas y, en consecuencia, gravar con el impuesto de sellos local las solicitudes de servicios de telefonía móvil suscriptas por usuarios o clientes de la prestadora actora entre los meses de enero de 2005 y septiembre de 2009.

Es necesario aclarar -estando a las referencias que surgen del propio fallo, como así también del dictamen de la Procuración General de la Nación³- que tales solicitudes (i) habrían tenido un carácter eminentemente unilateral, quedando solamente firmadas por el requirente; (ii) se hallarían conformadas como formularios estándar y uniformes, que permitirían caracterizarlos como condiciones o términos contractuales generales de adhesión; y (iii) contendrían ciertas cláusulas o dispositivos que permitían suponer que la solicitud en cuestión quedaba supeditada a posterior examen y aprobación por parte de la compañía, cumplido lo cual entraba en vigencia el servicio.

La Corte afirmó derechamente que tales actos eran insusceptibles de quedar gravados con el impuesto de sellos de la Provincia de Tucumán. Para así decidir, hizo mérito especialmente de aquellas características que presentaban los documentos tenidos por el Fisco como hechos imponibles y enderezó su fallo sobre la idea de que los mismos en modo alguno constituían instrumentos propiamente dichos, en los términos del artículo 9, inciso b), apartado 2, de la ley 23.548, comúnmente conocida como de coparticipación federal de impuestos⁴.

Allí se define: “Se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el *perfeccionamiento* de los actos, contratos y operaciones mencionados en la primera parte del párrafo anterior, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones *sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes*”⁵ (el destacado es propio).

³ Dictamen MPF, 21/VI/2006.

⁴ B.O. 26/I/1988.

⁵ Dejamos para otra oportunidad el análisis referente a por qué el consenso fiscal exteriorizado a través de esta ley tiene la virtualidad de deparar restricciones respecto de las potestades impositivas locales y, en concreto, por qué las provincias se hallan constreñidas a aceptar y ceñirse a esta definición de instrumento al diseñar el impuesto de sellos local en sus respectivos códigos fiscales; todo lo cual se conecta, por cierto, con la problemática más abarcativa del federalismo fiscal y las imposiciones múltiples

Tenemos, entonces, que el fallo ofrece una adecuada conjunción entre, por una parte, lo que informa la teoría general del consentimiento en general y de los contratos en particular –ello con arreglo a la legislación común– y, por la otra, la técnica subsuntiva en materia de interpretación de la ley. Extrae de allí, en resumen, que las solicitudes en cuestión no constituían *per se* contratos perfeccionados, autosuficientes y exigibles. En consecuencia, la hipótesis de incidencia tributaria –para usar la locución de Ataliba⁶– no podía tenerse por verificada en el plano de los hechos⁷.

A la noción de instrumento nos hemos referido con anterioridad⁸, siguiendo una acepción formalista, absolutamente compatible con la de este pronunciamiento. Pero nos interesa destacar –y celebrar– no sólo hecho de que el máximo tribunal se ciñera a ella taxativa y quirúrgicamente, sino que, además, la colocara en el centro de su razonamiento, erigiéndola en ordenadora de toda la controversia, tal como lo propician tanto la técnica misma del impuesto como el entendimiento interjurisdiccional cristalizado en la citada ley 23.548. Adviértase, de hecho, que los planteos de la actora eran múltiples⁹; mas la Corte se posicionó en este punto para dirimir el pleito, considerando inoficioso expedirse con relación a todo lo demás¹⁰.

sobre los contribuyentes. No obstante, vale destacar que la Corte dedica el considerando 8º del fallo bajo análisis a explicar que “*la ratio legis inspiradora de la fijación original de las pautas caracterizadoras de los gravámenes estuvo orientada a restringir dentro de cauces uniformes el ejercicio del poder tributario local, para obtener un mínimo de homogeneidad en la imposición autorizada, y que también se tuvo en miras evitar anticipadamente, por medio de dicho marco regulatorio, la eventual superposición del impuesto de sellos con otros tributos nacionales coparticipados (del dictamen de la señora Procuradora Fiscal, fs. 361 vta.)*”. E integra esta fundamentación con la cita de FALLOS: 321:358, CS, “Grafa S.A. c/ Fisco Nacional –D.G.I.- s/ repetición D.G.I.”, 1998, donde la Corte adoptó como doctrina lo que había sido disidencia en el precedente de CS, “Alba – Fábrica de Pinturas, Esmaltes y Barnices, y otros s/ pugna entre la ley 23.548 y la ley 23.658, art. 37”, A.571.XXIII, 27/II/1995.

⁶ ATALIBA, GERALDO: *Hipótesis de incidencia tributaria*, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 1987.

⁷ Ha dicho la Corte en este sentido (aunque en referencia al IIB), también en reciente pronunciamiento: “el hecho imponible es un hecho productor de efectos jurídicos por voluntad de la ley; el núcleo central es el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria en sus aspectos sustanciales, de acuerdo a los distintos momentos y criterios de vinculación. Por cierto, el gravamen no se aplica en abstracto sino sobre actos y operaciones realizados en ejercicio de cualquier actividad de las que la ley enumera como hecho generador del impuesto, es decir, las acciones o actos materiales que traducen tal ejercicio” (FALLOS: 344:936, CS, “Central Puerto S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 2021).

⁸ GUAITA, MARIANO, “*Impuesto de sellos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*”, en SCHAFRIK DE NUÑEZ, FABIANA (dir.), Temas de Derecho Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Buenos Aires, Librería Editora Platense – ADA, 2019, pág. 267 y ss.; v. esp. capítulos 2.1 y 2.2.

⁹ Telefónica Móviles Argentina S.A. había argumentado (i) que las solicitudes de servicios no son instrumentos ni son autosuficientes; (ii) que darlas por gravarlas suponía una violación al principio de reserva de ley; (iii) que asimismo se violaba la garantía constitucional de razonabilidad; (iv) que se estaba en presencia de un típico caso de tributación local abusiva; (v) que, a todo evento, aquellos documentos no produjeron efectos en jurisdicción de la demandada; (vi) que el reclamo fiscal constituía una afrenta a la cláusula comercial de la Constitución Nacional; (vii) que asimismo el impuesto de sellos se estaba comportando como una aduana interior prohibida; y (viii) que la Provincia estaba violando el marco regulatorio específico de la actividad de telecomunicaciones a nivel federal. Nótese que el repertorio de jurisprudencia de la Corte Suprema registra familias de fallos receptivos de esa clase de argumentaciones;

En línea con lo anterior, no es ocioso destacar –a su vez– que, en nuestro campo, la interpretación literal –que parece haber prevalecido en el caso– debe ser siempre preferida¹¹, en tanto es la que mejor se compadece con los dictados que provienen del principio de reserva de ley¹², que es cardinal en el derecho tributario, según la pauta impuesta en los artículos 4º, 17, 75 inciso 2 y cc. de la Constitución Nacional.

Sin perjuicio de ello, para ser ecuánimes, debemos reconocer –al propio tiempo– que encontramos verdaderamente creativa y atendible la propuesta desarrollada por el Fisco accionado, consistente en aventurar que raramente solicitudes de servicio de aquel tipo corran una suerte distinta a la de ser aceptadas y generar una relación jurídica efectiva (más específicamente, de consumo).

Esta forma de ver no puede resultar intolerable para el Alto Tribunal, en tanto tiene dicho que corresponde fallar mediando una mirada atenta de la realidad comprometida en la litis, a cuyo efecto se debe establecer la versión técnicamente elaborada de la norma aplicable al caso. “*El fundamento de este principio radica, principalmente, en que el criterio para distribuir la carga tributaria parte de la valoración política de la capacidad*

muy actuales y/o vigentes los referidos a las últimas tres. Sin embargo, el cimero tribunal optó por recorrer un camino distinto, apoyándose en una conceptualización propia sobre la voz instrumento, a tono también con jurisprudencia preexistente (en el considerando 11, cita FALLOS: 330:4049, CS, “YPF SA (ASTRA CAPSA) c/ Poder Ejecutivo de la Provincia de Mendoza y otro s/ acción procesal administrativa”, 2007, en el que se adoptó equiparable temperamento con relación a las denominadas cartas oferta).

¹⁰ Ver considerando 12.

¹¹ Ha dicho el Tribunal: “...en materia de interpretación de leyes tributarias, la regla metodológica reconoce primacía a los textos de dichas leyes, a su espíritu y a los principios de la legislación especial” (FALLOS: 324:1481, CS, “Banco de Mendoza S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ Dirección General Impositiva”, 2001); como así también que “la primera regla de interpretación consiste en respetar la voluntad del legislador y, en tal sentido, cabe estar a las palabras que ha utilizado (Fallos: 321:2010; 323:3215) y que esa voluntad es la letra de la ley, cuyos términos deben ser comprendidos en el sentido más obvio del entendimiento común, sin que quepa a los jueces sustituir al legislador sino aplicar la norma tal como éste la concibió (Fallos: 321:1614)” (CS, “Empresa Provincial de Energía de Santa Fe c/ AFIP s/ ordinario”, 171.I.XLIV, 5/X/2010, por remisión al dictamen de la Procuración General). O también que “si bien es cierto que debe preferirse la inteligencia que favorece y no la que dificulta los fines perseguidos por las normas, no lo es menos que el respeto debido a esta regla no puede llevar al intérprete al extremo de alterar las disposiciones de aquéllas, ya que el control que ejercen los magistrados de su validez no los autoriza a sustituirse a un órgano de otro poder del gobierno en una función que le ha sido conferida por ser el más apto para cumplirla” (FALLOS: 304:438, CS, “Dirección General Impositiva c/ De Angelis Sociedad Anónima, Comercial, Industrial de Representaciones Financieras e Inmobiliarias”, 1982).

¹² En efecto, “el principio de legalidad como base de la imposición y las garantías constitucionales son los límites en los cuales ha de detenerse el proceso interpretativo. Por consiguiente, el silencio o la omisión en una materia que como la impositiva requiere ser restrictivamente aplicada, no debe ser suplida por la vía de la interpretación analógica” (CS, “Devoto Solari Oscar N (TF 18489-I) c/ DGI”, D.501.XLIII, 8/VI/2010, por remisión al dictamen de la Procuración General). Para ampliar sobre ésta y otras implicancias del principio de reserva de ley en materia de interpretación de las normas tributarias, puede verse LICHT, Miguel N. – VILLARRUEL, Gonzalo E., *Límites constitucionales de las presunciones y ficciones en materia tributaria*, en FRAGA, Diego N. – SERICANO, Roberto P. (dirs.), *Presunciones y ficciones en el régimen tributario nacional*, tomo I, Buenos Aires, La Ley, 2014, pág. 19 y ss.

*contributiva que el legislador efectuó teniendo en cuenta, justamente, la realidad económica. Siendo ello así, sólo se logra descubrir el verdadero sentido y alcance de la ley recurriendo a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen los contribuyentes*¹³.

Para más, tomando especialmente en consideración que aquella modalidad de contratación ciertamente no constituía un lugar común en la época de sanción de la ley 23.548, pudo también el Tribunal valerse de su doctrina con arreglo a la cual no procede la interpretación estática, en el sentido de que “*las leyes no pueden ser interpretadas sólo históricamente, sin consideración a las nuevas condiciones y necesidades de la comunidad, porque toda ley, por naturaleza, tiene una visión de futuro, [y] está predestinada a recoger y regir hechos posteriores a su sanción (Fallos: 333:2306, considerando 9º)*¹⁴”.

No obstante, es cierto, se presentaban en el caso dos obstáculos insalvables para dar cabida a una integración interpretativa de esa clase.

Por una parte, como regla general, el principio de la realidad económica no tiene campo de actuación en materia de impuesto de sellos, que es esencialmente formal e instrumental¹⁵.

Por la otra, en sentido concordante, el texto legal que gobierna la cuestión dejaba poco espacio para una hermenéutica diferente: los jueces debían examinar el documento ubicado en la base del impuesto “con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes”. Con más razón, entonces, “*el debate que suscita la interpretación del precepto tributario debe llevarse a cabo en el ámbito de las previsiones en ellas contenidas, y no sobre la base de los resultados posibles de su aplicación, lo que importaría valorarlo en mérito a factores extraños a sus normas (confr. Fallos: 299:45)*¹⁶”.

Con particular elocuencia, se ha explicado: “*Por regla general y en función del Principio de Legalidad, la analogía no es viable para la extensión del hecho imponible previsto por el legislador, como así tampoco respecto del alcance de las exenciones. Las tensiones entre los principios de legalidad y capacidad contributiva pueden generar situaciones en las que la ley no recoja expresamente*

¹³ CNCAF, Sala IV, “Sánchez, Nora Lía c/ EN AFIP – DGI (DGSS) s/ proceso de conocimiento”, expte. 21.884/2016, 25/IV/2019.

¹⁴ FALLOS: 343:1037, CS, “Puig, Fernando Rodolfo c/ Minera Santa Cruz S.A. s/ despido”, 2020; en el mismo sentido, FALLOS: 256:588, CS, “Nación Argentina c/ Provincia de Buenos Aires”, 1963.

¹⁵ Véase nuestro GUAITA, Mariano, “Impuesto de sellos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”, cit. Asimismo, FALLOS: 327:1108, 328:203, 333:538; entre muchos otros.

¹⁶ FALLOS: 316:1115, CS, “Multicambio S.A. s/ recurso de apelación”, 1993; en el mismo sentido, “Dota S.A. c/ Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva”, D.120.XLV, 23/X/2012, por remisión al dictamen de la Procuración General.

*determinada manifestación de capacidad contributiva que, razonablemente y por analogía, debería estar gravada. Esas falencias solo las puede resolver el legislador*¹⁷.

II.2.- El tipo de acción intentada

Con pertinencia, la sentencia que analizamos comienza puntualizando que la empresa actora excitó la jurisdicción del Tribunal mediante la promoción de una “*acción declarativa de certeza en los términos del art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación...*”.

Dicha norma reza: “*Podrá deducirse la acción que tienda a obtener una sentencia meramente declarativa, para hacer cesar un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidades de una relación jurídica, siempre que esa falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor y éste no dispusiere de otro medio legal para ponerle término inmediatamente*

” (énfasis añadido)

En lo que ahora importa, dos apreciaciones pueden tener lugar¹⁸.

En primer término, podría afirmarse con razón que, en rigor de verdad, no había incertidumbre alguna en el panorama de la compañía de telefonía móvil. O dicho de otro modo: no era una incógnita para ella el entendimiento que su adversaria tenía respecto de las solicitudes de servicio en cuestión bajo las prescripciones de su Código Fiscal. De hecho, ya había asumido una posición, exteriorizada –según puede extraerse del propio fallo- a través del acta de deuda A 975-2010 primero, y de la resolución D 63-2012 de la Dirección General de Rentas después –ambos con relación al período enero 2005/septiembre 2009-; los mismos que la Corte tomó en consideración para establecer que no se estaba pronunciando respecto de una acción planteada en abstracto sino que había efectivamente un caso judicial, y que –de hecho- había suspendido en el pasado

¹⁷ SCHINDEL, ÁNGEL, “*Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y el principio de legalidad en materia tributaria*”, en CASÁS, JOSÉ O. – FREYTES, ROBERTO O. (dirs.), *La jurisprudencia tributaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación – A 150 años de su primera sentencia*, Buenos Aires, Errepar – Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 2013, pág. 173. Párrafos antes nos dice el mismo autor: “*Ninguna duda cabe que el principio de legalidad es aplicable no sólo en el orden tributario nacional sino también para las provincias y municipios, toda vez que los estados provinciales deben dictar sus constituciones de acuerdo con los principios de declaraciones de garantías de la Constitución Nacional, conforme surge de sus arts. 5, 31, 33 y 123*” (pág. 164).

¹⁸ Un análisis más completo e ilustrativo sobre la admisibilidad de las acciones declarativas en materia tributaria puede encontrarse en GUAITA, MARIANO, “*Impuesto de sellos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*”, cit.. Véase también el trabajo allí mencionado de GAUNA, JUAN OCTAVIO, “*La aplicación retroactiva en materia tributaria*”, en *Quince años, quince fallos – En conmemoración de la creación del fuero contencioso administrativo y tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*, Buenos Aires, Jusbaires, 2015, pág. 94 y ss.; y más recientemente, DAMARCO, JORGE, “*La acción meramente declarativa de certeza*”, en BERTAZZA, HUMBERTO J., *Ley 11.683 de procedimiento tributario comentada*, Buenos Aires, La Ley, 2021, pág. 1210 y ss.

por decreto cautelar¹⁹. De tal modo, lo cierto es que había un acto administrativo que venía gobernando la cuestión²⁰, con las virtudes que depara la presunción de legitimidad que la legislación local atribuye a esa clase de decisiones²¹. En consecuencia, no se trataba tanto de una duda que atravesara al departamento legal y contable de la compañía, sino lisa y llanamente de su discrepancia con el criterio adoptado y materializado, y de su intención de resistir el reclamo fiscal que en él se fundaba.

Luego -aunque como derivación de lo anterior-, queda también en el terreno de lo opinable si una acción de tipo declarativo era el único medio legal disponible para hacer cesar inmediatamente el presunto estado de incertidumbre que aquejaba a la empresa. En efecto, el solo hecho de tratarse de un ajuste fiscal en curso, durante cuya sustanciación recayeron sendos actos administrativos, hacen suponer que la contribuyente podría haber obtenido la ansiada clarificación en el marco de dicho procedimiento tributario o, por caso, a través de un proceso de repetición. La Corte no hizo mella en este aspecto, aunque no puede decirse que se trate de una actitud aisladamente adoptada para el caso²². Se advierte que, en general, la cualidad subsidiaria de las acciones declarativas no constituye una preocupación para la Corte²³, aunque esté presente de manera expresa en su norma configurativa²⁴. En cambio, su

¹⁹ Pronunciamiento del 27 de noviembre de 2012, su confirmación de fecha 17 de diciembre de 2013 (por la cual se desestima el recurso de reposición articulado por la demandada), y auto ampliatorio del 29 de abril de 2015.

²⁰ En este sentido, CNCAF, Sala II, “Montecchiari, Claudio Alejandro c/ E.N. s/ proceso de conocimiento”, expte. 21.999/2014, 2/VII/2019 y misma Sala, “Telecom Argentina SA c/ EN – CNC – Dto. 1185/90 s/ proceso de conocimiento”, expte. 49.242/2011, 28/IV/2015; Sala IV, “Scardiglia, Daniel César c/ EN – Mº Seguridad – PFA – Dto 1866/83 y otro s/ personal militar y civil de las FFAA y de Seg”, expte. 27.182/2012, 14/IV/2015 y misma Sala, “Banco Itaú Argentina SA c/ EN – AFIP s/ proceso de conocimiento”, expte. 80.892/2017, 27/VIII/19; Sala I, “Consejo Argentino de Oftalmología c/ EN – M Educación y otro s/ proceso de conocimiento”, expte. 36.054/2015, 24/IX/2019; y Sala V, “Pace, Sebastián Gustavo c/ EN – AFIP s/ Dirección General Impositiva”, expte. 20.833/2016, 2/VIII/2018

²¹ Cfr. art. 47 de la ley local 4.537, y su modificación mediante ley 6.311.

²² Ya en un precedente anterior había puesto de manifiesto que, en su criterio, la declarativa procede aun cuando la administración tributaria enjuiciada ya hubiere dictado actos determinativos (CS, “Telecom S.A. Argentina c/ Corrientes, Provincia de s/ acción declarativa”, expte. 4/2011, 26/XII/2017; véase también el dictamen de la Procuración General del 14/IV/2014).

²³ Claro que existen honrosas excepciones, específicamente en el ámbito tributario; vgr. FALLOS: 305:1715, CS, “Bridas Sociedad Anónima Petrolera, Industrial y Comercial c/ Provincia del Neuquén”, 1983; FALLOS: 308:2147, CS, “Equipos Hidráulicos SRL”, 1986; CS, “Carlos E. Enríquez S.A. y otros U.T.E. c/ AFIP – DGI s/ acción meramente declarativa”, C.211.XLVIII, 25/II/2014; y FALLOS: 343:560, CS, “Echegaray Ricardo Daniel c/ Carrió Elisa s/ acción declarativa (art. 322 Cód. Procesal)”, 2020.

²⁴ A nuestro modo de ver, desde el punto de vista estrictamente técnico, esta cuestión aparece mejor resuelta (o, cuanto menos, de manera más uniforme) en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de Buenos Aires, en cuya visión de las cosas la presencia de un acto administrativo en torno a la cuestión debatida hace sucumbir las posibilidades de los procesos declarativos como regla general (v. SCBA, “Spicer Ejes Pesados S.A. s/ acción meramente declarativa”, expte. 66.737, 6/VII/2005; y “Droguería Disval S.R.L. c/ Provincia de Bs. As. s/ pretensión decl. de certeza –recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley–”, expte. A.71.569, 30/XI/2011). En el ámbito del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, son los votos del Dr. LOZANO los que mejor reflejan esta clase de enfoque (v. TSJCABA, “GCBA s/ queja por recurso de

jurisprudencia parece más orientada, como se dijo, a la comprobación de que la acción sometida a su conocimiento efectivamente se corresponda a un caso y que no tenga un carácter meramente consultivo²⁵; recaudo que normalmente se tiene por satisfecho con la constatación de un acto en ciernes²⁶ -cuyos efectos se buscó aquí prever, precisamente, mediante el dictado de una medida cautelar suspensiva-. Claro que también ha sido oscilante -y eminentemente casuística- la ponderación de tal extremo²⁷.

inconstitucionalidad denegado en: Administración San Francisco S.A. y otros c/ GCBA s/ acción meramente declarativa (art. 277 CCAyT)", expte. 8855/12, 4/XII/2012; "Techtel – LMDS Comunicaciones Interactivas S.A. c/ GCBA s/ acción meramente declarativa (art. 277 CCAyT) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido", expte. 9697/13, 13/VI/2014; y "GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Alenco SAIC c/ GCBA s/ acción meramente declarativa", expte. 12.786/2015, 22/II/2017; entre muchos otros, también referentes a la acción de amparo, alcanzada por la misma solución). Véase también el voto en disidencia de la Dra. Mariana Díaz, en CCATyRC, Sala I, "Unifarma S.A. c/ GCBA s/ acción meramente declarativa, expte. 35493/2018, del 26/VI/2020, donde se rechazó por mayoría una excepción de inadmisibilidad de la instancia, que se enderezaba a demostrar -en definitiva- que el proceso declarativo en cuestión soslayaba la genuina vía de la anulación judicial, lo que a la postre quedó demostrado con la sustanciación de una causa en ese sentido por la misma contribuyente, que fue declarada conexa (JCATyRCII, "Unifarma S.A. c/ GCBA s/ impugnación de actos administrativos", expte. 18.224/2022, 8/III/2022. En CNCAF, Sala I, "Proyección Seguros de Retiro SA c/ EN – Mº Economía – Ley 25.344 s/ proceso de conocimiento", expte. 22.838/2011, 8/X/2013 se desestimó equiparable defensa de carácter previo, "sin perjuicio de lo que corresponda resolver oportunamente respecto del planteo de la actora". En contra de la postura que reivindica el carácter subsidiario de la acción declarativa, LAPLACETTE, CARLOS J., "Acciones declarativas de inconstitucionalidad", Buenos Aires, La Ley, 2020, esp. pág. 152 y ss.

²⁵ En el fallo bajo análisis, la declamación se hizo expresa: "...la alegada improcedencia de la acción por parte de la representación provincial no se ajusta a las circunstancias concretas de la causa, toda vez que la actividad de sus órganos fiscales basta para justificarla" (cons. 5º). Esa particular técnica de abordaje de los requisitos del art. 322 CPCCN se remonta al precedente de FALLOS: 310:606, CS, "Leonardo Antonio Newland c/ Provincia de Santiago del Estero", 1987).

²⁶ Aunque no por ello ha dejado de reconocer, al propio tiempo, que las acciones declarativas están también llamadas a cumplir una función preventiva, supuestos en los cuales se aligera la carga de acreditar el grado de concreción de la actividad llevada a cabo por el oponente en desmedro de los derechos en juego (v. FALLOS: 311:2104, CS, "American Express Argentina S.A. c/ Dirección Provincial de Rentas de la Prov. de Bs. As. s/ ordinario", 1988; FALLOS: 320:690, CS, "AGUEERA c/ Provincia de Buenos Aires y otro s/ acción declarativa", 1997; y FALLOS: 322:1135, CS, "Río Negro, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción de amparo", 1999; asimismo el comentario de ROSALES CUELLO, RAMIRO – GUIRIDIAN LAROSA, JAVIER, *La acción declarativa de inconstitucionalidad a nivel federal en un reciente fallo jurisprudencial: ¿el abandono de la doctrina del acto en ciernes?*, Revista La Ley, SJA 12/IX/2018. Transitamos aquí por una delgada cornisa, habida cuenta que -por otra parte- una acción enderezada a obtener una declaración proyectada hacia el futuro -ha dicho la Corte- no reúne los requisitos exigidos por el artículo 322 CPCCN (v. FALLOS: 314:1455, CS, "Arostegui, Roberto Arturo c/ Dirección Nacional de Recaudación Previsional y otro s/ acción meramente declarativa", 1991; y FALLOS: 341:101, CS, "Festival de Doma y Folklore c/ Estado Nacional s/ acción meramente declarativa de derecho", 2018).

²⁷ Ver FALLOS: 337:1540, CS, "Cámara Minera de Jujuy y otra (Provincia de Jujuy) c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad", 2014; FALLOS: 338:313, CS, "Empresa Pesquera de la Patagonia y Antártida S.A. c/ Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad", 2015; CS, "Asociación Mutual Sancor c/ AFIP – DGI s/ acción meramente declarativa de derecho", CSJ 78/2014, 14/IV/2015; FALLOS: 341:101, cit.; y FALLOS: 341:545, CS, "F. P. Rubinstein y Cia. SRL c/ AFIP – DGI s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad", 2018. Para profundizar sobre esta gama de posibilidades, puede verse el ejundioso trabajo de KARSCHENBOIM, LAURA – STEPANENKO, FELIPE C., *Precisiones sobre el "acto en ciernes" en la Acción Declarativa de Certeza legislada en el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación*, consultado en <https://laurakarschenboim.com.ar/wp-content/uploads/2020/09/Acto-en-ciernes-FCS-y-LK.pdf>

En suma, lo que queremos significar es que de haber seguido la Corte también en este terreno una hermenéutica estricta como la utilizada en el abordaje de la cuestión de fondo, posiblemente no tendríamos hoy por hoy un fallo para comentar.

II.3.- Las condiciones de admisibilidad de la pretensión

En otro orden de cosas, aunque todavía en conexión con lo anterior, la presencia de un acto administrativo que venía produciendo sus efectos propios y ordenando el curso de la discusión, nos obligan a pensar si acaso su judicialización no reclamaba previamente el agotamiento de la vía administrativa conforme a las normas de proceso y procedimiento locales, que es –como regla– el cauce natural para la invalidación de actos administrativos propiamente dichos.

Claro que esta faz del problema no fue soslayada por la Corte, quien –por el contrario– la respondió utilizando su clásica doctrina referente a las específicas reglas que rigen el universo de su competencia originaria. Dijo entonces: “...es preciso señalar que la competencia originaria de la Corte, que finca en la Constitución, no está subordinada al cumplimiento de los requisitos exigidos por las leyes locales ni al agotamiento de trámites administrativos de igual naturaleza”²⁸. Sin abrir juicio sobre los orígenes y alcances de esta interpretación, lo cierto es que –por conducto de ella– la Corte logra desentenderse muy rápidamente de lo que constituye un dolor de cabeza ordinario para los jueces de las bajas instancias, dado generalmente por un imperativo legal que –fundado en un privilegio de la Administración como manifestación de la exorbitancia del derecho administrativo–, la jurisprudencia cortesana ha tendido a avalar en forma invariable²⁹.

Luego, a la par del problema del agotamiento de la vía administrativa, entró a jugar en el caso el específico recaudo del pago previo, también reclamado por la legislación provincial para la habilitación de la instancia judicial en asuntos tributarios. Sobre este punto, la Corte estableció la siguiente relación: “...la exigencia del pago previo de lo que constituye el objeto del debate, en la forma exigida por la Provincia de Tucumán implicaría

²⁸ Cons. 5º. Adviértase que el cimero tribunal se ha valido de este razonamiento incluso en ocasión de fallar sobre acciones de repetición de impuestos (vgr. CS, “Asociación de Bancos de la Argentina y otros c/ Misiones, Provincia de y otro s/ acción de repetición y declarativa de inconstitucionalidad”, expte. A.2103.XLII, del II/XI/2014). Se ha expresado en doctrina que no existen motivos para excluir esas limitaciones, no sólo en el ámbito de la competencia originaria de la Corte, sino respecto de la actuación de la justicia federal en general (cfr. LAPLACETTE, CARLOS J., cit., pág. 168).

²⁹ FALLOS: 316:2454, CS, “Recurso de hecho deducido por la demandada en la causa Serra, Fernando Horacio y otro c/ Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires”, 1993; y FALLOS: 322:73, CS, “Recurso de hecho deducido por Haydée María Gorordo Allaria de Kralj en la causa Gorordo Allaria de Kralj, Haydée María c/ Estado Nacional (Ministerio de Cultura y Educación)”, 1999.

*desconocer la necesidad de tutela judicial inmediata que, en casos como el presente, tiende a dilucidar el estado de falta de certeza entre el contribuyente que cuestiona la actitud del Estado y este último*³⁰.

No obstante, sobre este tema ha dicho también en el pasado que la regla comúnmente conocida como *solve et repete* no obsta a la admisibilidad de la acción meramente declarativa –cuando concurren sus presupuestos-, habida cuenta que no excluye necesariamente el cobro compulsivo del título al cual el estado provincial atribuye naturaleza tributaria y que estaría habilitado a intentar por las vías procesales que considere pertinentes³¹. Vale aclarar que –en rigor de verdad- la ejecutoriedad de la deuda no se confunde, técnicamente, con el pago previo configurado como presupuesto de habilitación de la instancia por parte de los códigos procesales administrativos locales³²; a la par que –en el caso concreto- había quedado neutralizado, en definitiva, por el resguardo cautelar dispensado por la Corte³³.

A esta altura, nos encontramos entonces con que hay margen posible para afirmar que la acción que dio origen a esta causa no tuvo por propósito sino eludir oblicua y virtualmente los problemas comunes de las demandas de nulidad de actos administrativos, que transitan normalmente por procesos de conocimiento pleno a través de trámites ordinarios³⁴.

Ello ha constituido objeto de reproche en la jurisprudencia de los tribunales inferiores al percatarse que la declarativa anida, en realidad, un planteo nulificante

³⁰ Cons. 5º *in fine*.

³¹ FALLOS: 311:421, CS, “Colegio San Lucas S.R.L. c/ Estado Nacional y Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa”, 1988.

³² Véase lo que tenemos dicho en GUAITA, MARIANO, *Solve et repete y medidas cautelares en materia tributaria: la solución de rigor y la solución razonable (con especial referencia al ámbito de la Provincia de Buenos Aires)*, Revista El Derecho, EDA 22/XII/2014.

³³ En el auto ampliatorio del 29 de abril de 2015, la Corte aclaró que “la prohibición cautelar dispuesta no se limita a la ejecución de la deuda impugnada por la vía del apremio, sino que importa la abstención absoluta de perseguir su cobro por cualquier otro medio, como así también de disponer cualquier medida que implique eludir elípticamente la orden de abstención dada por esta Corte” (cons. 2º).

³⁴ Recuerdo que el profesor CASÁS no encontraba para ello objeción alguna y que por el contrario veía allí una oportunidad legítima para el contribuyente. Nos decía: “...las regulaciones singulares del derecho público en favor del Estado, contemplan modalidades particulares de impugnación por vía de acción o de recurso que, en el apuntado ámbito, podrían desplazar la operatividad de la acción declarativa de certeza. De todos modos, cuando las posibilidades de interpretación jurídica bifurcan los caminos a seguir, mis más profundas convicciones, en este particular tema, me conducen —como me expidiera en el año 1986, por el Ministerio Público Fiscal ante el Tribunal cimero, al dictaminar en las causas “Gomer” y “Newland”, falladas al año siguiente y que se referirán más adelante— a hacer operar el principio *pro actione*, descartando exigir el tránsito por los procedimientos especiales, en tanto importan un trato más gravoso por el pago previo del gravamen, limitaciones, obstáculos o demoras que se constituyen en un renacer de las superadas inmunidades del poder. Ello así, con la intención de equilibrar las prerrogativas exorbitantes de la Administración respecto de los administrados, las que adquiere mayor intensidad, incluso, respecto de los contribuyentes, por cuanto estos últimos han dejado de ser siervos o feudatarios para convertirse en ciudadanos de una República” (su voto en TSJCABA, “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Alenco SAIC c/ GCBA s/ acción meramente declarativa”, cit.).

encubierto³⁵ y que, de pasar ello desapercibido, podría incluso el accionante –por conducto de aquélla– llegar a poner en jaque la estabilidad de actos administrativos que han causado estado³⁶, con la consiguiente violación al principio de división de poderes³⁷.

A la par de ello, se advierte que, en otras ocasiones, la Corte ha puesto especial celo en evitar que se subvierta la sistematicidad del régimen legal de vías de acceso a la jurisdicción con la finalidad de eludir el requisito de pago previo *lato sensu*³⁸, a tono con la exigencia procesal de buena fe por parte de los litigantes, de lo que también los tribunales se hallan cominados a hacer mérito³⁹.

Para terminar este apartado, cabe señalar que ninguna de estas dificultades se presentaría, de observarse rigurosamente la característica subsidiaria de las acciones declarativas⁴⁰, en cuya previsión el legislador evidentemente no ha sido inconsecuente.

³⁵ Ver fallos citados en la nota al pie n° 20 y, en sentido concordante, CCAYT, Sala I, “Bank Boston NA c/ GCBA s/ repetición (art. 457 CCAYT)”, expte. 35.255/0, 28/XII/2012; y más recientemente, voto en disidencia del Dr. LOZANO en TSJCABA, “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Yara Argentina S.A. c/ GCBA y otros s/ repetición”, expte. 16.054/2018, 30/IX/2020.

³⁶ Así, se ha dicho: “...los actos administrativos no impugnados judicialmente en los plazos correspondientes por parte del interesado, devienen firmes e irrevisables; y, en consecuencia, si el acto administrativo no fue oportunamente cuestionado por la vía judicial, no resulta posible dejar de lado lo allí decidido, máxime cuando siquiera se ha invocado y menos aún probado el accionar presuntamente ilegítimo o irregular de la Administración (CSJN, Fallos, 319:1476). Es que el acto administrativo dictado por las autoridades del organismo demandado ‘causa estado’ al quedar firme por haber sido consentido por el destinatario del mismo, y en tanto no fue objeto de impugnación oportuna por las vías correspondientes (v. en este sentido: Miguel S. Marienhoff, “Tratado de Derecho Administrativo”, ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, Tomo II, 4ta. edición, 1993, §522, págs. 618/621) [...] De tal modo, al encontrarse firme la decisión administrativa no corresponde volver a examinarla en la causa, pues ello importaría revivir un derecho que se encuentra extinguido debido a la caducidad operada a raíz de la falta de impugnación oportuna” (CNCAF, Sala II, “Instituto de Seguros S.A. c/ EN – Mº Trabajo – Dto 1723/92 (autos Peirano) s/ proceso de conocimiento”, expte. 40.015/2004, 4/X/2012).

³⁷ Este complejo cuadro de situación llega a dimensionarse correctamente con la lectura de CS, “Orbis Mertig San Luis S.A.I.C. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, O.459.XLI, 27/IV/2010; y CS, “Aguas Argentinas S.A. c/ Provincia de Buenos Aires”, A.580.L.XLIV, 17/VIII/2010, por remisión al dictamen de la Procuración General. Adviértase, de hecho, que cuando los actos administrativos en cuestión se disipan por conducto de una declaración judicial o administrativa de nulidad, el eventual proceso declarativo que se hubiere promovido a ese respecto deviene abstracto. Una buena muestra de ello puede encontrarse en CS, “Directv Argentina S.A. c/ Misiones, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, expte. II66/2016, del 27/V/2021; véase asimismo, CNCAF, Sala I, “Banco República Oriental del Uruguay c/ GCBA – AGIP – RSL 391/09 – DGR – RSL 1047 Y 611/09 (EX 28551/09) s/ proceso de conocimiento”, expte. 31.921/2009, 3/VI/2014, donde se rechazó una excepción de litispendencia frente a similar cuadro fáctico. Sobre la inconveniencia de esta profusión en la litigación, compartimos el comentario de PULVIRENTI, ORLANDO D., *Tasa de seguridad e higiene. Dos fallos, el mismo resultado y dudas sobre el concepto de “Establecimiento”*, LL 2018-B, 34.

³⁸ Arg. FALLOS: 312:1010, CS, “Trebas S.A. s/ prohibición de innovar”, 1989; FALLOS: 313:1420, CS, “Firestone de la Argentina SAIC s/ recurso de apelación IVA – medida de no innovar”, 1990; FALLOS: 316:2922, CS, “Massalin Particulares S.A. c/ Fisco Nacional (Dirección General Impositiva”, 1993; y FALLOS: 333:161, CS, “Compañía de Circuitos Cerrados c/ Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva”, 2010.

³⁹ Cfr. arts. 34, inc. 5º, ap. IV; y 153, inc. 5º *in fine*, CPCCN, respectivamente.

⁴⁰ Cabe insistir una vez más en cuanto a que “si el objeto litigioso puede resolverse en una sentencia de condena, que ya de por sí abarca una declaración de derecho, no puede admitirse que previamente se ocurra a la vía de la pretensión de sentencia meramente declarativa” (CNCAF, Sala IV, “Scardiglia”, cit.; e “Industrial Systems SA c/ EN – Mº Industria –

II.4.- La competencia del Tribunal

El Tribunal asumió su competencia originaria remitiéndose –en los fundamentos- a citas de Fallos y al dictamen de la Procuración General, en el que también se mencionaron precedentes de la Corte tenidos por análogos al caso que analizamos. Todos ellos reflejan la consolidada doctrina en cuanto a que, siendo parte una provincia, el hecho de que la materia federal sea la preponderante en la causa determina la apertura de aquella instancia de excepción⁴¹. Evidentemente en la visión del Tribunal, desde el vértice superior de nuestra estructura constitucional⁴², está justificado que aquellas pretensiones –dirigidas contra una jurisdicción local- que se funden directamente en cláusulas de la Constitución o en otras disposiciones de carácter federal –de manera que la cuestión federal sea exclusiva- necesitan recibir una respuesta rápida⁴³, de un modo que torna incompatible el tránsito por las instancias normales, en la forma cristalizada en la regulación del recurso extraordinario federal⁴⁴.

Ahora bien, cabe –frente a ello- formular un doble orden de consideraciones.

Por una parte, no es posible soslayar la virtualidad que cobra en este plano el tipo de acción intentada⁴⁵. Es evidente, por razones de ordenamiento procesal, que la compañía actora no podía impulsar en sede del máximo tribunal los procesos

Dto 379/01 y otro s/ proceso de conocimiento”, expte. 28.263/2013, 17/XI/2016; ambos con cita de CCyCF, Sala II, “González Cazón, Hernán”, LL 2003-B, 750).

⁴¹ Ha expresado la doctrina: “...cuando en el juicio no sólo es parte una provincia, sino que también está presente una cuestión federal, podemos decir que la intervención de la Corte está reclamada por dos vías y que ningún tribunal podría suplantarla” (BIANCHI, ALBERTO B., “Competencia Originaria de la Corte Suprema”, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1989).

⁴² Es difícil –para cualquier operador jurídico ajeno al tribunal supremo- imaginar qué es lo que puede verse desde allí. Presumiblemente ese ángulo todo lo cambie.

⁴³ No por casualidad medió en el caso un adelantamiento de justicia, por conducto del decreto cautelar dictado en el mismo acto procesal por el cual se asumió la competencia (pronunciamiento del 27/XI/2012).

⁴⁴ En cambio, a partir del reciente precedente de FALLOS: 344:2123, CS, “Esso Petrolera Argentina S.R.L. otro c/ Municipalidad de Quilmes s/ acción contencioso administrativa”, 2021, es posible percibir en la postura de la Corte cierta reivindicación de las judicaturas locales, de un modo consistente con una concepción más federalista del reparto de los recursos fiscales que al mismo tiempo viene propiciando (véase esp. cons. 5º, 2do. párr., del voto de la mayoría). Nuestra conclusión es coincidente con la destacada doctrina del derecho público provincial: “He sostenido anteriormente que se advertía un cambio en la tradicional jurisprudencia centralista de la CS a favor de una posición más acorde con el proyecto federal de la CN. Así, dijimos: ‘Por ello es menester profundizar el cambio de la jurisprudencia de nuestro más Alto Tribunal, sobre todo a la luz de la reforma constitucional de 1994, que ha descentralizado nuestra federación, a través de sus grandes capítulos sobre los diversos aspectos del federalismo, con especial fortalecimiento de las autonomías provinciales, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y de los Municipios’” (HERNÁNDEZ, ANTONIO M. – KRIVOCAPICH, GERMÁN, “Autonomía municipal en su aspecto tributario”, Buenos Aires, La Ley, 2022, pág. 52).

⁴⁵ Véase, en este sentido, CFedMend, Sala A, “Distribuidora de Gas Cuyana S.A. c/ Municipalidad de Caucete s/ acción mere declarativa de derecho”, expte. 23.022/2012, 27/III/2018.

específicos diseñados en el ámbito local para la introducción y tratamiento de esta clase de cuestiones⁴⁶. Llama la atención que la Corte rehúse ver limitada su competencia originaria por los condicionamientos que puedan estar previstos en la legislación adjetiva local –según lo expuesto más arriba–, pero soporte –en cambio– que lo que surta esa competencia sea, en definitiva –bien que de un modo reflejo–, el tipo de acción elegida por el actor⁴⁷ –controversial, desde nuestro punto de vista, para el supuesto examinado⁴⁸.

Por otro lado, hemos visto que, tras establecer que la causa era de las que ofrecen un manifiesto contenido federal, el Tribunal resolvió el punto en disputa por aplicación de la ley 23.548 de coparticipación federal, reputando dirimente –conforme lo señalado más arriba– la noción de instrumento allí instituida, que –de acuerdo con el fallo– excluía *per se* la técnica de imposición local objetada por la actora. Mas ello resulta difícil de conjugar con la conceptualización propiciada por la misma Corte en clásicos fallos⁴⁹ –no sin ambivalencias⁵⁰–, en torno al llamado derecho intrafederal que –según esa perspectiva– alcanzaría también al referido régimen legal. Ese modo de ver se ha visto renovado en pronunciamientos más recientes; en uno de los cuales se afirmó: “...en el caso no se configura una cuestión federal [...] ya que la solución del asunto, además del examen de la violación constitucional que se invoca, exigirá dilucidar la adecuación de la pretensión fiscal

⁴⁶ No tenía, en cambio, impedimento alguno para llevar a conocimiento de los jueces locales los planteos de índole federal aquí mismo propuestos. En efecto, “...no exist[e] óbice para que todo magistrado argentino, federal, nacional o provincial, sea cual fuere su competencia, se pronuncie sobre las cuestiones constitucionales que pudiesen proponerse en los asuntos que deba juzgar (causa ‘Strada’, Fallos: 308:490), en virtud de la naturaleza difusa del control de constitucionalidad que ejercen todos los jueces del país (causa ‘Di Mascio’, Fallos: 311: 2478; entre otros), de nuestro sistema federal y de las autonomías provinciales (Fallos: 311:1588 y 1597; 313:548; 323:3859 y sus citas; 328:425). La correcta aplicación de esos principios guarda los legítimos fueros de las entidades que integran el gobierno federal, dentro de su normal jerarquía, dado que carece de objeto llevar a la justicia nacional el cuestionamiento de una ley, un decreto, o un acto que, en sus efectos, puede ser rectificado por la magistratura provincial (Fallos: 176:315, considerando 3º; 326:3105)” (FALLOS: 334:902, CS, “F.J.W, Sociedad Anónima de Transporte c/ Misiones, Provincia de y otros s/ incidente de medida cautelar”, 2011; en el mismo sentido, FALLOS: 310:2841, CS, “Miguel Rodolfo Casanova c/ Provincia de Buenos Aires”, 1987).

⁴⁷ Pues dice la Corte: “...más allá de la voluntad de los litigantes en sus expresiones formales, es necesario considerar la realidad jurídica de cada caso particular, ya que lo contrario importaría dejar librado al resorte de aquéllos la determinación de la competencia originaria” (FALLOS: 333:95, CS, “Federación Argentina de la Magistratura y otra c/ Neuquén, Provincia del s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 2010).

⁴⁸ También en FALLOS: 343:1646, CS, “Bank Boston National Association c/ GCBA – AGIP DGR – resol. 3065/08 (dto. 905/02) s/ proceso de conocimiento”, 2020, la Corte parece dispensar a la declarativa de un análisis riguroso sobre su admisibilidad, so pretexto de priorizar lo medular de la cuestión federal debatida, aun cuando por esa vía se cuestionaba un acto de determinación tributaria de naturaleza local (v. esp. cons. 8º).

⁴⁹ FALLOS: 332:1007, CS, “Papel Misionero SAIFC c/ Misiones, Provincia de”, 2009.

⁵⁰ Ver en especial FALLOS: 324:426, CS, “El Cóndor Empresa de Transporte S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa”, 2001; asimismo, la elaborada reseña que presentan NAVIERA DE CASANOVA, Gustavo J. – REVILLA, PABLO J. M., *Competencia ratione materiae de la Justicia Federal en planteos vinculados con la Ley de Coparticipación*, Revista La Ley, IMP2009-12, 913.

*impugnada a las disposiciones del art. 9º, inc. 1º, de la Ley de Coparticipación Federal, 23.548 y al régimen especial del art. 13, tercer párrafo del Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977...”*⁵¹. Sin perjuicio de la opinión subjetiva que pueda tenerse respecto de la ubicación institucional de aquel cuerpo normativo⁵², lo cierto es que -bajo el amparo de aquel paradigma- la competencia originaria de la Corte no subsistió hasta la última etapa de la causa.

Así, también en lo atinente a la competencia del Tribunal, convergió el fatal resultado de una acción inidónea para atender las cuestiones propuestas, existiendo actos administrativos de las autoridades provinciales cuya revisión a la postre resultó ineludible⁵³.

III.- Palabras finales

El proceso judicial -y, en particular, el proceso contencioso administrativo- realiza el principio republicano y el sistema judicialista que adopta nuestra norma fundamental⁵⁴ y, por lo tanto -ha dicho la Corte- no puede convertirse “*en un medio apto para convalidar las transgresiones a las normas imperativas...*”⁵⁵, mucho menos comportarse como “*un juego de sorpresas*”⁵⁶; “*todo proceso judicial cumple una función institucional y social que lejos de beneficiar exclusivamente a quienes son parte en él, se proyecta hacia la comunidad toda*”⁵⁷.

⁵¹ FALLOS: 343:547, CS, “Agropez S.A. c/ Chubut, Provincia del s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 2020; CS, “Mastellone Hermanos Sociedad Anónima c/ Córdoba, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, CSJ 2697/2017, 15/VII/2021; en el mismo sentido y fecha, CS, “Molinos Agro S.A. c/ Córdoba, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, CSJ 610/2019; y CS, “Colorantes Industriales Argentina S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, CSJ 1344/2018, 5/VIII/2021.

⁵² Se sugiere consultar los comentarios de SPISSO, RODOLFO S., *Competencia originaria de la Corte y coparticipación tributaria*, publicado en JA 2002-IV, 41, y *Coparticipación tributaria y competencia originaria. La doctrina de la Corte Suprema y su incidencia sobre la tutela judicial efectiva*, LL 2009-C, 683; NAVARRINE, SUSANA C., *La competencia originaria de la Corte Suprema Nacional en el juzgamiento de la inconstitucionalidad del Impuesto de Sellos provincial*, LL 2010-F, 56; BULIT GOÑI, ENRIQUE G., “*Ingresos brutos, convenio multilateral y jurisdicción idónea. Un dilema sin solución efectiva en la actualidad*”, en CASÁS, JOSÉ O. – FREYTES, ROBERTO O. (dirs.), cit., pág. 73 y ss.; y CAJA, LEANDRO H., “*Impuesto de sellos. Armonía de la normativa provincial con la Ley de Coparticipación Federal N° 23.548*”, Revista El Derecho, EDT 5/VI/2014.

⁵³ Arg. CS, “Colorantes Industriales Argentina S.A.” cit., y fallos mencionados en el considerando 3º *in fine*.

⁵⁴ Cfr. GUAITA, MARIANO – YLARRI, JUAN S., *Apuntes sobre la modificación del reglamento de procedimientos administrativos y su incidencia en el proceso contencioso administrativo federal*, Revista Institutas, IJ-DXXXIX-338.

⁵⁵ FALLOS: 329:4309, CS, “Viplan S.A. de Ahorro y Préstamo para la Vivienda c/ Banco Central de la República Argentina y otro s/ proceso de conocimiento”, 2006; en el mismo sentido, CS, “Establecimientos Industriales Febo CIFISA c/ Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires y otro s/ incidente de ejecución de sentencia”, expte. E.232.XLI, del 17/VII/2007.

⁵⁶ FALLOS: 337:1361, CS, “Kersich, Juan Gabriel y otros c/ Aguas Bonaerenses S.A. y otros”, 2014; y FALLOS: 339:1223, CS, “Abarca, Walter José y otros c/ Estado Nacional – Ministerio Energía y Minería y otro s/ amparo ley 16.986”, 2016.

⁵⁷ FALLOS: 320:1847, CS, “Troche Báez, Prostacio c/ Salvador Olivadese e Hijos S.R.L.”, 1997, voto del Dr. VÁZQUEZ.

También, como nos enseñaba un querido referente durante nuestra formación profesional más temprana, el derecho procesal lo es todo: a él se reducen las posibilidades y la suerte de una controversia dada; quien está en su dominio, corre con ventaja, aun por sobre quien tiene especial versación en los temas sustanciales debatidos.

La ortodoxia del contencioso sugiere que el analizado es un fallo que perfectamente pudo no ser. O, dicho de otro modo, de incierto acaecimiento de no estar referido a un ajuste fiscal impulsado por una jurisdicción provincial respecto de un contribuyente de relevancia nacional; materia que suele merecer un interés preferente de la Corte.

Nadie querría, sin embargo, oponer reparos a una tan pronta restauración del valor justicia. No se trata sino de la permanente disyuntiva sobre la prevalencia de los medios o de los fines, en lo que el Poder Judicial parece no querer ir a contramarcha de la actitud que normalmente adoptan a la par los demás departamentos de estado en el republicanismo democrático de la hora actual.

Referencias bibliográficas

- ATALIBA, GERALDO: “*Hipótesis de incidencia tributaria*”, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 1987.
- BIANCHI, ALBERTO B., “*Competencia Originaria de la Corte Suprema*”, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1989.
- BULIT GOÑI, ENRIQUE G., “*Ingresos brutos, convenio multilateral y jurisdicción idónea. Un dilema sin solución efectiva en la actualidad*”, en CASÁS, JOSÉ O. – FREYTES, ROBERTO O. (dirs.), “*La jurisprudencia tributaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación – A 150 años de su primera sentencia*”, Buenos Aires, Errepar – Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 2013.
- CAJA, LEANDRO H., “*Impuesto de sellos. Armonía de la normativa provincial con la Ley de Coparticipación Federal N° 23.548*”, Revista El Derecho, EDT 5/VI/2014.
- DAMARCO, JORGE, “*La acción meramente declarativa de certeza*”, en BERTAZZA, HUMBERTO J., Ley 11.683 de procedimiento tributario comentada, Buenos Aires, La Ley, 2021.

- GAUNA, JUAN OCTAVIO, “*La aplicación retroactiva en materia tributaria*”, en “*Quince años, quince fallos – En conmemoración de la creación del fuero contencioso administrativo y tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*”, Buenos Aires, Jusbaires, 2015.
- GUAITA, MARIANO, “*Impuesto de sellos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*”, en SCHAFRIK DE NUÑEZ, FABIANA (dir.), “*Temas de Derecho Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*”, Buenos Aires, Librería Editora Platense – ADA, 2019.
- GUAITA, MARIANO, “*Solve et repete y medidas cautelares en materia tributaria: la solución de rigor y la solución razonable (con especial referencia al ámbito de la Provincia de Buenos Aires)*”, Revista El Derecho, EDA 22/XII/2014.
- GUAITA, MARIANO – YLARRI, JUAN S., *Apuntes sobre la modificación del reglamento de procedimientos administrativos y su incidencia en el proceso contencioso administrativo federal*, Revista Institutas, IJ-DXXXIX-338
- HERNÁNDEZ, ANTONIO M. – KRIVOCAPICH, GERMÁN, “*Autonomía municipal en su aspecto tributario*”, Buenos Aires, La Ley, 2022.
- KARSCHENBOIM, LAURA – STEPANENKO, FELIPE C., “*Precisiones sobre el “acto en ciernes” en la Acción Declarativa de Certeza legislada en el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación*”, consultado en <https://laurakarschenboim.com.ar/wp-content/uploads/2020/09/Acto-en-ciernes-FCS-y-LK.pdf>
- LAPLACETTE, CARLOS J., “*Acciones declarativas de inconstitucionalidad*”, Buenos Aires, La Ley, 2020.
- LICHT, MIGUEL N. – VILLARRUEL, GONZALO E., “*Límites constitucionales de las presunciones y ficciones en materia tributaria*”, en FRAGA, DIEGO N. – SERICANO, ROBERTO P. (dirs.), *Presunciones y ficciones en el régimen tributario nacional*, tomo I, Buenos Aires, La Ley, 2014.
- NAVARRINE, SUSANA C., “*La competencia originaria de la Corte Suprema Nacional en el juzgamiento de la inconstitucionalidad del Impuesto de Sellos provincial*”, LL 2010-F, 56.
- NAVEIRA DE CASANOVA, GUSTAVO J. – REVILLA, PABLO J. M., “*Competencia ratione materiae de la Justicia Federal en planteos vinculados con la Ley de Coparticipación*”, Revista La Ley, IMP2009-12, 913.
- PULVIRENTI, ORLANDO D., “*Tasa de seguridad e higiene. Dos fallos, el mismo resultado y dudas sobre el concepto de “Establecimiento”*”, LL 2018-B, 34.

- ROSALES CUELLO, RAMIRO – GUIRIDLIAN LAROSA, JAVIER, “*La acción declarativa de inconstitucionalidad a nivel federal en un reciente fallo jurisprudencial: ¿el abandono de la doctrina del acto en ciernes?*”, Revista La Ley, SJA 12/IX/2018.

- SCHINDEL, ÁNGEL, “*Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y el principio de legalidad en materia tributaria*”, en CASÁS, JOSÉ O. – FREYTES, ROBERTO O. (dirs.), “*La jurisprudencia tributaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación – A 150 años de su primera sentencia*”, Buenos Aires, Errepar – Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 2013.

- SPISSO, RODOLFO S., *Competencia originaria de la Corte y coparticipación tributaria*, JA 2002-IV, 41.

- SPISSO, RODOLFO S., *Coparticipación tributaria y competencia originaria. La doctrina de la Corte Suprema y su incidencia sobre la tutela judicial efectiva*, LL 2009-C, 683.

ARTÍCULO 8

EL PRECEDENTE “DE SANTIBÁÑEZ” Y EL PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONÓMICA

Por Lucas Gutiérrez y Guillermo Marconi

PALABRAS CLAVES

Impuesto a las Ganancias - Tribunal Fiscal de la Nación - Principio de Realidad Económica - Venta de Acciones - Ganancias de Segunda Categoría

Análisis del fallo: CS, “*De Santibáñez, Fernando José (TE 22.057-1) c/ DGI*”, sentencia del 17/X/2019, CAF 22934/2013/CS1, CAE 22934/2013/1/RH1.

I.- Introducción

El 17 de octubre de 2019 la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) falló en los autos “*De Santibáñez, Fernando José (TF 22.057-1) c/DGI*”.

Allí, se discutía una determinación de oficio del Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales 1998 y 1999 realizada por la AFIP-DGI. En primera instancia intervino el Tribunal Fiscal de la Nación, que revocó la determinación de oficio. A su turno, la sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó esa revocación. Disconforme, el Fisco Nacional recurrió ante la CSJN, que revocó parcialmente el decisorio del *a quo*.

En este trabajo abordaremos el análisis de dicha sentencia con especial énfasis en la aplicación práctica del principio de la realidad económica (cfr. arts. 1º y 2º de la Ley 11.683).

II.- El objeto del litigio y los argumentos de las partes

En el precedente que es el tema de este comentario, se debatió el tratamiento en el impuesto a las ganancias del resultado por la venta de acciones que el actor poseía en dos compañías, que podemos resumir -para simplificar y dar mayor claridad en su exposición-, del siguiente modo:

- a) los “*intereses a tasa LIBOR*” percibidos por el Sr. De Santibáñez como consecuencia de la venta de sus acciones en el Banco de Crédito Argentino S.A.; y

b) los “*intereses cobrados por el pago del precio contingente*” acordados en el contrato de compraventa de acciones de Siglo XXI Compañía Argentina de Seguros S.A.

El Sr. De Santibáñez recibiría:

- Por la venta de sus acciones del Banco Crédito Argentino: una suma determinada en base al precio total del 71,75% de las acciones + intereses a tasa LIBOR.
- Por la venta de sus acciones de Siglo XXI: una suma fija (parte del precio) + un precio contingente (recupero de reservas por juicios de crédito de la compañía).

Ambas operaciones poseían un precio integrado con intereses. En el primer caso, el precio y los intereses se abonarían de manera conjunta con el ejercicio de la opción de compra por el Banco Bilbao Vizcaya S.A. y el consecuente traspaso de las acciones.

En el segundo caso existía un diferimiento del saldo remanente, pues el precio se abonó con el traspaso de las acciones y el remanente recién cuando culminó la auditoría acordada.

La problemática para ambas cuestiones fue la misma: el contribuyente consideró exentos ambos intereses por cuanto, de acuerdo con el esquema contractual que dio causa a esas obligaciones, éstos integraban el precio de venta de las acciones; mientras que el Fisco desconoció la forma jurídica otorgada a ese acto pues sostuvo que era inadecuada para configurar el negocio realmente concretado, calificándolos como préstamos, cuyos intereses estaban alcanzados por el impuesto a las ganancias.

Veamos con más detalles las particularidades de ambos contratos.

El primer negocio en controversia versó sobre un contrato de opción celebrado entre De Santibáñez y el Banco Bilbao Vizcaya S.A. (BBV), por medio del cual se le otorgó el derecho irrevocable al BBV de compra sobre las acciones de De Santibáñez en el Banco de Crédito Argentino S. A. La opción fue ejercida el 16 de enero de 1998.

Los “*intereses a tasa LIBOR*” a 180 días para operaciones en dólares, calculados desde la fecha de fijación del precio de compra de las tenencias de los restantes accionistas del Banco de Crédito Argentino S.A. hasta el momento de pago al Sr. De Santibáñez, fueron considerados exentos por este último, en función de lo dispuesto en el art. 20, inc. w), de la ley 20.628 (texto según el art. 1º, pto. 6, Inc. f), de la ley 23.260)¹.

¹ Actualmente, la compraventa de acciones continúa exenta siempre que se verifiquen los requisitos del art. 26 inc. u) LIG (t.o. 2019) a saber: a) Se trate de una colocación por oferta pública con autorización de la CNV; b) Las percepciones hubieren sido efectuadas en mercados autorizados por la CNV bajo segmentos que aseguren la prioridad precio tiempo y por interferencia de ofertas; c) Sean efectuadas a través de una oferta pública de adquisición y/o canjes autorizados por la CNV. De no cumplirse con los

De Santibáñez planteó que la tasa LIBOR² era un parámetro de referencia generalizado pero que no constituía una tasa de interés como contraprestación por la colocación de un capital a plazo. Asimismo, rechazó la aplicación del principio de la realidad económica (arts. 1º y 2º de la Ley 11.683), con el argumento de que la operación subyacente en el contrato de opción era la compraventa de un paquete accionario, perfeccionada en el instante en que se ejerció esa opción, abonó el precio y transfirió la propiedad.

La AFIP-DGI, por su parte, postuló que los intereses se encontraban alcanzados por el tributo según lo dispuesto por el art. 45, inc. a)³, de la ley 20.628 y fuera de la exención consagrada en el art. 20, inc. w), de esa norma.

Manifestó que las operaciones realizadas por el Sr. De Santibáñez habrían generado dos tipos de rentas que reciben distinto tratamiento en el impuesto a las ganancias: el rendimiento por la venta de las acciones, que se encuentra exento, y los "intereses por pago diferido", que gozan de autonomía respecto del anterior, pues se trataría de la retribución (interés) por la colocación de un capital (en este caso, el saldo de precio impago) hasta ser cancelado.

En esencia, respecto de la primera cuestión, el Fisco interpretó que:

1) De Santibáñez perdió la propiedad de las acciones en el momento en que efectuó una "*oferta irrevocable*" (3 de junio de 1997);

2) Por ello, los intereses estipulados como parte integrante del precio total de las acciones abonados el 16 de enero de 1998, en verdad, eran la consecuencia de la financiación otorgada al comprador para el pago de dicho precio;

3) El verdadero dueño de las acciones siempre fue el comprador (BBV), que "*ya era dueño del Banco Francés*", entidad que fue investida con el carácter de fiduciario de las acciones transferidas por el Sr. De Santibáñez a un fideicomiso de garantía.

mencionados requisitos, la venta de acciones -como la que tuvo lugar en el caso bajo análisis- se encuentra gravada por el impuesto cedular regulado por el artículo 98 LIG.

² LIBOR (London Interbank Offered Rate) es una tasa de interés determinada por las tasas que los bancos, que participan en el mercado de Londres, se ofrecen entre ellos para depósitos a corto plazo. La Libor se utiliza para determinar el precio de instrumentos financieros como por ejemplo derivados, y futuros.

³ "La renta de títulos, cédulas, bonos, letras de tesorería, debentures, cauciones o créditos en dinero o valores privilegiados o quirografarios, consten o no en escritura pública y toda suma que sea el producto de la colocación del capital, cualquiera que sea su denominación o forma de pago". Actualmente, este hecho imponible se encuentra previsto en el artículo 48 inciso a) de la LIG (t.o. 2019), sin diferencias en su regulación.

Expresó que dichos accesorios constituyen un rubro separado del precio convenido para las ventas de las acciones, que quedarían sujetos al tributo sin importar que la renta de la operación que la origina se encuentre exenta o no gravada.

III.- La sentencia de la CSJN

La Procuración General de la Nación (PGN) en su dictamen -y luego la CSJN en el mismo sentido- analizó en detalle el contrato de opción, el contrato de fideicomiso que garantizaba el cumplimiento de las obligaciones del vendedor, y el acuerdo complementario al contrato de adquisición de acciones del Banco de Crédito Argentino, en el que los vendedores de las acciones que representaban el 71,754% del capital social del Banco de Crédito Argentino S.A. acordaron con el comprador el precio definitivo de adquisición.

La PGN destacó especialmente que, al ejercer la opción de compra, el BBV en el mismo acto pagó el precio resultante (conforme al contrato de ejercicio de opción), y el Sr. De Santibáñez transfirió al BBV la totalidad de las acciones.

Esta secuencia de hechos resultó determinante. A partir de aquellos es que la PGN se alejó de la postura del Fisco, que había considerado que la transferencia de las acciones se produjo con el contrato de opción y transmisión fiduciaria de las acciones en garantía. Por el contrario, la PGN arribó a la conclusión de que la transferencia se produjo después, cuando se ejerció la opción de compra, se pagó el precio y transfirió la propiedad, tal como planteaba el contribuyente y se desprendía de la prueba.

Descartó además la hipótesis fiscal de venta financiada porque la primera transferencia se realizó únicamente de la "*propiedad fiduciaria*" a un tercero, que, por más subordinado a BBV, no podía desconocérsele -según sostuvo- la personalidad jurídica (Fallos: 286:97 y 335:121).

Por ello, compartió lo resuelto por el Tribunal Fiscal y por la Cámara en el sentido de que, al no existir una venta financiada -pues coincidía la fecha de transferencia de las acciones con la de su pago-, los "intereses a la tasa LIBOR a 180 días para operaciones en dólares" son un mecanismo de ajuste del precio definitivo al momento de su cancelación, comprendido en la exención consagrada en el art. 20, inc. w), de la ley 20.628.

Con relación a este planteo, la CSJN, en su sentencia, declaró inadmisible el REX (Recurso Extraordinario) del Fisco porque consideró que su argumentación no constituía una crítica concreta y razonada del fallo de Cámara. Sin perjuicio de ello,

realizó una evaluación del caso sustancialmente coincidente con la de la PGN y las instancias anteriores.

Respecto de la realidad económica como método de interpretación de las normas tributarias, la CSJN entendió que su aplicación no es posible sin el aporte de argumentaciones contundentes que permitan desandar el camino seguido por el contribuyente al instrumentar la operación de compraventa, ni modificar las conclusiones a las que arribó la Cámara sobre cuestiones fácticas que -aunque pudieran resultar opinables- fueron resueltas con apego a las constancias acompañadas a la causa.

En cambio, con relación a la segunda cuestión (intereses cobrados por el pago del precio contingente), tanto el dictamen de la PGN como el fallo de la CSJN -que termina remitiéndose a los fundamentos del dictamen-, consideraron que asistía razón al Fisco nacional.

Concretamente, coincidieron con la AFIP-DGI en que el "interés del 7% nominal anual" pactado con relación al llamado "precio contingente", configuraba un negocio jurídico autónomo alcanzado por el impuesto a las ganancias (art. 45, inciso a), de la ley 20.628 y sus modif.).

Tanto la PGN como la CSJN hicieron notar que el contrato de compraventa de 2.030.902 acciones de Siglo XXI Compañía Argentina de Seguros S.A. -representativas del 87,7778% del capital social- entre un grupo de accionistas y el BBV se celebró el 29 de octubre de 1998. Del total de acciones transferidas, 570.683 de ellas pertenecían al Sr. De Santibáñez.

Así, en este caso la transferencia de las acciones de Siglo XXI Compañía Argentina de Seguros S.A. se produjo con la firma del contrato el 29 de octubre de 1998, momento en el que tuvo lugar la tradición de los títulos representativos, las comunicaciones de esas transferencias y el pago del denominado "precio fijo".

Concluyeron por ello que a partir de este instante quedó perfeccionada la operación, cuyo precio se abonó parcialmente en esa oportunidad, mientras que la cancelación del saldo (el "precio contingente") quedó diferida para su cuantificación y pago en un plazo de dos años.

De aquí que el alto tribunal consideró que respecto de este concepto se verificaba la existencia de una venta financiada o una venta a plazo por mediar un período de tiempo entre la transferencia de la propiedad de las acciones y su pago total,

siendo el interés nominal del 7% anual sobre esa parte del precio final un negocio jurídico autónomo, gravado.

Entonces, con relación a este ajuste el alto tribunal -en línea con el dictamen de la PGN- sentenció que se trataba de una cuestión análoga a la resuelta en los expedientes CSJ 526/2011 (47-S) /CS1 "Soldati, Santiago Tomás (TF 17.1 72-I) c/DGI", sentencia del 15 de octubre de 2013; CAF 40457/2012/CS1 "Eurnekian, Eduardo (TF 18906-I) el DGI" , sentencia del 23 de noviembre de 2017 y lo dictaminado por la PGN en la causa CAF 48222/2014/1/RHI, "Cermesoni, Jorge Raúl e/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", del 14 de abril de 2016, resolviéndose en el mismo sentido.

Como se puede apreciar, la CSJN dividió el examen del caso siguiendo el orden de los ajustes realizados por el Fisco, -que pretendía interpretar diferentes operaciones del contribuyente bajo la misma lógica de la realidad económica-, centrándose en el estudio de las cláusulas de cada contrato para determinar si la forma jurídica empleada en éstos se adecuaba al negocio que realmente las partes realizaron.

Con relación al primer ajuste, reiteramos, el Alto Tribunal sostuvo que el Fisco no brindó razones suficientes que permitieran apartarse de la configuración jurídica del negocio efectuado por el contribuyente, por lo que confirmó la revocación de la determinación de oficio definida en las instancias previas.

Sin embargo, cuando de la literalidad de lo acordado por las partes -y de los hechos probados- se desprendía claramente una financiación del precio de venta con un interés, confirmó el criterio del Fisco que dejó de lado la calificación jurídica dada por el contribuyente a ese negocio -exento del impuesto-, coincidiendo en que se trató de una operación de préstamo de dinero, y el interés pactado, una ganancia gravada.

En otras palabras, cuando el Fisco no logró demostrar una dicotomía entre la *intentio facti* y la *intentio juri*, no aplicó “realidad económica” para apartarse del tratamiento jurídico y fiscal otorgado por De Santibáñez al negocio. En cambio, sí logró acreditar ese extremo, convalidó la aplicación del principio de la realidad económica y le dio la razón al Fisco. Sobre esto volveremos en el apartado siguiente de este trabajo.

Por esto es que al Fisco no cabe predicar la aplicación del principio de la realidad económica en abstracto, sino ciñéndose celosamente a los hechos probados en cada caso.

En este caso, como dijimos, a partir de la aplicación del principio de la realidad económica normado en el art. 2º de la ley 11.683, el Fisco pretendió abreviar los dos

contratos celebrados por “De Santibáñez”, sosteniendo que subyacían en ellos dos negocios jurídicos diferentes (la compraventa de acciones y la financiación de una parte del precio de venta), negando el tratamiento exentivo plasmado en las declaraciones juradas impugnadas con relación a las sumas cobradas por el contribuyente en una fecha posterior a la celebración de los contratos a título de pago del precio de la venta de sus acciones.

Pero, como ya comentamos, la CSJN rechazó parcialmente esa pretensión al sostener que la interpretación de las normas tributarias por la realidad económica **no es posible sin el aporte de argumentaciones contundentes que permitan desestimar el encuadre jurídico otorgado por el contribuyente a sus negocios.**

IV.- El principio de la realidad económica

El principio de la realidad económica faculta al organismo recaudador a desconocer las formas y estructuras legales asignadas por los contribuyentes a sus negocios, y le permite recalificarlos a fin de considerar *“la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o que les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos”* (cfr. art. 2º ley 11.683).

Para la doctrina, especialmente Jarach, el principio de la realidad económica finca en gravar la *intentio facti* más allá de la *intentio juri* definida en el hecho imponible. Es decir, aunque las leyes impositivas definen un hecho imponible por su referencia a su forma o estructura jurídica, en realidad lo que gravarían es a todas las formas jurídicas que importen la misma *intentio facti*⁴.

Ello se traduce en darle preponderancia al contenido económico del negocio jurídico. El impuesto debería alcanzar a similar contenido económico logrado a través de otros negocios jurídicos no mencionados en la ley o llamados de una forma diferente por los contribuyentes en tanto no se condigan con las reglas y principios del derecho privado que es donde aquellos tienen origen.

⁴ Ver al respecto, KRAUSE MURGUIONDO, GUSTAVO A., “La interpretación de la Ley y el Derecho Tributario”, Ed. La Ley, 2000, pág. 149 y sig.; TARSITANO, ALBERTO, “El principio de la realidad económica y el exceso de la potestad calificadora del fisco”, en la obra conjunta dirigida por RUBÉN ASOREY, “Protección Constitucional de los Contribuyentes”, Marcial Pons, 2000, pág. 265 y sig.; y TARSITANO, ALBERTO, “Teoría de la Interpretación Tributaria”, en la obra conjunta dirigida por CÉSAR GARCÍA NOVOA y CATALINA HOYOS GIMÉNEZ, “El Tributo y su aplicación. Perspectivas para el Siglo XXI”, Marcial Pons, 2008, pág. 851 y sig.

Las formas jurídicas del derecho privado no son de libre elección por los particulares a la hora de configurar sus negocios. Cada negocio debe reconocer su encuadre o forma jurídica en los contratos previstos -legalmente o de forma atípica- por el derecho privado. Así: las hay adecuadas a esas formas jurídicas y están también las que no lo son.

La buena intención de Jarach muchas veces se dio de bruces con la finalidad para la que termina siendo utilizado el mecanismo de interpretación por la realidad económica por parte del Fisco, solo porque la forma jurídica permite algunas veces una economía de opción al contribuyente y no porque ésta no resulte adecuada jurídicamente al negocio en cuestión.

A nuestro entender, esta postulación doctrinaria requiere aplicar la tamización de Francisco Martínez, que, como es históricamente conocido, entendía que la ley no podía llevar a concluir que se encuentran gravados no solo los negocios jurídicos previstos en aquélla, sino también todos aquellos otros mediante los cuales se obtengan resultados económicos similares al previsto. Martínez, así, entendía que la ley 11.683 solo contempla la divergencia consciente entre la intención empírica o finalidad económica y las formas o estructuras del negocio jurídico elegido.

La CSJN ha aprovechado muchas oportunidades para aplicar el principio de la realidad económica, con diferentes resultados y opiniones, pero siempre ponderando el negocio y la calificación legal dada por el contribuyente. El caso “*De Santibáñez*” es uno de ellos, pero existe además jurisprudencia histórica a considerar, desde el caso “*Refinerías de Maíz*” de 1963 (El Derecho, t. 44, pág. 656), pasando por “*Parke Davis*” (El Derecho, t. 49, pág. 481), “*Mellor Goodwin*” de 1973, “*Kellog*” (El Derecho, t. 115, pág. 566), “*Autolatina Argentina*” de 1996 (Fallos 319:3208), entre muchos otros hasta la actualidad.

Podemos decir, a modo de colofón, que la doctrina jurisprudencial del máximo tribunal en la materia, señala que la facultad de interpretar las leyes de impuestos por el método de la realidad económica solo puede ser válidamente ejercida por la administración tributaria cuando resulta manifiesta la discordancia entre la sustancia económica del acto o negocio y la forma o estructura que los contribuyentes le han asignado pues, como principio, salvo que se presente esa ostensible discordancia, “*debe darse prioridad a las estructuras jurídicas utilizadas por los particulares*”⁵.

⁵ FALLOS: 340:1513; doctrina reiterada recientemente en Fallos 344:2175

Esta “*manifiesta discordancia*”, en el caso “*De Santibáñez*”, el tribunal no la tuvo por acreditada con respecto al primer contrato y, en cambio, convalidó la pretensión del organismo recaudador vinculada con el segundo de los negocios jurídicos que fue objeto del ajuste.

En definitiva, el principio de la realidad económica no puede conducir a desvirtuar los negocios jurídicos del contribuyente so pretexto de que éstos implican a una menor o nula tributación frente a tal o cual gravamen, si no se prueba de manera categórica que la forma jurídica empleada se aparta de la establecida al respecto por el derecho privado. Lo contrario conllevaría a vulnerar el principio de reserva de ley y la seguridad jurídica.

ARTÍCULO 9

EL CASO “VOLKSWAGEN”: LA PRESCRIPCIÓN DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS LOCALES Y LOS EFECTOS TEMPORALES DEL CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL

Por Rodrigo Lema

PALABRAS CLAVES

Prescripción - Tributos Provinciales - Cláusula de los Códigos - Código Civil - Consumo Jurídico

Análisis del fallo: CS, “Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones – Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contencioso administrativa”, sentencia del 05/XI/2019, Fallos: 342:1903

I.- Introducción

Las controversias sobre la prescripción de las obligaciones tributarias locales son conocidas por todos los que transitamos esta materia, pues se trata del debate más reiterado en las contiendas contencioso-tributarias provinciales y municipales, al punto tal que cuesta encontrar un caso en el cual no se controvierta la prescripción de, al menos, algún período fiscal.

El debate, tradicionalmente, confrontó dos posturas:

(i) La que sostiene que la prescripción es un instituto general del derecho, cuya regulación le corresponde al Congreso Nacional por imperio de lo previsto en el art. 75 inc. 12 de la Constitución Nacional.

(ii) La que argumenta que la regulación de la prescripción de las obligaciones de derecho público local es una potestad no delegada a la Nación y que puede ser ejercida por los gobiernos locales en materia de derecho público.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, a través de su extensa y pacífica jurisprudencia, convalidó sin excepciones la posición que ubica a la prescripción como un instituto general del derecho, reconociendo la supremacía de la legislación dictada por el Congreso Nacional en materia de prescripción incluso en lo relativo a cuestiones

de derecho público local y, en consecuencia, declaró la inconstitucionalidad de las normas locales que legislaban en esa materia sin respetar la legislación nacional¹.

Pese a ello, históricamente, los fiscos locales se han resistido a aceptar esa jurisprudencia y continuaron regulando la prescripción de las obligaciones tributarias en sus códigos y ordenanzas fiscales, lo que provoca que la controversia sobre la prescripción esté presente en casi todas las causas sobre tributación local.

En un primer momento los máximos tribunales provinciales tendieron a respaldar la potestad local para regular la prescripción², pero a partir del precedente “Filcrosa”³ -que en rigor no hizo más que actualizar y mantener la antigua jurisprudencia del mismo tribunal- y sus abundantes ratificaciones posteriores⁴, los mismos tribunales comenzaron a revisar sus precedentes y a ajustarlos a la jurisprudencia de la Corte nacional, sin perjuicio de dejar a salvo las opiniones personales de los jueces⁵.

En ese contexto, si bien las controversias no habían acabado porque las jurisdicciones locales nunca modificaron sus legislaciones⁶, ni mucho menos renunciaron a sus pretensiones por períodos prescriptos de acuerdo a la normativa nacional, se vislumbraba una pronta finalización de los conflictos a través del alineamiento de la jurisprudencia nacional y provincial.

Pero eso no ocurrió, porque la sanción del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación⁷, a raíz de los cambios que introdujo, renovó el debate sobre el tema, y algunos

¹ Nos ocupamos del tema con mayor extensión en LEMA, RODRIGO, “La Prescripción de las obligaciones tributarias provinciales y municipales”, Jurisprudencia Argentina, Volumen: 2011-I, págs. 1406/1418, Lexis N° 0003/015325.

² Por ejemplo: SCBA, Ac. 81520 “Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ incidente de revisión en ‘El Rincón de Torres s/ concurso’”, 5/XI/2003; SCBA, Ac. 58.937 “Municipalidad de Vicente López c/Maitini y Sinai S.A. s/ apremio”, 31/III/1998; TSJBA, “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c/ DGC (Res. N° 1881/DGR/2000) s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR (art. 114 Cód. Fisc.)”, 17/XI/2003; entre otros.

³ FALLOS: 326:3899, CS, “Filcrosa s.a. s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda”, 2003.

⁴ FALLOS: 327:3187; 332:616; 332:2108; 332:2250; M.804.XLVIII, “Municipalidad de la Ciudad de Corrientes c/ Herrmann, Alejandro Enrique s/ apremio”, 11/II/2014; P.154.XLV “Provincia del Chaco c/ Rivero, Rodolfo Aníbal s/ apremio”, 01/XI/11; F. 391.XLVI, “Fisco de la Provincia c/ Ullate, Alicia Inés s/ ejecutivo”, 01/XI/11; “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Bottoni, Julio Heriberto”, G.37.XLVII, 6/XII/2011, entre otros.

⁵ SCBA, C.84.976 “Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ incidente de revisión en ‘Moscoso, José Antonio s/ concurso preventivo’”, 30/V/2007; SCBA A.69.899 “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Hijos de Juan Carlos Pérez S.A. s/ apremio provincial”, 16/8/2007, C.99.094 “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ FADRA SRL” 14/VII/2010; TSJBA, “Bottoni, Julio Heriberto s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en ‘GCBA c/ Bottoni, Julio Heriberto s/ ejecución fiscal’” 4/VII/2012; TSJBA, “Marini Osvaldo Oscar s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: ‘GCBA c/ Osvaldo Marini s/ ejecución fiscal’”, 22/X/2013; entre otros.

⁶ Tal vez con la única y honrosa excepción de la Provincia de Tucumán, que a través de la Ley Provincial 8490 había modificado su Código Fiscal, remitiendo en su art. 54 y en materia de prescripción a lo previsto en el Código Civil o en el Código Penal, por ser la normativa aplicable según se trate de tributos o sanciones.

⁷ Ley 26.994 (B.O. 8/10/2014), con vigencia a partir del 1/08/2015 según ley 27.077 (B.O. 19/12/2014).

tribunales provinciales volvieron sobre sus pasos, aplicando la prescripción en los términos previstos en las normas locales. El primero de ellos fue el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en la causa “Fornaguera Sempé”⁸, pero luego fue seguido por varios pares provinciales que se apoyaron expresa o tácitamente en el citado precedente porteño⁹.

Vale recordar que, según la pacífica jurisprudencia de la Corte nacional, el Código Civil era la norma nacional aplicable para definir el plazo de prescripción, las causales de suspensión e interrupción, y la forma de cómputo del término en materia de tributos locales, y que el Código Civil y Comercial modificó ciertos aspectos de aquella regulación, de allí su relevancia.

El cambio más importante que introdujo el nuevo código se observa en sus artículos 2532 y 2560, en la medida que el primero de ellos refiere que “*las legislaciones locales podrán regular esta última [por la prescripción liberatoria] en cuanto al plazo de tributos*” y el segundo define el plazo genérico de prescripción en cinco años “*excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local*”. Esta suerte de delegación o habilitación a las legislaturas locales para regular el plazo de prescripción de los tributos locales fue lo que renovó la resistencia de algunos tribunales locales a seguir aplicando la doctrina del Máximo Tribunal.

Así, la cantidad y variedad de controversias en torno a la prescripción creció exponencialmente. Por un lado, se siguió discutiendo la cuestión de fondo: si la regulación de la prescripción le corresponde al Congreso Nacional o a las legislaturas locales; por otro lado se empezó a discutir cuáles eran los efectos temporales de las modificaciones introducidas en el Código Civil y Comercial; y también se incorporaron nuevos interrogantes, por ejemplo: ¿es constitucional la delegación que realizó el Código Civil y Comercial? o ¿cuál es el verdadero alcance de la delegación que alude al “plazo”?

⁸ TSJBA, “Fornaguera Sempé, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas contra la aut. Administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, 23/X/2015.

⁹ Por ejemplo, Corte de Justicia de la Provincia de Salta, “Issa, Ricardo Javier c/ Provincia de Salta”, 18/09/2017; el Tribunal Superior de Justicia de Córdoba, “Cargill S.A.C.I.C. c/ Provincia de Córdoba - Plena Jurisdicción”, 12/II/2019; Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Río Negro, “Provincia de Río Negro (Fiscalía de Estado) c/ Morcol S.R.L. s/ ejecución fiscal s/ casación”, 20/II/2019.

En ese contexto, se dictó el fallo en la causa “Volkswagen” que aquí comentamos¹⁰, en el cual la Corte Suprema de Justicia de la Nación resolvió uno de los puntos más controvertidos a la fecha del fallo: aquel vinculado con la aplicación temporal del Código Civil y Comercial de la Nación y de los cambios que introdujo este al autorizar a las legislaturas locales a regular el plazo de la prescripción en materia de tributos.

Anticipamos que el Máximo Tribunal resolvió esa controversia ratificando su pacífica jurisprudencia en la materia (“Filcrosa” y sus citas, entre muchos) y reconociendo la aplicación del Código Civil (ley 340) ante situaciones jurídicas cumplidas en su totalidad durante su vigencia, es decir, descartó que el nuevo Código Civil y Comercial proyecte alguna influencia respecto de esas situaciones.

II.- El Dictamen de la Procuradora Fiscal

El fallo de la Corte estuvo precedido del dictamen de la Procuradora Fiscal, quien con su claridad habitual definió que “el punto en litigio se circunscribe a determinar, una vez más, si una legislatura local –en este caso, la de Misiones puede establecer para sus obligaciones – entre ellas, las tributarias- un régimen de prescripción liberatoria diverso del fijado por el Congreso de la Nación” y consideró que “la cuestión...fue zanjada por este Tribunal en numerosos precedentes” en sentido negativo, y dictaminó en consecuencia, citando una importante cantidad de los referidos precedentes.

Pero para decidir de esa manera, previamente señaló que “la controversia se presenta entre las normas locales del Código Fiscal de Misiones y el Código Civil, ley 340, y sus modificaciones” y aclaró “si bien hoy se encuentra derogado (el citado Código Civil) y reemplazado por el Código Civil y Comercial de la Nación (ley 26.994), era el vigente durante los períodos fiscales de cuya prescripción aquí se discute (arg. Fallos: 338:1455, considerando 5º).

III.- El fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

El fallo del Máximo Tribunal está compuesto por el voto conjunto de una mayoría integrada por los Jueces Highton de Nolasco, Maqueda y Lorenzetti, y por la disidencia del Juez Rosatti.

Nos referiremos, en primer lugar, a la decisión de la mayoría.

¹⁰ También lo hicimos, en términos muy similares, en Errepar, Doctrina Tributaria, N° 477, diciembre 2019, pág. 1315/1321, cita digital EOLJU189163A.

La Corte señaló, en primer lugar, que “comparte los fundamentos y conclusiones expuestos en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, a los que corresponde remitir en razón de la brevedad” (considerando 1º).

No obstante ello, el Tribunal agregó tres consideraciones propias en los puntos siguientes (considerandos 2º a 5º). En las dos primeras consideraciones, en rigor, el Máximo Tribunal reiteró o enfatizó su doctrina pacífica en la materia, que emana de los precedentes referidos en el dictamen de la Procuradora Fiscal.

Así, en el considerando 2º la Corte dijo que: “cabe agregar que en la extensa lista de fallos que se mencionan en el apartado IV de aquel dictamen, el Tribunal ha desarrollado las razones por las que invariablemente sostuvo que la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho, lo que ha justificado que, en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional por el art. 75, inciso 12, de la Constitución Nacional, aquél estableciera un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esa vía y que, en consecuencia, las legislaturas locales no se hallaran habilitadas para dictar leyes incompatibles con las previsiones que al respecto contenían los códigos de fondo. Sobre tales bases, el Tribunal consideró que la prescripción de las obligaciones tributarias locales tanto en lo relativo a sus plazos, como al momento de su inicio, y a sus causales de interrupción o suspensión, se rigen por lo estatuido por el Congreso de la Nación de manera uniforme para toda la República” (subrayado añadido).

Y en el considerando 3º, como ya había hecho en casos semejantes, la Corte reconoció la arbitrariedad de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Misiones en cuanto se apartó injustificadamente de la doctrina señalada en el considerando anterior, diciendo que “el Tribunal a quo al resolver la cuestión constitucional que le fue planteada ignoró por completo lo establecido en aquellos fallos y, si bien la Corte Suprema solo decide en los casos concretos que le son sometidos, y sus sentencias no resultan obligatorias para otros análogos, cabe señalar que carecen de fundamentos las resoluciones de los tribunales inferiores -inclusive las de los Superiores Tribunales locales- que se apartan de lo decidido por aquella sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición adoptada por el Tribunal, especialmente, en supuestos en los que dicha posición ha sido expresamente invocada por el apelante desde el inicio de las actuaciones (doctrina de Fallos: 307:1094; 311:1644; 312:2007; 316:221; 320:1660; 325:1227; 327:3087; 329:2614 y 4931; 330:704; 332:616 y 1503; CSJ 549/2009 (45-D)/CS1 “Danduono, Claudio c/ Subterráneos de

Buenos Aires S.E. s/ daños y perjuicios", sentencia del 23 de junio de 2011, entre muchos otros). En efecto, la autoridad institucional de los precedentes de la Corte Suprema, fundada en la condición del Tribunal de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia, da lugar a que en oportunidad de fallar casos sustancialmente análogos sus conclusiones deban ser debidamente consideradas y consecuentemente seguidas tanto por aquella como por los tribunales inferiores (doctrina de Fallos: 337:47). La deficiencia que se observa en la sentencia apelada se agudiza por el hecho de que -como lo expresó uno de los integrantes del Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Misiones-, esta Corte en una ocasión anterior, en otra causa, ya había dejado sin 26.994) efecto lo resuelto por aquel tribunal superior, por considerar que lo allí decidido no se ajustaba a la doctrina establecida en el caso "Filcrosa" Fallos: 326:3899 (cf. "Barreyro, Bernarda Ramona" Fallos: 327:2631, considerandos 30 y 40; fs. 275 y siguientes, de los autos principales)" (el subrayado no obra en el original).

La nota novedosa del fallo la encontramos en los considerandos siguientes, pues en el considerando 4° el Máximo Tribunal advirtió que el 1° de agosto de 2015 entró en vigencia el Código Civil y Comercial de la Nación y que ese ordenamiento "estableció normas relativas a la aplicación intertemporal de las leyes (arts. 7° y 2537)" y "produjo reformas significativas en cuanto a la prescripción contemplada en su Libro Sexto, que consistieron en reducir ciertos plazos y facultar a las legislaturas locales a regular el plazo de la prescripción liberatoria en materia de tributos (cf., en especial, arts. 2532; 2560; 2562, inc. c, del nuevo ordenamiento y arts. 3°; 4023 y 4027, inciso 3° y 4051 del Código Civil en su anterior redacción)", y en considerando 5° descartó la aplicación del mencionado Código Civil y Comercial al caso bajo análisis porque las obligaciones comprometidas correspondían a situaciones jurídicas cumplidas en su totalidad durante la vigencia de la legislación anterior.

El Tribunal tuvo en cuenta que lo que estaba en debate era una supuesta deuda correspondiente a "los períodos fiscales comprendidos entre los años 1987 y 1997", que "fue constituida y se tornó exigible bajo la vigencia de la ley anterior" y "que su determinación de oficio ha sido realizada varios años antes del dictado del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación – resolución 2506/02 de la Dirección General de Rentas de Misiones del 18 de diciembre de 2002", así como también que la decisión final adoptada en sede administrativa fue del 4 de mayo de 2005. En base a ello, fue que concluyó que "el plazo de prescripción para reclamar el ingreso de aquel tributo se ha iniciado y ha corrido durante la vigencia del antiguo régimen" y, por lo tanto, que "la noción de consumo jurídico (cf. Doctrina de Fallos: 232:490; 306:1799; 314:481; 321:1757;

“Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires” Fallos: 338:1455, considerando 5º), conduce a concluir que el caso debe ser regido por la antigua ley y por la interpretación que de ella ha realizado este tribunal”.

La disidencia del fallo corresponde al Juez Rosatti, quien se aparta de la doctrina histórica del Máximo Tribunal y sostiene que la regulación de la prescripción es una materia no delegada al Gobierno Nacional y que puede ser ejercida por los gobiernos locales, los que según su voto “cuentan con competencia para regular la prescripción de la acción tributaria en toda su extensión; esto es, en cuanto refiere a los poderes del Fisco para reclamar sus tributos (el plazo, la forma de cómputo y las causales de suspensión y/o interrupción) y en lo atinente a la acción de repetición” (considerando 10 de su voto).

Para llegar a esta conclusión, el Juez Rosatti recuerda la autonomía del derecho tributario respecto del derecho privado (considerando 6º), que el ámbito de competencias provinciales privativas no debe ser restringido por los códigos de fondo (considerando 7º), que si ello sucediera la inconstitucionalidad pesaría sobre el código (considerando 8º), y que no cabe proyectar la potestad del art. 75 inc. 12 de la Constitución Nacional a favor del Congreso Nacional para dictar los códigos de fondo sobre las instituciones regidas por el derecho público local (considerando 9º).

Además de estas consideraciones sobre la cuestión de fondo, el voto del Juez Rosatti nos deja tres consideraciones adicionales:

- Advierte que su posición “(no) importa habilitar a las jurisdicciones locales a fijar plazos excesivamente extensos, disponer causales de suspensión o interrupción improcedentes, o habilitar modos de computar los plazos que tienda a perjudicar al contribuyente. Los poderes fiscales provinciales y municipales –tal como ocurre con el nacional– se encuentran sujetos a los principios constitucionales de la tributación (Fallos: 314:1293; 332:1571; entre otros) y, en particular con referencia al caso, al principio de razonabilidad” (considerando 11).

- Coincide con la mayoría respecto de la no aplicabilidad del Código Civil y Comercial, pues dice que “el plazo de prescripción para reclamar el tributo se ha iniciado y computado durante el régimen entonces vigente... (por lo cual) no corresponde evaluar la aplicación al caso del Código Civil y Comercial de la Nación, cuya vigencia comenzó en el mes de agosto de 2015” (considerando 12).

- Evalúa que una adecuada interpretación de los arts. 2532 y 2560 del Código Civil y Comercial “permite atribuirle(s), antes que el carácter de una delegación a las

legislaturas provinciales, el de un reconocimiento de que la prescripción de las acciones del Fisco (con todos los elementos que la componen, esto es, el plazo, el modo de cómputo y las causales de interrupción y/o suspensión) integra la potestad tributaria local” (considerando 12).

IV.- Comentario

La lectura del fallo nos permite advertir, en primer lugar, que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ratificó su tradicional doctrina, que reconoce que la prescripción es un instituto general del derecho regulado por el Congreso Nacional en los códigos de fondo (art. 75 inc. 12 Constitución Nacional), incluso respecto de obligaciones que involucran al derecho público local.

En segundo lugar, y como cuestión novedosa, el fallo resuelve que cuando *el plazo de prescripción para reclamar el tributo se inició y corrió durante la vigencia del Código Civil*, la prescripción se encuentra regulada por aquel, siendo inaplicable tanto las normas locales, como el Código Civil y Comercial.

Se trata de un fallo que reconoció la prescripción de obligaciones que ya estaban prescriptas a la entrada en vigencia del Código Civil y Comercial. En tales condiciones fue que la Corte señaló que se verifica la noción de “*consumo jurídico*”, lo que le conferiría al deudor un derecho adquirido por prescripción, que se incorporó a su patrimonio, al amparo de la legislación anterior y por lo tanto no puede ser alterado por ley posterior.

Ahora bien, ello no implica que solamente esos casos sean los que continúan alcanzados por el Código Civil, ya que también están sometidos a su regulación las obligaciones cuyo plazo de prescripción estaba corriendo a la fecha de entrada en vigencia del nuevo Código Civil y Comercial, conforme lo determina su art. 7, y más específicamente su art. 2537¹¹, primer párrafo, circunstancia que el Máximo Tribunal ya reconoció en las causas “*Provincia de Santa Fe c/ Estado Nacional*”¹².

De esta manera, se observa una sutil diferenciación en las razones por las cuales el Máximo Tribunal reconoció la aplicación del Código Civil en materia de prescripción a partir de la sanción y entrada en vigencia de la ley 26.994:

¹¹ Artículo 2537. Modificación de los plazos por ley posterior. “*Los plazos de prescripción en curso al momento de entrada en vigencia de una nueva ley se rigen por la ley anterior. Sin embargo, si por esa ley se requiere mayor tiempo que el que fijan las nuevas, quedan cumplidos una vez que transcurra el tiempo designado por las nuevas leyes, contado desde el día de su vigencia, excepto que el plazo fijado por la ley antigua finalice antes que el nuevo plazo contado a partir de la vigencia de la nueva ley, en cuyo caso se mantiene el de la ley anterior*”.

¹² FALLOS: 338:1389, CS, “*Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional*”, 2015, considerando 32 y FALLOS: 338:1356, CS, misma carátula, considerando 35.

i) Si el plazo de prescripción transcurrió íntegramente antes de la entrada en vigencia del Código Civil y Comercial: el Código Civil se aplica en virtud de la noción de consumo jurídico;

ii) En cambio, si el término de prescripción estaba corriendo a la fecha de entrada en vigencia del Código Civil y Comercial se aplica el Código Civil como consecuencia de lo previsto en el primer párrafo del art. 2537 del nuevo Código.

Por lo tanto, podemos concluir que el Máximo Tribunal ya se ha pronunciado sobre los alcances temporales del Código Civil y Comercial en materia de tributos locales, negando su aplicación tanto para plazos cumplidos con anterioridad a su entrada en vigencia (en “Volkswagen”, cit.) o para plazos corriendo a la fecha de su entrada en vigencia (en “Provincia de Santa Fe”, cit.).

ARTÍCULO 10

COMPETENCIA ORIGINARIA DE LA CSJN: CAUTELARES EN MATERIA TRIBUTARIA Y ESTRATEGIAS PROCESALES

Por Santiago A. Núñez

PALABRAS CLAVES

Competencia Originaria - Tasa Municipal - Ecotasa - Medidas Cautelares - Coparticipación Federal - Impuestos Análogos

Análisis del fallo: CS, “Estado Nacional c/ Río Negro, Provincia de y otra s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, sentencia del 16/IV/2019, Fallos: 342:645.

I.- Introducción

La competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sido materia de frondosos estudios en los cuales se han abordado de manera acabada todos los aspectos que pudieren surgir. En el fallo que se ha propuesto analizar la Corte parece dar una nueva arista a ser analizada y que pretendemos abordar en el presente trabajo. Si bien este resulta el tema central, no dejaremos de evaluar el rechazo a la cautelar interpuesta por el Estado Nacional en la demanda.

II.- El antecedente

En los autos “Estado Nacional c/ Río Negro, Provincia de y otra s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”¹ que tramitan por ante la Corte Suprema, el Estado Nacional interpuso en el año 2017 una acción declarativa de certeza contra una tasa retributiva implementada por el municipio de la Ciudad de Bariloche llamada “ecotasa”.

La mentada tasa que se incorporó en la ordenanza fiscal municipal, y se aplica de manera ininterrumpida desde el año 2016, establece que los turistas² que arriben a la ciudad y pernocten deben pagar esta tasa por los servicios turísticos y de

¹ FALLOS: 342:645.

² La Ordenanza Fiscal de la Ciudad de Bariloche (Ord. 3198/2020) entiende por turista “...las personas mayores de catorce (14) años que en carácter de turistas arriben a la ciudad y se alojen en establecimientos turísticos de cualquier tipo o categoría...” (Art. 366).

infraestructura que presta el municipio local³. Entiende la norma por servicios turísticos los de informes, baños públicos, accesos a lagos y ríos entre otros.

Si bien el contribuyente de la norma es el turista, se establece como agentes de percepción de la misma a los establecimientos turísticos que presten servicios de alojamiento.

Más allá de quien sea la persona que soporta el tributo, en este caso el turista, de más está decir que la aplicación de la tasa encarece el servicio no solo como consecuencia del pago de la misma, sino también por poner en cabeza de los operadores turísticos una carga extra como agentes de percepción. Esto claramente generó un amplio rechazo del sector.

El estado nacional impugnó la tasa en cuestión por entender que se trata de un impuesto encubierto atento no cumplir con un elemento central de la especie tributaria *tasa*, este es la efectiva e individualizada prestación de un servicio al contribuyente⁴.

A criterio del estado nacional, en virtud de encontrarnos frente a un impuesto y no una tasa se vulneraría el régimen federal de coparticipación (ley 23.548) dado que si no se está abonando un servicio municipal individualizable en cabeza del turista se está gravando el consumo hotelero el cual ya se encuentra alcanzado por el impuesto nacional al valor agregado y por tanto se incumpliría la primer obligación en cabeza de las provincias, y por su voluntad también los municipios, de no aplicar impuestos análogos a los coparticipables⁵. Esta inobservancia de acuerdos por parte del estado provincial y municipal, por otra parte, afectaría de manera grave el federalismo de concertación y la supremacía legal de los productos que surgen del mismo.

Resulta por demás interesante observar la estrategia procesal del estado nacional, puesto que, al interponer la demanda, si bien el legitimado pasivo de la acción es el municipio de Bariloche, se optó por demandar también a la provincia de Río Negro ello en una suerte de garante de cumplimiento de las obligaciones asumidas al adherir al régimen de coparticipación federal.

³ La mencionada norma indica en su Art. 363 el hecho imponible de la Ecotasa “Es la contraprestación que la Municipalidad exige a los turistas que pernoctan en esta ciudad, cualquiera sea el tipo y categoría del establecimiento de alojamiento turístico, por los servicios turísticos y de infraestructura turística, directos e indirectos, y aquellos potenciales que la Municipalidad presta en concepto de conservación patrimonial, mejoramiento y protección de los sitios y paseos turísticos, comprensivos de ingresos y portales a la ciudad, sendas, accesos a lagos y sus playas, ríos y montañas, puntos panorámicos, miradores, servicios de información y atención turística, baños públicos, y todo otro servicio turístico, garantizando un turismo sustentable desde el punto de vista social, ambiental y económico”.

⁴ Conforme la inveterada jurisprudencia de la Corte Suprema de FALLOS: 234:663; 236:22; 251:222; 259:413; 312:1575; 325:1370; 329:792; 331:1942; 332:1503; 344:2728, entre otros.

⁵ Artículo 9, inciso b) de la Ley 23.548.

III.- El Dictamen de la Procuradora y el fallo de la CSJN en materia de competencia

Tanto el fallo de la Corte como el dictamen de la procuración han sido lacónicos. En el caso del fallo de la Corte, por mayoría, remite al dictamen en una fórmula que resulta habitual frente a la concordancia de criterios.

Al observar el dictamen de la procuradora, esta indica de manera somera que la causa corresponde a la competencia originaria de la corte *ratione personae* dado que, como es sabido, cuando las partes en conflicto son el estado nacional y un estado provincial esta es la única forma de conciliar ambas prerrogativas jurisdiccionales. Es por ello que el constituyente recepto esta concepción en el Artículo 117 de la Constitución Nacional.

Sin perjuicio de ello, y atento que nos encontramos ante la impugnación de una tasa municipal, aclara que, al haber sido demandado junto con el estado municipal el estado provincial, se daría el supuesto de un litisconsorcio pasivo necesario dado que ambas codemandadas son responsables de la violación al régimen de coparticipación ya que, en definitiva, ha sido la provincia quien adhirió por sí y por los municipios dentro de su territorio al mismo.

IV.- Competencia originaria de la CSJN “*ratione personae*” y el litisconsorcio pasivo necesario

La competencia de nuestra Corte Suprema se encuentra establecida esencialmente por los citados artículos 116 y 117 de la Constitución Nacional. De dichos artículos surge que la Corte tiene previstas dos instancias, una apelada como órgano de revisión última de causas que llegan de un tribunal inferior donde han sido juzgadas, la cual puede ser ordinaria o extraordinaria. La otra instancia es la originaria y exclusiva, por la cual interviene como tribunal de única instancia.

La competencia de la Corte puede ser distribuida de diversos modos, en razón del sujeto, cuando se tiene en cuenta la calidad especial de la persona que concurre al órgano jurisdiccional; y en razón de la materia⁶ cuando la competencia le es asignada en virtud de la naturaleza del pleito sobre el cual deberá entender.

⁶ Cabe destacar que GERMÁN BIDART CAMPOS ha entendido que la competencia originaria y exclusiva de la Corte jamás puede depender de la materia, sino únicamente de las personas intervenientes. Que resulta inconstitucional mezclar la materia con las personas a fin de lograr una ampliación o disminución de la competencia; postura, de más está decir, que no compartimos. (BIDART CAMPOS, GERMÁN, “Manual de la Constitución reformada”, Tº III, Ed. Ediar, 1º reimpresión, Buenos Aires, 1999, Pág. 506)

De los artículos 116 y 117 de la Constitución Nacional y el artículo 24 inciso 1 del decreto ley 1285/58 surge que la competencia originaria ocurre en causas en que se susciten entre dos o más provincias, causas civiles entre una provincia y vecinos de otra, de una provincia con un ciudadano extranjero y una provincia con un estado extranjero. En estos casos, sin importar la calidad de la materia de fondo en cuestión, la competencia es originaria y exclusiva de nuestro tribunal.

Si bien estos casos surgen de la legislación, y por tanto no han sido discutidos en doctrina, la jurisprudencia de nuestro máximo tribunal se ha encargado de agregar dos supuestos más a la lista de cuatro que enunciamos en el párrafo anterior. La Corte estableció que también le corresponde entender por su competencia originaria en las causas entre una provincia y el Estado Federal; y en aquellas entre una provincia y sus propios vecinos o de otra, cuando la materia en pleito sea exclusivamente federal.

En este punto resulta prudente recordar que los Dres. Bidart Campos y Spisso⁷, siguiendo la doctrina del primero, consideran que estos dos casos son una extensión indebida de la competencia originaria de la Corte, ello en virtud de lo prescripto por el artículo 117 de la Constitución Nacional en cuanto el Congreso no posee facultades para ampliar o restringir dicha competencia. Lo cierto es que tanto la Corte como la doctrina mayoritaria⁸ han aceptado estos dos últimos supuestos como válidos.

Es necesario por otra parte analizar someramente el elemento incorporado por la Procuradora, este es el litisconsorcio pasivo necesario⁹ regulado por el Artículo 98 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Podemos decir que existe litisconsorcio necesario pasivo cuando, ya sea por disposición legal o por la naturaleza de la relación jurídica controvertida, el objeto del proceso sólo es posible de ser ejercido contra todos los legitimados pasivos. Resulta importante destacar que la pluralidad de sujetos pasivos no se corresponde con una

⁷ BIDART CAMPOS GERMÁN, “Manual de la Constitución reformada”, Buenos Aires, Ediar, 1^a reimpresión, 1999, Tº III , Pág. 506; SPISSO RODOLFO R., “Tutela judicial efectiva en materia tributaria, protección del contribuyente ante el estado de sitio fiscal”, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1996

⁸ PALACIO LINO ENRIQUE, “Manual de derecho procesal civil”, Ed. Abeledo Perrot, 14^º ed., Buenos Aires, 1998 Págs. 217; ALSINA HUGO, “Tratado teórico práctico de derecho procesal civil y comercial”, Ediar S.A. Editores, 2^º ed., Buenos Aires, 1963, Tº II Pág. 75; PALACIO DE CAEIRO, SILVIA B. “Competencia Federal Civil-Penal”, Buenos Aires, La Ley, 1999, Pág. 117; DE VEDIA AGUSTÍN, “Derechos Constitucional y administrativo”, Ediciones Macchi, 6^º ed. Buenos Aires, 1984, Pág. 409; BIANCHI ALBERTO , “Competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación”, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1989, Pág. 239.

⁹ A los fines de ampliar los conceptos del litisconsorcio necesario, que exceden el interés del presente trabajo recomendamos la lectura de ARAZI ROLAND, “Derecho Procesal Civil y Comercial”. - Tomo I. 3^a Edición ampliada y actualizada, Ed. Rubinzel Culzoni, Buenos Aires, 2012, Pag. 146; y ARAZI ROLAND y ROJAS JORGE, “Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Comentado, anotado y concordado con los códigos provinciales”, 2^º edición, Tomo I, Ed. Rubinzel Culzoni, Buenos Aires, 2007, Pag. 419.

pluralidad de causas. La relación sustancial controvertida es sólo una, en el caso el pretendido cobro de una tasa por parte de un municipio, aunque integrada por varios sujetos por lo que el fallo para ser eficaz debe recaer en relación a todos. De tal modo, se impone que sean llamados todos los sujetos comprendidos sobre esa única relación, a fin de que la decisión forme estado en orden a todas las posiciones subjetivas.

Lo que en definitiva se encuentra en riesgo, de no demandar a la totalidad de legitimados pasivos, es la eficacia de la sentencia la cual se vería afectada. En definitiva el instituto tiene su fundamento último en la exigencia de preservar el derecho de defensa en juicio de todos aquellos legitimados a quienes debe afectar, inevitablemente, la sentencia a ser dictada en la causa.

Desde ya debemos decir que en el presente caso no observamos estos elementos que hacen al litisconsorcio pasivo necesario. En caso de dictar una sentencia contraria el municipio barilochense, solo se afectarán las rentas de éste dado que deberá abstenerse de percibir la tasa en cuestión bajo pena de ver afectada la remisión de los fondos que por coparticipación federal le correspondieren.

En este punto resulta interesante recordar a la Dra. Silvia B. Palacio de Caeiro¹⁰ quien nos enseña que no resulta suficiente la atribución de carácter de sujeto pasivo a la contra parte, lo que resulta necesario es que la legitimación pasiva que se impute a una provincia se corresponda efectivamente con la realidad jurídica. Es por ello que, dice la autora, en el caso de una demanda instaurada contra una provincia, pero en la cual la realidad nos indica que la incumbencia es de una entidad autárquica, con individualidad jurídica y funcional, no corresponde que se la identifique con la provincia demandada. Si la provincia no integra la relación jurídica sustancial en base a la cual se demanda, es inadmisible el fuero originario de la Corte.

No se deben olvidar los fundamentos del fallo “IBM c/ Provincia de Misiones”, sentencia del 20 de febrero del 2007¹¹ en el cual, si bien el Procurador Fiscal dictaminó que correspondía la competencia originaria de la Corte por tratarse de un pleito de naturaleza federal y ser parte una provincia, la Corte consideró que ello no era así.

Inició su fundamentación indicando que, para que una provincia sea considerada parte a los fines de determinar su competencia en los términos del Artículo 117 de la Constitución Nacional, es necesario que participe no sólo en forma nominal,

¹⁰ PALACIO DE CAEIRO, SILVIA, “Competencia Federal Civil-Penal”, La Ley, Buenos Aires, 1999, Pág. 124.

¹¹ FALLOS: 330:173.

esto es como actora, demandada o tercera interesada, sino también que lo haga con un alcance sustancial, de tal manera que la sentencia a dictarse le resulte obligatoria.

No observamos como el mero hecho de haber sido parte en el proceso de adhesión a la ley de coparticipación federal como consecuencia de ser las provincias quienes cedían competencias tributarias en favor de la nación lleva a decir que tiene una suerte de responsabilidad de garante por los incumplimientos de los municipios dentro de su territorio.

Y este análisis es el que en definitiva se ha efectuado en su voto de disidencia. Justamente indica el Dr. Rosenkrantz que no es suficiente para ser considerada parte la mera voluntad de las partes manifestadas de manera formal. Lo que resulta esencial es que la sentencia a dictarse le resulte obligatoria.

Es justamente en este sentido que no se observa en el caso de qué forma podría el estado provincial derogar la norma cuando ésta ha sido dictada por un órgano perteneciente a un estado diferente al provincial. El voto en disidencia aclara e indica como un defecto en el planteo que no se ha indicado “...cuál sería la conducta u omisión que debería llevar a cabo la provincia en caso de hacerse lugar a la pretensión para cumplir con la sentencia...”.

Tal y como se observa de la ley de coparticipación federal de impuesto podríamos decir que la provincia debe velar por el cumplimiento de la norma por parte de sus municipios, y eso está fuera de discusión, tal y como abordaremos más adelante la pregunta es cómo lo debiera hacer.

En este punto desde ya adelantamos nuestra postura en tanto resulta al menos llamativa esta ampliación forzada de la competencia originaria de la Corte, sin perjuicio resulta necesario abocarnos a otros fundamentos que nos llevan a pensar que la presente acción podría haber sido canalizada por otra vía más inmediata que la pretendida.

V.- De las obligaciones, las sanciones y procedimientos de la ley de coparticipación federal de impuestos

Como indicáramos, el régimen de coparticipación federal de impuestos establece en sus Artículos 8 y 9 las obligaciones de las partes. Destacamos, y es materia de la causa bajo análisis, la obligación de no fijar impuestos análogos a los nacionales coparticipados.

De tal importancia es esta manda que el Artículo 9 inc. b) analiza los principales impuestos provinciales con el fin de evitar interpretaciones erróneas en este aspecto.

Para el caso de incumplimiento de esta manda, establece la ley que en el caso que la Comisión Federal de Impuestos juzgue que un tributo local es contrario al régimen de coparticipación, y no se cumpla la intimación de adecuar el tributo a la norma, se suspende la transferencia de los fondos producidos por el impuesto coparticipable análogo al impugnado hasta tanto se adecue. Esta suspensión en la participación, aplicada como sanción, es la misma que las provincias imponen a sus municipios en caso que trasgredan la ley de coparticipación o las decisiones de la Comisión Federal de Impuestos.

Ahora bien, la sanción en cuestión podría ser aplicada sin más, lo cual a todas luces resulta arbitrario y carente de razonabilidad. Es por ello que el régimen de coparticipación federal de impuestos ha creado un órgano con competencias jurisdiccionales donde las partes o terceros afectados puedan efectuar sus presentaciones.

Las funciones jurisdiccionales de la Comisión Federal de Impuestos surgen del artículo 11 inciso d) de la ley de coparticipación federal de impuestos, de donde nacen sus facultades para decidir si los gravámenes nacionales o locales son contrarios al régimen o no, y en el primer caso, en qué medida vulneran la coparticipación. Según lo establece el artículo 6 inciso 4 de la resolución N° 153, del 14 de septiembre de 1998, la cual fijó el reglamento interno de la comisión, dicha función es ejercida por el Comité Ejecutivo.

La jurisdicción afectada por una resolución, en caso que así ocurriere, deberá comunicar al organismo federal dentro de los 90 días posteriores a la resolución del Comité Ejecutivo no recurrida o dentro de los 60 días contados a partir de la decisión en la revisión, las medidas que haya tomado para cumplimentar con dicha resolución. La sanción por incumplimiento es la suspensión en la transferencia a la incumplidora de fondos provenientes del impuesto nacional análogo al local impugnado hasta que se cumpla con la resolución dictada. A dichos fines se notificará al Banco Nación para que instrumente los medios necesarios con miras a cumplimentar dicha abstención en la remisión de fondos.

Claramente, Nación y las provincias son las únicas con categoría de partes por ser partes contratantes. Las municipalidades y organismos nacionales o provinciales cuyos gravámenes se impugnen son notificadas para participar como coadyuvantes, sin perjuicio de carecer de categoría de parte en virtud de la exclusividad de Nación y las provincias. Esto es, los gravámenes locales, en caso de ser considerados violatorios del régimen de coparticipación cuentan con una vía específica para canalizar el análisis del incumplimiento pudiendo obtener de manera rápida una respuesta dado que como hemos visto los plazos procesales administrativos resultan mucho más acotados de los que cuenta la Corte.

VI.- Cautelares en materia tributaria

El segundo punto que aborda el fallo de la mayoría esta referenciado a la cautelar solicitada por el estado nacional en virtud de la cual se requiere se ordene a la provincia y al municipio de Bariloche que suspendan la aplicación de la ecotasa.

Si bien la Corte reconoce el dictado de cautelares, indica que atento a encontrarnos en materia tributaria, el análisis debe ser efectuado de manera estricta frente a la presunción de legitimidad de los actos emanados de los poderes públicos y el interés fiscal comprometido en caso de dar una solución favorable al pedido.

En el caso el objeto de la cautelar resulta idéntico al objeto de fondo de la causa, ello sumado al hecho que, a criterio de la Corte, no se observa que el no otorgamiento de la cautelar pueda tornar en ineficaz o imposible el cumplimiento de la sentencia a recaer en autos.

La interposición de la acción meramente declarativa no suspende la ejecutoriedad del acto administrativo, por lo que el fisco puede obtener la ejecución de la obligación en materia tributaria.

En materia fiscal es extensa la doctrina,¹² la cual compartimos, que reconoce la facultad del fisco de intentar el cobro compulsivo de sus créditos por tributos mientras se debate la cuestión que origina la acción meramente declarativa. Es también extensa y

¹² NAVARRINE, SUSANA CAMILA, “Acción declarativa. Prevención del daño tributario. Inexistencia del solve et repete”, Derecho Fiscal, Tº XL, Pág. 199; SPISSO, RODOLFO R., “Derecho Constitucional Tributario”, 3º ed., Ed. Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007, Págs. 570 y 576; MORDEGLIA, ROBERTO M., “Principios tributarios y garantías de los contribuyentes”, en AAVV “Protección constitucional de los contribuyentes”, director ASOREY, RUBEN O., Educa/Marcial Pons, Madrid 2000, Pág. 188; ROSSO ALBA, CRISTIAN E., “Acción Meramente Declarativa en el derecho tributario: Estado de incertezza y perplejidad”, La Ley, publicado el 10 de marzo de 2003, pág. 3; entre otros

constante la doctrina¹³ de nuestra Corte Suprema en este sentido, reconociendo que la interposición de una acción declarativa en nada impide el cobro compulsivo de los créditos fiscales por parte de los organismos recaudadores estatales.

Si bien se han encontrado diferentes razones para negar cautelares en materia tributaria, lo cierto es que en varios fallos se ha otorgado la cautelar mientras que en otros esta circunstancia ha sido negada¹⁴. Claro que cualquiera sea el caso se deberá acreditar en el caso los tres elementos esenciales que justifican una cautelar: derecho verosímil; peligro en la demora; y que no se pueda obtener la cautela por otra medida precautoria.

En cuestiones fiscales recurridas en el marco de una acción meramente declarativa es de suma importancia demostrar de qué manera el mantenimiento o alteración de una situación de hecho o de derecho puede influir en la sentencia o tornarla ineficaz para dar por cumplimentado el requisito del peligro en la demora, ello en virtud que la acción meramente declarativa se agota en la declaración de un derecho que de otra forma podría resultar incompatible con este segundo requisito.

Tal y como indica la Corte en su fallo no ha logrado demostrar el estado nacional esta circunstancia de manera de lograr la protección cautelar.

VII.- Conclusiones

Está claro que en la presente causa estamos en presencia de una estrategia procesal de parte del estado nacional que ha resultado eficaz. Incorporar a la provincia de Río Negro como garante frente al incumplimiento del Municipio de Bariloche garantizó que la corte por mayoría efectuara una interpretación amplia del litisconsorcio necesario pasivo y de esa forma habilitara la competencia originaria de la

¹³ Entre otros fallos podemos mencionar: “Leonardo A. Newland c/ Provincia de Santiago del Estero”, FALLOS: 310:606, sentencia del 19 de marzo de 1987; “Centrales Patagónicas c/ Provincia de Chubut”, sentencia del 5 de abril de 2005, obtenido de www.lexisnexis.com.ar; “Supermercados Norte S.A. y otros c/ Entre Ríos, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, sentencia del 2 de noviembre de 2004.

¹⁴ Entre los fallos a favor se pueden enunciar: “Antonio González S.A. c/ Provincia de Mendoza”, Fallos 316:2855; “Cadopi, Carlos H. c/ Provincia de Buenos Aires”, FALLOS: 317:581; “Líneas de transmisión de litoral SA /LITSA c/ Provincia de Corrientes s/ Acción declarativa”, FALLOS: 318:2374; “Kraft Food”, FALLOS: 325:388; “El Práctico c/ Córdoba, provincia de”, sentencia del 18 de diciembre de 2003, obtenido en www.lexisnexis.com.ar; “Supermercado Norte SA y otros c/ Entre Ríos, provincia de s/ Acción declarativa de inconstitucionalidad”, sentencia del 2 de noviembre de 2004. Entre los fallos en contra podemos mencionar: “Hidronor SA c/ Provincia de Neuquén” emitido el 17 de diciembre de 1971 La Ley Tº 154 Pág. 515; “Provincia de Santiago del Estero vs. Nación Argentina y otros”, FALLOS: 307:1804, sentencia del 26 de septiembre de 1985; “Colegio San Lucas SRL c/ Nación Argentina y provincia de Buenos Aires”, FALLOS 311:421; “Massalin Particulares S.A. c/ DGI”, El Derecho, Tº 159, Pág. 622; “Frigorífico Litoral Argentino SA c/ Dirección General Impositiva”, FALLOS: 319:1317; “Buenos Aires Catering”, sentencia del 2 de abril de 1998 obtenido en www.lexisnexis.com.ar.

Corte. Ahora bien, no puede esperarse una conducta del estado nacional pretendiendo que se amplíe la competencia originaria en caso que le resulte conveniente.

Frente a esta habilitación no debe perderse de vista que la competencia originaria de la Corte ha sido dispuesta por la Constitución Nacional y su interpretación no debe ser flexible de modo tal que permita incorporar causas para las cuales no fue establecida.

Como hemos dicho, el estado nacional contaba con otras vías más adecuadas para canalizar el planteo. Y en este punto resulta preciso remarcar que en paralelo otra causa¹⁵ en la cual se impugna el tributo, pero en el fuero local. Y esta causa ha tenido ya sentencia del Superior Tribunal de Justicia de Río Negro rechazando la acción y validando la ecotasa en octubre del año 2021. El fallo está apelado por recurso extraordinario federal. Deberá la Corte resolver en instancia de alzada y competencia originaria el mismo planteo, el tiempo dirá.

¹⁵ Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Río Negro, “Cantaluppi, Santiago c/ Acción de Inconstitucionalidad” (Causa N° 29.090/2017)

ARTÍCULO 11

COMPETENCIA FEDERAL: IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS APLICADO A OPERACIONES DE RANCHO Y SUBSIDIOS

Por Ezequiel Maltz

PALABRAS CLAVES

Competencia Originaria - Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Rechazo de Excepción de Incompetencia - Permiso de Rancho y Subsidios

Análisis del fallo: CS, "Axion Energy Argentina S.A. c/ Santa Fe, Provincia de s/acción declarativa de certeza" sentencia del 26/XII/2019, CSJ 92/2017.

En el fallo en comentario emitido por la CSJN en fecha 26 de diciembre de 2019, se declara la competencia originaria del Máximo Tribunal en un tema sumamente interesante.

En la misma línea que el Dictamen de la Procuración General de la Nación, se rechaza el planteo de incompetencia introducido por la provincia demandada.

Como es conocido, a la hora de desentrañar si una causa tiene naturaleza federal en materia tributaria, requiere un minucioso análisis. Dependiendo los argumentos que se introduzcan, provocará que se pueda litigar ante la justicia federal o en su caso la Corte Suprema si es parte una provincia (tal como ocurrió en la sentencia señalada), evitando así el fuero local.

De la causa surge que la parte actora inició una acción declarativa a fin de que se declare la inconstitucionalidad de la pretensión de la demandada de gravar con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos aquellas sumas provenientes de: 1) la venta de combustible para el aprovisionamiento de buques o aeronaves destinados al transporte internacional de carga y/o pasajeros, operación amparada por el llamado "*permiso de rancho*" expedido por autoridad aduanera; y 2) los subsidios a las ventas de gasoil y gas licuado de petróleo (LPG) otorgados por el Estado Nacional.

Los fundamentos de la demanda han sido estas dos cuestiones, considerando que la Provincia de Santa Fe no podía gravar dichos conceptos.

Como tema sumamente relevante debemos ver los argumentos de la actora para sostener la ilegitimidad del reclamo del fisco provincial, y contra qué normas se contrapone, cuestión que define concretamente la competencia de la CSJN.

En lo atinente a la pretensión de alcanzar con el tributo a las denominadas "operaciones de rancho" se sostuvo que el Código Fiscal de la provincia contenía un concepto de exportación que se apartaba de la noción prevista en el Código Aduanero, invadiendo, de tal modo, una atribución exclusiva del Congreso Nacional reconocida en los incisos 1º, 12 y 13 del art. 75 de la Constitución Nacional; que, al no otorgar a los ingresos provenientes de las operaciones con "permiso de rancho" idéntico tratamiento que el reconocido a las exportaciones, desconocía el principio de igualdad, estableciendo una discriminación irrazonable y arbitraría fundada en el destino de los bienes; que los ingresos provenientes de las operaciones amparadas por el "permiso de rancho" debían reconocerse como excluidos de la órbita de imposición, con el propósito de resguardar el debido cumplimiento del principio de derecho internacional que ubicaba la tributación en el país de destino; y que dicha pretensión fiscal resultaba contraria a los compromisos internacionales asumidos por el Estado Nacional en diversos acuerdos bilaterales y en el Tratado de Chicago, colisionando además con los principios rectores establecidos por la Organización Internacional de Aviación Civil, organización de la que la República Argentina era miembro. Tal proceder, a su juicio, resultaba violatorio del artículo 75, inciso 18, de la Constitución Nacional.

Estos fueron los argumentos para sostener la ilegitimidad de gravar las operaciones de rancho.

En cuanto a la pretensión de gravar los subsidios otorgados por el Estado Nacional a raíz de las ventas de gasoil y LPG, indicó la empresa actora que la conducta de la demandada resultaba violatoria de la citada "cláusula de progreso", de la cual derivaba la facultad del Poder Ejecutivo para otorgar subsidios como los involucrados en la presente controversia, ya que la pretensión provincial cuestionada interfería expresamente en una política del gobierno federal.

Sobre este último punto y en tanto entra en juego de manera exclusiva una cláusula constitucional como la del art. 75 inciso 18 de la CN, sería competencia federal, siempre que no se invoque adicionalmente la transgresión de una norma local.

En una causa similar, la CSJN en autos “*Camuzzi Gas del Sur S.A. c/ Provincia de Tierra del Fuego*” del 16 de noviembre de 2004¹ declaró ilegítimo el cobro del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que tomaba en su base subsidios nacionales, aunque en la misma la actora llegó vía recurso extraordinario luego de transitar la vía local.

Seguramente parte de los fundamentos de esta última causa fortalecieron el planteo de iniciar una acción de forma directa ante la CSJN por parte de Axion Energy. No se introduce en la discusión si los subsidios forman o no parte de la base imponible del tributo, que fue un aspecto debatido en el precedente “*Camuzzi Gas del Sur S.A.*”, ya que podría declararse la incompetencia del Máximo Tribunal.

Ahora bien, el tema que a nuestro entender también resulta sumamente interesante y delicado a la hora de definir la competencia federal, es el referido a las denominadas operaciones de rancho.

Esto se relaciona de manera directa con la posibilidad de gravar o no las exportaciones con Ingresos Brutos, y en su caso de dónde surge dicha prohibición.

En la causa “*Quebrachales Fusionados*”² la CSJN rechaza que se puedan tomar como base las ventas hechas al exterior; es decir, los bienes con destino de exportación.

Es importante tener en cuenta que la Corte toma como uno de sus argumentos la interferencia en el comercio exterior, arts. 67 incisos 1º y 2º y 108 de la CN antes de la reforma de 1994.

Sin embargo, luego en autos “*Indunor*”³ se aparta de la doctrina “*Quebrachales Fusionados*” y, permite que se tomen las ventas hechas al exterior, ya que es solo la base imponible sobre la actividad generada en la provincia.

En “*Indunor*” se expresa que el límite al poder tributario local se da cuando interfiere en las transacciones internacionales o interprovinciales, no siendo el caso.

Los precedentes citados son anteriores a la ley de coparticipación vigente. Sobre el tema, la ley 23.548 en su art. 9 dispone que en materia de Ingresos Brutos puedan gravarse las actividades conexas a las exportaciones (transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza).

En base a ello se ha interpretado que se prohíbe “*a contrario sensu*” que las exportaciones pueden estar gravadas por parte de los fiscos locales. Uno de los

¹ FALLOS: 327:5012.

² FALLOS: 280:176.

³ FALLOS: 286:301.

fundamentos fue no exportar impuestos teniendo presente los acuerdos previos al régimen de coparticipación vigente.

Si la prohibición fuera constitucional el legislador nacional sería incompetente y redundante. Así, tal como expresa el Dr. Bulit Goñi⁴, esta prohibición no surge de la Constitución Nacional, sino de la ley de coparticipación.

Los fiscos locales en sus Códigos Fiscales en línea con la normativa superior mencionada, han gravado a las actividades conexas a la exportación, dejando a esta última fuera del marco de imposición.

En relación a las operaciones de rancho se puede discutir si se trata de exportaciones o no, dependiendo así el alcance del supuesto de no gravabilidad o exención prevista en la ley de coparticipación que las provincias deben obligatoriamente receptar.

Ahora bien, si se invoca transgresión de esta última norma, como se ha venido sosteniendo desde el precedente “Papel Misionero”⁵, la causa tendría que tramitar indefectiblemente en la justicia local.

Por eso mismo de la causa no surge agravio relativo a la violación del régimen de coparticipación, ya que de otra manera se tendría que haber declarado la incompetencia de la CSJN, remitiendo las actuaciones a la justicia local.

Existen varios precedentes del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires, y de la Cámara en lo Contencioso Administrativo de La Plata, donde se entendió que el supuesto de no pago no alcanzaba a las operaciones de rancho, al no tratarse de exportaciones en sí mismas. Principalmente porque el Código Aduanero dice que se le otorgará el tratamiento de exportaciones, lo que indicaría inicialmente que no se identifican. Puede verse como ejemplo la causa “Massalin Particulares S.A.”⁶, entre otras.

En la causa que comentamos los agravios se basan en vulneración directa a la Constitución Nacional y tratados internacionales.

En definitiva, para el caso que dio motivo a estos comentarios, veremos qué define el Máximo Tribunal luego de haber declarado su competencia, y cuáles serán sus fundamentos. La resolución tendrá que basarse en la afectación directa de normativa federal, sin que se tenga presente violación a la normativa local o ley de coparticipación.

⁴ BULIT GOÑI, ENRIQUE G. (Coordinador) “Derecho Tributario Provincial y Municipal”, BULIT GOÑI, ENRIQUE G.: “Gravabilidad por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los Ingresos Generados a Raíz de Operaciones de Importaciones, Exportaciones y Operaciones Conexas”, ed. Ad-Hoc, Bs. As. Parte Segunda, 2002.

⁵ FALLOS: 332:1007.

⁶ Cámara en lo Contencioso Administrativo de La Plata “Massalín Particulares S.A. c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ recurso directo Tribunal de Apelación Fiscal” Causa N° 14204, 10/11/15.

LA SENTENCIA EXHORTATIVA. EL PRECEDENTE DE LA CSJN “GARCÍA” RESPECTO DEL SECTOR PASIVO Y EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS. SU INTERPRETACIÓN EN LA JURISPRUDENCIA DE LA CÁMARA FEDERAL DE GENERAL ROCA Y LA CÁMARA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

Por María Marta Peralta

PALABRAS CLAVES

Impuesto a las Ganancias - Capacidad Contributiva - Principio de Igualdad - Jubilación y Pensión - Personas Vulnerables

Análisis de los fallos: CS, “*García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad*”, sentencia del 26/III/2019, Fallos: 342:411.

I.- Introducción

Como bien señala, el Dr. Sagües, en materia de control de constitucionalidad de normas, la sentencia que podría denominarse “clásica” es la que acepta la postulación que impugna la constitucionalidad de un precepto (sentencia estimatoria) o la que rechaza el acuse inconstitucionalidad (sentencia desestimatoria)¹.

Por su parte, las *sentencias exhortativas* son decisiones a través de las cuales, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ejerce el control de constitucionalidad indicándole, a otro de los poderes políticos que integran el gobierno, la conducta constitucional adecuada que éste debiera encarar en la reglamentación de un derecho o en el cumplimiento de una obligación².

¹ SAGÜES, NÉSTOR P., “Las sentencias Constitucionales Exhortativas – Estudios Constitucionales”, Santiago de Chile, noviembre 2006.

² AMAYA, JORGE A., “Control de Constitucionalidad”, 2da. Edición actualizada y ampliada, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2015, pág. 290.

Nos enseña el Dr. Amaya³, que la característica común de este tipo de sentencias atípicas es que tienen por objeto - principalmente - la creación de normas por acción o inducción, situando al Poder Judicial en un nuevo rol frente a la división clásica de Poderes, asumiendo en muchos casos (a veces por disposición del propio texto constitucional) el carácter de un legislador suplente.

Por su parte, dentro de tal categoría de decisarios, es posible mencionar como ejemplos los precedentes “Verbitsky”⁴, “Mendoza”⁵, “Badaro”⁶, “Halabi”⁷, y el reciente precedente “Colegio de Abogados de la Ciudad de Buenos Aires y otros C/ EN-Ley 26.080-Dto.816/99 y otros S/ Proceso de Conocimiento” (CAF 16/12/2021-029053/2006/CS001), entre otras. Es decir, la Corte Suprema de Justicia Argentina en distintas oportunidades y en temas diversos, ejerció su función de intérprete y guardián de la Constitución Nacional, como un verdadero legislador positivo, ello al acudir al uso de esta categoría de *sentencias exhortativas*, para dar respuesta y solución al tema sometido a examen de tal tribunal.

II.- La causa “García María Isabel” como decisión exhortativa de la CSJN, la ley 27.617, su interpretación en la Cámara Federal de General Roca y la Cámara Contencioso Administrativo Federal

Es en esta clase de sentencias, que ubicamos al precedente “García, María Isabel”⁸, cuya temática frente al dictado de la ley 27.617 (BO 21/04/2021) constituye el objeto de análisis del presente trabajo.

En tal contexto, cabe señalar que en dicho expediente nuestro Máximo Tribunal de justicia no sólo declara la inconstitucionalidad de los artículos 30, inciso c, 82, inciso c, 85 y 94 de la ley 20.628 -texto ordenado Decreto 824/2019- que gravan con el impuesto a las ganancias las rentas provenientes de las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal; sino que además, le ordena al Congreso de la Nación legislar un

³ AMAYA, JORGE A., “Comentario al fallo: “Incidente de Encuentro Vecinal Córdoba H. Cámara de Diputados de la Nación H. Senado de la Nación Estado Nacional – Ministerio del Interior, Obras Públicas y Vivienda en autos Encuentro Vecinal Córdoba c/Cámara de Diputados y otros s/amparo – Álvaro Zamora Consigli y Aurelio Francisco García Elorrio” (Expte. N° CNE 8912/2016/1/CA2) ¿Una sentencia exhortativa o un consejo constitucional? Consultado en www.idcar.com.ar.

⁴ FALLOS: 328:1146.

⁵ FALLOS: 343:1611.

⁶ FALLOS: 330:4866.

⁷ FALLOS: 332:111.

⁸ FALLOS: 342:411.

tratamiento diferenciado para la tutela de jubilados en condiciones de vulnerabilidad por ancianidad o enfermedad, que conjuga este factor relevante con el de la capacidad contributiva potencial que cada uno de ellos .

En este lineamiento, el Tribunal resuelve que “*...habida cuenta de la relación de colaboración que debe existir entre los departamentos de Estado, corresponde hacer saber a las autoridades que tienen asignadas las atribuciones para efectuar las correcciones generales necesarias, que la omisión de disponer un tratamiento diferenciado para aquellos beneficiarios en situación de mayor vulnerabilidad que se encuentran afectados por el tributo (en especial los más ancianos, enfermos y discapacitados), agravia la Constitución Nacional*”⁹.

Como puede advertirse, el Tribunal no sólo se circumscribe a declarar la inconstitucionalidad de la disposición normativa que se somete a su examen y consideración, sino además la decisión promueve e insta a que el Poder Legislativo –el Congreso de la Nación- reglamente la situación a través del dictado de una nueva ley.

Ahora bien, - ¿Qué características concretas debe tener dicha ley?, - ¿Bastará que el Congreso de la Nación dicte alguna disposición normativa que sólo trate el tema?, - ¿Bajo qué circunstancias deberán los Jueces entender que el Congreso de la Nación ha cumplido la sentencia exhortativa?

Siendo esta categoría de decisiones exhortativas una creación pretoriana de nuestro máximo tribunal de justicia, no existen parámetros precisos que surjan de disposiciones normativas que respondan nuestros interrogantes.

Y en este orden de ideas, lo acontecido con la Ley 27.617 (BO 21/04/2021) con vigencia retroactiva al 01/I/2021, respecto del precedente “García, María Isabel” constituye un claro ejemplo de ello.

Cabe recordar sucintamente, que a través de la ley 27.617 (BO 21/04/2021), el Congreso de la Nación modificó la ley del impuesto a las ganancias N° 20.628 –t.o. Decreto 824/2019; sustituyendo el artículo 30 en lo que respecta al quantum de la “deducción especial”, la “deducción específica” y el “mínimo no imponible”. Es decir, entre otras modificaciones¹⁰, la norma incrementa el piso mínimo a partir del cual se empieza a

⁹ Ver considerando 23.

¹⁰ Se excluye del cálculo el pago del aguinaldo. Se exime al personal de salud de pagar el impuesto por horas extras o guardias hasta el mes de septiembre. Se elimina el tope de edad para deducir a los y las hijas por discapacidad. Se permite la deducción por pareja conviviente, antes reconocida sólo para cónyuges. <https://www.argentina.gob.ar/noticias/la-modificacion-del-impuesto-las-ganancias-es-ley>. Los haberes mínimos garantizados se encuentran definidos en el artículo 125 de la ley 24.241 – y su normativa reglamentaria.

pagar el impuesto a las ganancias, estableciéndose que solo alcanzará a salarios de trabajadores en relación de dependencia que resulten superiores a \$150.000 brutos, siendo que, cuando se trate de ingresos provenientes de jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios, la deducción por ganancias no imponible y la deducción especial será reemplazada por una “*deducción específica*”, equivalente a 8 veces la suma de los haberes mínimos garantizados¹¹.

En otros términos, en el año 2019 la Corte Suprema, resolvió declarar la inconstitucionalidad de distintos artículos de la ley del impuesto a las ganancias que gravaban con tal tributo las rentas provenientes de las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y ordenó al Congreso de la Nación legislar la situación dando debida protección al colectivo de vulnerables, teniendo como parámetro de tal reglamentación no sólo la capacidad contributiva de éstos, sino además atendiendo las condiciones de vulnerabilidad dadas por la ancianidad y la enfermedad.

Dos años más tarde, en el mes de abril de 2021, el Poder Legislativo realiza una modificación parcial de la ley de ganancias, con el objetivo de mejorar el poder adquisitivo de las y los trabajadores, impulsar el consumo, dinamizar el mercado interno, y corregir las distorsiones impositivas¹² que se producen como consecuencia de la depreciación y pérdida de valor en términos de poder adquisitivo de nuestra moneda (el peso).

Frente a ello, se observa prima facie que la modificación normativa no parece atender, ni receptar todos los parámetros dados por la Corte Suprema al Congreso de la Nación, en el precedente “*García, María Isabel*” para que dicho poder político determine en qué supuestos los ingresos del sector pasivo se encontrarán alcanzados por el impuesto a las ganancias.

Tal situación resulta relevante, por cuanto el decisorio “*García, María Isabel*” ha desencadenado una copiosa actividad jurisdiccional del colectivo que integra el sector pasivo que sufre mes a mes la retención del impuesto a las ganancias en sus haberes de pasividad (jubilaciones – retiros – pensiones – subsidios).

En este contexto, cabe analizar el precedente judicial de la Cámara Federal de General Roca, “*Corillán, Eva c/ Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) s/ acción*

¹¹ Consultar [www.afip.gob.ar/gananciasYBienes/ganancias/sujetos/empleados-y-jubilados/deducciones específicas.asp](http://www.afip.gob.ar/gananciasYBienes/ganancias/sujetos/empleados-y-jubilados/deducciones-específicas.asp)

¹² Consultar <https://www.argentina.gob.ar/noticias/la-modificacion-del-impuesto-las-ganancias-es-ley>

meramente declarativa de inconstitucionalidad" (de fecha 29/X/2021)¹³, en tanto los magistrados que integran dicho cuerpo colegiado, al resolver el recurso de apelación planteado por el organismo fiscal contra la sentencia del Juez de primera instancia que declaró la inconstitucionalidad de los artículos 30, inciso c, 82, inciso c, 85 y 94 de la ley 20.628 -texto ordenado Decreto 824/2019- concluyó que la ley 27.617 (BO 21/04/2021) cumplía con la *sentencia exhortativa* dictada por la Corte Suprema en la causa "García, María Isabel"

Ello al decir que, "...veo ahora que la condición a la que la Corte supeditó la validez de la norma fiscal sub examen (esto es, que el Congreso de la Nación se pronuncie para diferenciar situaciones dentro del universo de la clase pasiva y, en base a esos estándares basados en la vulnerabilidad, prever tratamientos distintos del dispensado al resto de los integrantes de ese sector y/o a los contribuyentes de la denominada Cuarta Categoría) aconteció..."¹⁴.

Como consecuencia de tal interpretación, los Magistrados consideraron abstracto el pedido de inconstitucionalidad del impuesto a las ganancias que había efectuado Eva Corillán desde la entrada en vigencia de la ley 27.617 (BO 21/04/2021), en tanto entienden que la norma fiscal que se traía a examen a partir de la modificación normativa presenta otros alcances y aristas, los cuales eventualmente deberán ser abordados a través de un nuevo planteo de la interesada. Recuérdese que la competencia territorial de la Cámara Federal con asiento en la Ciudad de General Roca se extiende sobre las Provincias de Río Negro y Neuquén.

Lejos de tal interpretación, ubicamos a los precedentes de las distintas salas que integran la Cámara Contenciosa Administrativa Federal, con asiento en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Conteste con la tal afirmación, la Sala II, se expidió en la causa "Facal, Jorge Aquiles c/ Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) s/ proceso de conocimiento" (en fecha 18/VIII/2021)¹⁵, indicando que "...corresponde recordar que la citada ley 27.617 –en lo que aquí interesa–, ... elevó la deducción específica aplicable a los sujetos comprendidos en el inciso c) del artículo 82 de la ley del tributo de SEIS (6) a OCHO (8) veces los haberes mínimos garantizados...Es decir, a partir del dictado del cuerpo normativo indicado rige la deducción del impuesto a las ganancias para aquellos haberes que superen a 8 veces la suma del haber jubilatorio mínimo vigente (\$ 20.571,44

¹³ Expediente N° FGR 14828/2019/CA1 - Juzgado Federal de General Roca – www.pjn.gov.ar

¹⁴ Ver considerando 5.

¹⁵ Expediente Judicial N° 12038/20 – www.pjn.gov.ar

establecido a marzo de 2021); por tanto, quedan alcanzadas con las deducciones aquellos que superen la suma de \$ 164.571,52... la situación no se ha alterado con la nueva ley, no resulta inoficioso ni abstracto expedirse sobre el fondo, dado que no existen modificaciones que permitan distinguir a los jubilados en base a una situación de mayor vulnerabilidad con motivo de envejecimiento y/o enfermedad...".

Es decir, la Sala II concluye que con las disposiciones de la nueva ley 27.617 las circunstancias analizadas por la Corte en “*García, María Isabel*” no han variado correspondiendo entonces, hacer lugar al pedido formulado por la parte actora y ampliar la declaración de inconstitucionalidad declarada en la instancia de grado a los art. 7º y 8º de la ley 27.617.

En el mismo sentido, la Sala III, en el precedente “*Jaunzaras, María Cristina C/ EN-AFIP S/ Proceso de Conocimiento*”¹⁶ (en fecha 04/XI/2021), resolvió que “*...según puedo apreciar, en lo que aquí incumbe señalar, la ley 27.617 sustituyó el artículo 30 de la ley 20.628 (t.o. en 2019) en torno del quantum de la “deducción especial”, la “deducción específica” y el “mínimo imponible”; sin embargo, tales medidas legislativas, en sustancia, no se condicen con las establecidas por la Corte Suprema de Justicia en “García, María Isabel”.*

Por su parte, la Sala IV, en forma concordante en el expediente “*Vázquez Kalf, Eduardo Luis -sumarísimo- c/ EN-AFIP s/ proceso de conocimiento*”¹⁷ (en fecha 08/VI/2021) decidió que “*... la ley 27.617 se limitó a modificar el mínimo no imponible a partir del cual se abona el gravamen y a elevar el monto de la deducción específica para jubilados, vigente desde la ley 27.346, flexibilizando las exigencias para su cómputo. No obstante, tales modificaciones no revelan un tratamiento diferenciado para la tutela de jubilados en condiciones de vulnerabilidad por ancianidad o enfermedad que conjuge dicho factor con el de la capacidad contributiva potencial en los términos propuestos por la Corte Suprema en el precedente “García”.*

Cabe indicar que, si bien la Sala I de la Cámara Contenciosa Administrativo Federal, aún no se ha expedido en una sentencia definitiva, tuvo oportunidad de hacerlo en el marco de una decisión interlocutoria al revisar el recurso de apelación interpuesto por la AFIP-DGI contra una medida cautelar, ello aconteció en el juicio “*Scetta, Luis*

¹⁶ Expediente Judicial N° 13.938/2020 – www.pjn.gov.ar

¹⁷ Expediente Judicial N° 12641/2020 – www.pjn.gov.ar

*Ernesto y otros. Demandado: EN-AFIP S/ Incidente de Apelación*¹⁸ (en fecha 14/IX/2021), en donde resolvió que, “...ciertamente, esa ley introdujo modificaciones fundadas en criterios estrictamente patrimoniales, ... sin que implique, en modo alguno, adoptar un criterio definitivo, no revelan un tratamiento diferenciado para la tutela de las personas jubiladas y en condiciones de vulnerabilidad, por ancianidad o por enfermedad, que conjuge dicho factor con el de capacidad contributiva potencial, en los términos propuestos en el citado precedente ...” (ello refiriéndose a la causa “García, María Isabel”)¹⁹.

A la luz de los fallos transcriptos, se advierte la existencia de jurisprudencia contradictoria respecto al alcance que debe asignarse a la ley 27.617 (BO 21/04/2021) en relación a la *sentencia exhortativa* que ha dictado la Corte Suprema en “García, María Isabel”. Adviértase, que en la materia que se analiza (derecho tributario – derecho previsional) el legislador no ha asignado a ningún Tribunal en el ámbito de la Justicia Federal la unificación interpretativa de las sentencias contradictorias, función que sólo ha sido regulada para la Justicia Federal en cabeza de la Cámara de Casación Penal²⁰ a través de la decisión plenaria.

Por su parte, a esta altura del análisis, debemos también señalar que la diversidad, falta de uniformidad e incluso contradicción en las decisiones judiciales, se conecta directamente con el control difuso de constitucionalidad que ha adoptado nuestro país.

Como bien señala el Dr. Amaya, de toda Latinoamérica solo Argentina mantiene el “control judicial difuso puro de la constitucionalidad”. Siendo que, “la falta de uniformidad de las decisiones - que caracteriza al control difuso de constitucionalidad ...ha terminado también minando la “confianza pública” en todo el Poder Judicial, por la clara afectación del principio de igualdad que ha provocado²¹.

¹⁸ Expediente Judicial N° 10758/2020 – www.pjn.gov.ar

¹⁹ Lo indicado en el emparentado fue incorporado por la suscripta

²⁰ En este sentido, cabe tener presente que al resolver la causa “Casal” (Fallos: 328:3399), la CSJN sostuvo que “...la casación penal llegó a la Argentina acompañando el modelo procesal penal europeo basado en una concepción tradicional u originaria, fundada en el objetivo político de garantizar –por lo menos técnicamente– el estricto y celoso cumplimiento de la voluntad política expresada en la ley, con el fin de que el recurso de casación garantizara la voluntad del legislador y reducir al juez a la boca de la ley para que con su interpretación no la distorsionase” (considerandos 9º y 10).

²¹ AMAYA, JORGE A., “Crisis de la función constitucional de la Corte Suprema Argentina”, síntesis del desarrollo de una unidad en las clases que impartiera en la Universidad Internacional de Andalucía en el Master de

En este aspecto, y aun cuando los fallos de nuestro Máximo Tribunal de justicia no son obligatorios para el resto de los tribunales, al decir de la propia Corte, “la autoridad institucional de los precedentes de la Corte Suprema, fundada en su condición de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (Fallos: 307:1094; 319:2061; 320:1660; 325:1227; 331:162; 337:47 y 339:1077, entre muchos otros) da lugar a qué en oportunidad de fallar casos sustancialmente análogos, sus conclusiones sean debidamente consideradas y consecuentemente seguidas por los tribunales inferiores (Fallos: 341:570; 342:533).

Por ello, deberá aguardarse a que la Corte Suprema de Justicia interprete el alcance que finalmente debe asignarse a la Ley 27.617 (BO 21/04/2021) en relación a la sentencia exhortativa que dictó en la causa “García, María Isabel”, ello para alcanzar alguna forma de uniformidad de criterio en relación a la cuestión planteada.

III.- Conclusión

Lamentablemente con el dictado de la Ley 27.617 (BO 21/04/2021) el Congreso de la Nación perdió una valiosa oportunidad de receptar las claras y expresas pautas dadas por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente “García, María Isabel” (Fallos 342:411), y con ello quedó nuevamente pendiente aquella deuda que el legislador mantiene con el colectivo de vulnerables en razón de la vejez, las enfermedades y las incapacidades, que como bien señala la Corte²² son los motivos por los cuales se accede a la condición de jubilado, pensionado o retirado.

En tal contexto, el fallo “Corrillán, Eva” de la Cámara Federal de General Roca, al entender que el contenido de la Ley 27.617 (BO 21/IV/2021) resultan suficiente para tener por cumplidas las exigencias dadas en la causa “García, María Isabel”, desatiende la precisa premisa que desarrolla la Corte Suprema quien indica al legislador que “...*La sola capacidad contributiva como parámetro para el establecimiento de tributos a los jubilados, pensionados, retirados o subsidiados, resulta insuficiente si no se pondera la vulnerabilidad vital del colectivo concernido ... El análisis integral de la*

Relaciones Internacionales: Europa, Mundo Árabe e Iberoamérica; La Rábida, Huelva, España, abril de 2007.

²² El envejecimiento y la discapacidad -los motivos más comunes por las que se accede al status de jubilado- son causas predisponentes o determinantes de vulnerabilidad, circunstancia que normalmente obliga a los concernidos a contar con mayores recursos para no ver comprometida seriamente su existencia y/o calidad de vida y el consecuente ejercicio de sus derechos fundamentales, por ello, las circunstancias y condicionantes de esta etapa del ciclo vital han sido motivo de regulación internacional, generando instrumentos jurídicos específicos (Fallos 343:411).

capacidad contributiva implica que la equiparación de un jubilado en condiciones de mayor vulnerabilidad con otro que no se encuentra en esa situación pasa por alto el hecho evidente de que el mismo ingreso no impactará de igual manera en un caso que en otro, insumiendo más gastos en el primero que en el segundo; la misma capacidad económica está destinada a rendir en ambos casos de manera diferente, desigualando en la realidad lo que el legislador igualó ...”.

Por ello, el mero incremento de la “deducción específica” (de seis a ocho jubilaciones mínimas garantizadas) en modo alguno constituyen una respuesta especial y diferenciada a la hora de definir el tratamiento fiscal que se impartirá a este grupo de vulnerables integrado por el sector pasivo de la población (jubilados – pensionados – retirados).

ARTÍCULO 13

REFLEXIONES SOBRE EL FEDERALISMO FISCAL EN LA JURISPRUDENCIA DE LA CORTE SUPREMA A PARTIR DEL FALLO “ENTRE RÍOS, PROVINCIA DE C/ESTADO NACIONAL S/ ACCIÓN DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD - INCIDENTE DE MEDIDA CAUTELAR”

Por Noelia Soledad Puente¹

PALABRAS CLAVES

Federalismo Fiscal - Ley de Coparticipación Federal de Impuestos - Integralidad e Intangibilidad de la Masa Coparticipable - Medidas Cautelares

Análisis del fallo: CS, “Entre Ríos, Provincia de c/Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, sentencia del 01/X/2019, Fallos: 342:1591.

Sumario: I.- Introducción. II.- Hechos del caso y decisión de la Corte Suprema. III.- La consagración constitucional del régimen de coparticipación federal de impuestos III.1.- Principio de integralidad de la masa coparticipable. III.2.- La naturaleza convencional del régimen de coparticipación. III.3.- La intangibilidad de los recursos provinciales. IV.- El voto disidente. V.- Conclusiones.

I.- Introducción

El objetivo del presente trabajo es analizar, desde la óptica del federalismo fiscal y el régimen de coparticipación federal de impuestos, las novedosas argumentaciones asentadas en la decisión adoptada por la Corte Suprema en el precedente “Entre Ríos c/Estado Nacional”², en el que, por mayoría, dispuso que la Nación debía resarcir a la provincia actora por los efectos fiscales que generaron los decretos

¹ Abogada graduada en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires. Maestrando en Derecho Tributario y Financiero en la misma Facultad.

² FALLOS: 342:1591, CS, “Entre Ríos, provincia de c/Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar”, 2019.

impugnados y asumir los costos con recursos propios para no afectar la coparticipación provincial, toda vez que consideró que dichas normas, dictadas por el Poder Ejecutivo Nacional, alteraron unilateralmente la integralidad de la masa coparticipable, desatendiendo el carácter convencional que revisten las decisiones que se adopten con relación a esta materia.

II.- Hechos del caso y decisión de la Corte Suprema

La provincia de Entre Ríos promovió una medida cautelar para que se suspendiera inmediatamente, y mientras durase la tramitación de la acción declarativa de certeza interpuesta en instancia originaria ante el Máximo Tribunal contra el Estado Nacional, la aplicación de los decretos 561/2019 y 567/2019 y de cualquier norma o acto dictado en su consecuencia, así como la restitución de las sumas no ingresadas a la masa coparticipable, y las que dejen de ingresar en el futuro, en la proporción que le corresponde según el artículo 4º de la ley 23.548, con más sus intereses.

Ambos decretos fueron dictados por el Poder Ejecutivo Nacional con la finalidad de aliviar la situación social y económica de las personas de menores retribuciones, desencadenada por la alta inflación y la caída del empleo a mediados de 2019.

Con tal objeto, mediante el citado decreto 561/2019, el Poder Ejecutivo Nacional le encomendó a la Administración Federal de Ingresos Públicos (que en consecuencia dictó las resoluciones generales 4546/2019 y 4547/2019) disponer la reducción de: (i) la base de cálculo de las retenciones que los empleadores practican sobre las rentas de cuarta categoría obtenidas por los trabajadores en relación de dependencia en concepto de Impuesto a las Ganancias para el período fiscal 2019, y (ii) los anticipos del referido impuesto que debían ingresar los trabajadores autónomos en los meses de octubre y diciembre de 2019. A su vez, el decreto 567/2019 redujo al cero por ciento (0%) la alícuota del Impuesto al Valor Agregado (IVA) para la venta de ciertos productos de la canasta alimentaria hasta el 31 de diciembre de 2019.

En este sentido, Entre Ríos consideró que las normas reseñadas fueron dictadas en violación del principio de legalidad -consagrado constitucionalmente- y de la legislación vigente, ya que la materia tributaria se encuentra excluida de la esfera de facultades del Poder Ejecutivo y es de atribución exclusiva del Congreso de la Nación. Asimismo, afirmó que los decretos impugnados alteraron el régimen federal de coparticipación -de rango constitucional y jerarquía superior a las leyes federales-, en

tanto que implicaron una modificación unilateral y arbitraria de los impuestos coparticipables que produjo una disminución de la recaudación, provocando un perjuicio actual y directo al estado provincial en desmedro de la participación que le hubiera correspondido y afectando el principio de intangibilidad de la masa coparticipable.

A fin de fundar su reclamo, presentó un informe de la Comisión Federal de Impuestos, conforme al cual se estimó que el impacto de las medidas adoptadas generó una merma en la recaudación de \$1.000.000.000, situación que colocó a la provincia en un escenario de extrema dificultad para cumplir con las obligaciones a su cargo y garantizar el normal funcionamiento de sus instituciones y la atención de las necesidades básicas de su población, pues las sumas que dejaron de ingresar a las arcas provinciales ya se encontraban incorporadas como recursos corrientes en el presupuesto del ejercicio 2019.

En función de lo expuesto, el Tribunal Cimero determinó que se habían configurado los elementos necesarios para conceder la medida requerida, es decir, verosimilitud en el derecho invocado por la provincia y peligro en la demora en caso de negarse la tutela anticipada, toda vez que el presupuesto del año 2019 se encontraba en ejecución. Cabe destacar que al tratarse de un proceso de naturaleza precautoria, la Corte Suprema señaló que bastaba con realizar un “*análisis de mera probabilidad acerca de la existencia del derecho discutido*” (considerando 3º del voto de la mayoría), requisito que consideró cumplido luego de examinar el marco constitucional y de derecho infrafederal del régimen de coparticipación de impuestos, puesto que en virtud de la forma de organización federal de nuestro Estado y por la esencia de las leyes-convenio que regulan esta materia, dicho régimen sólo puede ser modificado por otro acuerdo posterior del mismo tenor. A su vez, invocó los principios constitucionales de buena fe y lealtad federal que “*impiden que uno de los sujetos del sistema adopte de modo intempestivo medidas que puedan afectar al resto de los miembros de la federación*” (considerando 5º del voto de la mayoría).

En definitiva, los fundamentos de la decisión de la Corte Suprema se basaron en la naturaleza del régimen de coparticipación -cuyas aristas serán analizadas seguidamente- y su interrelación con la forma federal de gobierno, sobre la cual construyó una nueva interpretación que reivindica la legitimación de los estados

provinciales para defender la porción que les corresponde de la masa coparticipable frente a decisiones del Poder Ejecutivo Nacional que afectan su crédito.

III.- La consagración constitucional del régimen de coparticipación federal de impuestos

La reforma constitucional de 1994 incorporó en la Carta Magna la figura de la coparticipación federal de impuestos, mecanismo por el cual el gobierno federal y las provincias acordaron un sistema estructural de redistribución de la recaudación tributaria.

Ello se debe a que la organización federal de gobierno plasmada en el texto original de nuestra Constitución implicaba la adopción de los sistemas de separación y concurrencia de fuentes con relación al poder de imposición, toda vez que los derechos de importación y exportación eran exclusivos del gobierno federal, mientras que la potestad de imponer contribuciones indirectas correspondía concurrentemente a las provincias y a la Nación. Respecto de las contribuciones directas, si bien su creación era una facultad exclusiva de los estados provinciales, se habilitaba al gobierno federal a establecerlas por tiempo determinado y de forma proporcional, siempre que así lo exigiera la defensa, la seguridad común y el bien general del Estado³.

Sobre el particular, cabe traer a colación el debate suscitado en 1894 entre el ministro de Hacienda, José Terry, y el diputado de la provincia de Corrientes, Manuel Mantilla, referido al alcance de las disposiciones constitucionales que definían las competencias financieras de la Nación y de las provincias en el marco de la creación de impuestos nacionales a los consumos específicos (impuestos internos). Al respecto, el diputado Mantilla entendía que la aplicación de estos gravámenes no encuadraba en el espíritu económico constitucional, ya que en virtud de una interpretación armónica de los artículos 4 (recursos que integraban el Tesoro Nacional) y 67 de la Constitución Nacional (facultad del Congreso de establecer, excepcionalmente, contribuciones directas), la Nación sólo podía establecer contribuciones directas a condición de que fueran equitativas y proporcionales a la población y subordinadas a las limitaciones de tiempo, y siempre que concurrieran las circunstancias extraordinarias (cuando la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan). El Ministro Terry, en cambio, señaló que ambas disposiciones eran independientes entre sí, ya que el artículo

³ Conforme lo dispuesto en los artículos 7 y 67 de la Constitución Nacional de 1853, reformada por las convenciones de 1860, 1866, 1898 y 1956.

4 enumeraba los ingresos ordinarios y normales de la Nación y al referirse a “*las contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General*”, no se efectuaba ninguna distinción entre contribuciones directas e indirectas, mientras que el artículo 67 hacía referencia a los recursos excepcionales⁴.

La discusión fue resuelta por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que reconoció la existencia de facultades concurrentes entre la Nación y las provincias en materia de impuestos indirectos al sostener que “...en general, los tributos indirectos al consumo interno, o sean los impuestos aludidos, pueden ser constitucionalmente establecidos por la Nación y por las Provincias, en ejercicio de facultades concurrentes y sin óbice alguno determinado por incompatibilidades de orden institucional. El poder impositivo del gobierno central a este respecto, así como la potestad concurrente de los estados para establecer los mismos gravámenes sobre la misma materia imponible, se ha derivado de la inteligencia atribuida a la cláusula del art. 4º de la Constitución, que dice: ‘de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso general’...”⁵.

Así, admitido el ejercicio de facultades concurrentes entre la Nación y las provincias sobre las contribuciones indirectas y directas (excepcionalmente), surgía el problema de la doble imposición, motivo por el cual en 1935 se sancionó el primer régimen de coparticipación impositiva a través de la ley 12.139, estructurada como una “ley-convenio”, ya que preveía la adhesión de las provincias y que concretó la unificación de los impuestos internos, creando un mecanismo de participación de las provincias en la recaudación de los impuestos nacionales, con el compromiso de no establecer gravámenes provinciales análogos. Posteriormente, se sancionaron leyes de la misma naturaleza para la coparticipación de otros impuestos nacionales⁶, que no representaron verdaderos instrumentos de redistribución de gravámenes coparticipables, sino meros mecanismos de asignación de los recursos que el gobierno federal recaudaba. Recién la ley 20.221 de 1973 estableció un mecanismo de coordinación impositiva con dos niveles de distribución, uno primario entre la Nación y

⁴ Véase al respecto, CASÁS JOSÉ O., “*Semblanza del profesor José Antonio Terry*” en “Lecciones y ensayos I” dirigido por Mary Beloff. Iera. ed. Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 2004.

⁵ FALLOS: 149:260, CS, “*S.A. Mataldi Simón Limitada c/ Provincia de Buenos Aires*”, 1927.

⁶ Cabe destacar la ley 12.9656 que dispuso el régimen de coparticipación de los impuestos a los réditos, a las ventas, a las ganancias eventuales y a los beneficios extraordinarios y la ley 14.060 que ordenó la distribución de lo recaudado por el impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes.

las provincias, y otro secundario entre las provincias sobre la base de parámetros que tenían en cuenta la situación de aquellas menos desarrolladas.

Finalmente, en 1988 se sancionó la ley 23.548 (concebida como un régimen transitorio, pero aplicable hasta el día de hoy⁷), que dispuso la conformación de una masa coparticipable compuesta por el producido de la recaudación de todos los impuestos nacionales, respecto de la cual se aplicaría una distribución primaria que le atribuía un 42,34% de los recursos a la Nación y un 54,66% a las provincias (más un 2% para el recupero del nivel relativo de algunas provincias) y una distribución secundaria con porcentajes fijos entre las provincias. Asimismo, introdujo la figura de las “asignaciones específicas”, que representaban una detacción del producido de la masa coparticipable que altera ambos niveles de distribución.

En este sentido, la constitucionalidad de estas leyes convenio fue discutida por la doctrina. Por un lado, Dino Jarach se inclinó por su inconstitucionalidad al afirmar que los regímenes de coparticipación federal tributaria “*implican un delegación en blanco del poder fiscal de las provincias en favor del Estado federal*”⁸, mientras que al contrario, Giuliani Fonrouge defendía su constitucionalidad, en tanto sostuvo que “...*las provincias no han renunciado ni delegado en la Nación el poder de gravar, sino la facultad de administrar y recaudar los tributos; y ello en virtud de ley sancionada por cada provincia, de modo que el sistema no deriva de una ley federal en sentido estricto sino de leyes provinciales coincidentes en un mismo acto*”⁹.

Si bien, en un precedente¹⁰ referido al mecanismo de coparticipación dispuesto por la ley 12.956, nuestro Tribunal Cimero reconoció, obiter dictum, que aquel “...no implica que las provincias incluidas en ese régimen se hayan despojado de su facultad impositiva en ciertas materias...”, y que “el ordenamiento jurídico del país admite que las provincias puedan restringir condicionalmente el ejercicio de sus poderes impositivos, mediante “acuerdos entre sí y con la Nación”, la consagración constitucional del régimen de coparticipación federal de impuestos se plasmó con la reforma efectuada por la Convención Nacional Constituyente de 1994.

Consecuentemente, el inciso 2 del artículo 75 del texto actual de nuestra Ley Suprema dispone que “corresponde al Congreso: (...) 2. Imponer contribuciones indirectas como

⁷ Ello se debe a que el artículo 15 de la ley 23.548 establece que “*Su vigencia se prorrogará automáticamente ante la inexistencia de un régimen sustitutivo del presente*”.

⁸ JARACH DINO, “*Curso Superior de Derecho Tributario*”, Tomo I, 2^a edición, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1968, pág. 31.

⁹ GIULIANI FONROUGE CARLOS M., “*Derecho Financiero*”, 9na. ed. 2da. reimpr. Buenos Aires: La Ley, 2010.

¹⁰ FALLOS: 242:280, CS, “*Madariaga Anchorena, Carlos Juan, s/Demanda de inconstitucionalidad*”, 1958.

facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables.

Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos.

La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.

La ley convenio tendrá como Cámara de origen el Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada y será aprobada por las provincias.

No habrá transferencia de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por ley del Congreso cuando corresponda y por la provincia interesada o la ciudad de Buenos Aires en su caso.

Un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determine la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la ciudad de Buenos Aires en su composición”.

Precisamente, en la controversia sujeta a análisis, la Corte Suprema examinó la disposición transcripta precedentemente, y le atribuyó a la reforma de 1994 -junto con el reconocimiento de haberle asignado rango constitucional al régimen de coparticipación-, el mérito de haber regulado los aspectos sustanciales e instrumentales del mismo, sobre los cuales basó su decisión, a saber: 1) el principio de integralidad de la masa coparticipable; 2) el carácter convencional o concertado de la decisión; y 3) la intangibilidad de los recursos provinciales.

III.1.- Principio de integralidad de la masa coparticipable

Señala nuestro Tribunal Superior que “*uno de los rasgos fundamentales del régimen de coparticipación federal de impuestos es el principio de integralidad de la masa coparticipable, en virtud del cual se distribuyen con las provincias y la Ciudad de Buenos Aires, las contribuciones indirectas internas y las directas creadas, por tiempo determinado, por el Congreso de la Nación, con excepción de la parte o el total de los que tengan asignación específica (conforme artículo 75 CN, incisos 2, párrafo primero y 3)*”¹¹.

En función de este principio, el gobierno federal se obliga a no detraer recursos de la masa coparticipable, que se integra con la totalidad de los impuestos directos o indirectos que recauda la Nación, pero esa regla de la integralidad admite una excepción: las asignaciones específicas, para las que se exige un fin, un tiempo de duración determinado, y que sean instituidas mediante una ley especial del Congreso.

Siguiendo esta línea, Spisso afirma que “*Las disposiciones de las leyes de coparticipación federal son suficientemente claras en cuanto demuestran que, mediante ellas, la Nación, sin desconocer los poderes tributarios de las provincias, se limita a ofrecerles una parte del producido de los impuestos nacionales que integran la masa coparticipable, a cambio del compromiso asumido por las provincias de abstenerse del ejercicio de sus facultades impositivas en determinados aspectos*”, a la vez que agrega que “...el Estado federal no legisla en mérito a una facultad delegada por las provincias, sino en ejercicio de una competencia que le asigna la Constitución nacional”¹². Es decir, el derecho de los estados provinciales a participar en la distribución de la recaudación de los tributos nacionales nace de la Constitución, por lo cual la Nación no puede privar de ese derecho a los gobiernos locales.

Es por ello que, aunque la Constitución Nacional les reconoce a las provincias el derecho a ser partícipes de la distribución de la recaudación de los impuestos nacionales, en la proporción que establezca la ley de coparticipación federal de tributos, de ninguna manera les reconoce un determinado monto en la distribución de la recaudación de los tributos nacionales coparticipables. Al respecto, el artículo 4° de la ley 23.548 que establece los porcentajes de participación correspondiente a cada

¹¹ Conforme FALLOS 342:1591, segundo párrafo del quinto considerando del voto de la mayoría. Así lo había afirmado también en la causa “Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, cuando al referirse al régimen de coparticipación indicó que “*Uno de esos rasgos sustanciales es el principio de integralidad de la masa coparticipable, en virtud del cual son coparticipables los impuestos indirectos internos y los directos creados, por tiempo determinado, por el Estado Nacional, con excepción de la parte o el total de los que tengan asignación específica*” (Fallos: 338:1389, sentencia del 24 de noviembre de 2015).

¹² SPISSO RODOLFO, “Derecho constitucional tributario”, 2da edición actualizada y ampliada, Ediciones Depalma, 2000, pág. 197.

provincia, hace remisión al artículo 3º de dicho cuerpo normativo que se refiere a la distribución de “...el monto total recaudado por los gravámenes a que se refiere la presente ley...”, mientras que el 7º les garantiza solo un mínimo, al establecer que el monto a distribuir entre las provincias no podrá ser inferior al 34% de la recaudación de la totalidad de los tributos nacionales, tengan o no carácter de coparticipables.

Por otro lado, el Máximo Tribunal ha admitido que el principio de integralidad de la masa coparticipable no tiene carácter absoluto, ya que cede ante las asignaciones específicas que “solo pueden ser establecidas por el Congreso Nacional sobre una parte o el total de la recaudación de impuestos indirectos o directos en particular, por tiempo determinado y mediante la sanción de una ley especial con las referidas mayorías agravadas de ambas Cámaras, y que esta es la única y excepcional facultad con la que cuenta la Nación para afectar los impuestos que integran la masa coparticipable, sin necesidad de contar con un Pacto o la previa conformidad de las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires¹³” (el subrayado es propio). Así, esta doctrina debilita la rigurosidad del principio de integralidad al aceptar que la Nación no necesita la conformidad de las provincias para instituir asignaciones específicas de impuestos coparticipables (siempre que sean sancionadas por ley especial aprobada por la mayoría de los miembros de cada cámara).

Consecuentemente, toda vez que la concepción constitucional de la integralidad de la masa coparticipable se refiere a los impuestos que componen, en el presente caso no se afectó dicho principio, ya que no se trató de eliminar de un tributo coparticipable, sino de modificar las alícuotas aplicables al Impuesto al Valor Agregado y diferir el pago de los anticipos del Impuesto a las Ganancias (es decir, alterar el mecanismo de su recaudación).

III.2.- La naturaleza convencional del régimen de coparticipación

La Corte Suprema indica que en la jurisprudencia del Tribunal “se ha puesto de relieve la naturaleza jurídica de las leyes-convenio (como la ley de coparticipación) y de los denominados “pactos fiscales”, que constituyen manifestaciones positivas del llamado federalismo de concertación, inspirado en la búsqueda de un régimen concurrente en el cual las potestades provinciales y nacionales se unen en el objetivo superior de lograr una política uniforme en beneficio de los intereses del Estado Nacional y de las provincias. Esa gestación institucional las ubica con una singular

¹³ FALLOS: 338:1389, CS, “Provincia de Santa Fe c. Estado nacional s/ acción declaración de inconstitucionalidad”, 2015.

jerarquía dentro del derecho federal que impide su modificación o derogación unilateral por cualquiera de las partes. La esencia misma del derecho intrafederal impone concluir que las leyes-convenio y los pactos que lo componen no se encuentran en una esfera de disponibilidad individual de las partes, y solo pueden ser modificados por otro acuerdo posterior de la misma naturaleza, debidamente ratificado por leyes emanadas de las jurisdicciones intervenientes ...”¹⁴.

La convencionalidad del régimen de coparticipación se refiere a la necesidad de consenso entre la totalidad de las provincias para la aprobación de un mecanismo de distribución de la masa coparticipable. En ese sentido, la ley 23.548 (ley convenio), no es el único cuerpo legal que regula el funcionamiento del régimen de coparticipación, sino que también existen otros acuerdos de voluntades entre la Nación y las provincias, denominados “pactos fiscales”, que modifican el esquema de impuestos coparticipables.

Altavilla realiza una distinción entre ambas figuras al sostener que mientras las leyes convenio “Son acuerdos interjurisdiccionales mixtos, celebrados entre nación y provincias, tendientes a regular y coordinar determinada potestad cuya titularidad pertenece, por igual, a ambos niveles, mediante ley del Congreso de la Nación a la cual se adhieren las provincias por leyes emanadas de sus legislaturas”, los pactos fiscales son “...acuerdos interjurisdiccionales con la finalidad de armonizar ciertas competencias concurrentes entre los distintos niveles de gobierno (...) buscando la concertación de lineamientos políticos generales, más que acciones concretas”¹⁵.

Asimismo, nuestro Tribunal Superior ha examinado la naturaleza de los pactos fiscales en una causa vinculada con el “Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento”, en la cual advirtió que “Ese pacto, como las demás creaciones legales del federalismo de concertación, configura el derecho intrafederal (Fallos: 314:862) y se incorpora una vez ratificado por la legislatura al derecho público interno de cada estado provincial aunque con la diversa jerarquía que le otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: nación y provincias. Esa gestación institucional ubica a los tratados o leyes convenios celebrados entre las provincias y el gobierno nacional con un rango

¹⁴ Conforme FALLOS 342:1591, cuarto párrafo del quinto considerando del voto de la mayoría. En igual sentido, en el citado precedente “Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, la Corte Suprema sostuvo que “La naturaleza convencional es otro aspecto constitutivo del sistema, dado que la Ley Fundamental establece que debe dictarse una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, a los efectos de instituir regímenes de coparticipación de esas contribuciones...” (Fallos 338:1389).

¹⁵ ALTAVILLA CRISTIÁN, “Acuerdos interjurisdiccionales en materia tributaria: el pactismo fiscal (primera parte)”, Periódico Económico Tributario N° 420 (junio 2009), La Ley.

*normativo específico dentro del derecho federal. Prueba de su categoría singular es que no es posible su derogación unilateral por cualquiera de las partes*¹⁶.

Ahora bien, en el precedente bajo análisis, la Corte Suprema apuntó que los decretos impugnados fueron dictados por quien no tenía competencia para hacerlo (el Poder Ejecutivo Nacional) y erosionaron la masa coparticipable, pero tal afirmación se sustentó en el análisis que efectuó acerca de las características del sistema del federalismo de concertación, cuya naturaleza –según el Tribunal– impide su modificación o derogación unilateral por cualquiera de las partes. El error de este razonamiento radica precisamente en sostener la intangibilidad de la masa coparticipable sin el acuerdo de todas las partes. Resulta claro que su modificación no puede realizarla el Poder Ejecutivo, pero si el Poder Legislativo, a quien la Constitución Nacional le atribuyó la facultad exclusiva de reglar la materia tributaria, o dicho de otra manera, los estados provinciales no están legitimados a diseñar los impuestos coparticipables u oponerse a sus reformas, más allá de la correspondiente intervención de sus representantes en el Congreso de la Nación al momento de sancionar las leyes.

En este sentido, Spisso resalta que “*La referencia a que una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de los tributos internos no impone necesariamente que la remisión de la ley al Congreso debe ir precedida de un acuerdo formal entre el Poder Ejecutivo nacional y los gobernadores provinciales (...) exigir acuerdo previo entre todas las jurisdicciones implicaría cambiar la regla de la mayoría absoluta de los miembros de cada Cámara del Congreso (art. 75, inc. 2, 2º y 4º párr. CN) por la de la unanimidad*”¹⁷.

Por ello, la apreciación que realizó el Tribunal acerca del derecho intrafederal (argumento que permitió acceder a la pretensión provincial sin anular los decretos cuestionados), importa dotar al régimen de coparticipación de una rigidez absoluta, ya que cualquier medida que pueda tener incidencia sobre la recaudación de los impuestos nacionales, debería ser adoptada en forma conjunta con todos los miembros de la federación, y en caso contrario los sujetos afectados podrían cuestionar tales medidas.

III.3.- La intangibilidad de los recursos provinciales

¹⁶ Conforme FALLOS: 322:1781, CS, “Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ acción declarativa”, 1999.

¹⁷ SPISSO RODOLFO, “Derecho constitucional tributario”, 2da edición actualizada y ampliada, Ediciones Depalma, 2000, pág. 2000.

El texto constitucional aprobado en 1994 incluyó una cláusula transitoria para resguardar la distribución de recursos vigente a la fecha de sanción de la reforma, a cuyos fines dispuso: “*Sexta. Un régimen de coparticipación conforme lo dispuesto en el inc. 2 del Artículo 75 y la reglamentación del organismo fiscal federal, serán establecidos antes de la finalización del año 1996; la distribución de competencias, servicios y funciones vigentes a la sanción de esta reforma, no podrá modificarse sin la aprobación de la provincia interesada; tampoco podrá modificarse en desmedro de las provincias la distribución de recursos vigente a la sanción de esta reforma y en ambos casos hasta el dictado del mencionado régimen de coparticipación*”.

En efecto, la intangibilidad prevista en la cláusula transitoria sexta se refiere a los actuales porcentajes de coparticipación (correspondientes a la distribución primaria y secundaria) que son los que fija la ley 23.548, y no procura establecer pisos de distribución de recursos, sino de evitar que por mayorías circunstanciales, se modifique aquello que fue fijado y aprobado por todas las provincias.

Por otro lado, cabe señalar que el artículo 2º de la ley 23.548 establece que “*La masa de fondos a distribuir estará integrada por el producido de la recaudación de todos los impuestos nacionales existentes o a crearse...*” (el subrayado me pertenece), es decir, la norma garantiza a las provincias el derecho a participar de los recursos tributarios recaudados por la Nación, pero no de exigir un determinado nivel de recaudación.

Sin embargo, la decisión de la Corte Suprema parece indicar que la intangibilidad no solo se refiere a los porcentajes y al derecho a tal distribución, sino también a los recursos propiamente dichos, al apuntar que el Poder Ejecutivo disminuyó la recaudación de los impuestos nacionales, provocando un perjuicio al estado provincial. Ello así, por cuanto al examinar los argumentos de la provincia de Entre Ríos, el voto de la mayoría señala que “*la actora alega un daño que podría resultar irreparable, en la medida que —según explica— los fondos que se dejan de percibir fueron presupuestados por la hacienda provincial y se encuentran comprometidos a la ejecución de políticas públicas en curso, algunas de ellas de carácter social, lo que evidencia la necesidad de acceder a la pretensión cautelar con el fin de resguardar los derechos invocados hasta tanto exista la posibilidad de dirimir la cuestión debatida (...) La magnitud de la cifra a detraerse, que se encontraría avalada por el informe referido por la actora, permite apreciar de manera objetiva la posible afectación a la ejecución del presupuesto provincial que se invoca*¹⁸.

¹⁸ Conforme FALLOS: 342:1591, último párrafo del sexto considerando del voto de la mayoría.

No obstante, resulta claro que la masa coparticipable es el resultado de la percepción de los tributos coparticipados y que solo es tal una vez recaudada, razón por la cual en la práctica no resultaría viable establecer con anticipación la cuantía de la porción correspondiente a cada jurisdicción con un grado aceptable de certeza.

IV.- El voto disidente

El argumento central sobre el cual el ministro Rosenkrantz construyó su voto se basa en una cuestión procesal, la falta de legitimación activa de la provincia de Entre Ríos para promover la acción cautelar, ya que afirma que el régimen de coparticipación federal impuestos se refiere específicamente a la distribución de los recursos y no a su conformación, razón por la cual destaca que “...la relación jurídica derivada del régimen de coparticipación entre la Nación y las provincias no otorga a estas últimas derecho ni expectativa alguna respecto de un determinado nivel de recaudación por parte del Estado Nacional, ni tampoco confiere un derecho a que se establezcan determinados impuestos, ni a que determinadas actividades se vean alcanzadas por tal cual impuesto coparticipable o estén exentas de él”¹⁹.

Por lo tanto, concluye que del texto de la ley 23.548 se deriva que las provincias no están legitimadas a determinar la política recaudatoria del régimen tributario nacional, ya que su derecho se limita a la distribución de los impuestos coparticipables ya recaudados y no pueden exigir judicialmente la protección de la expectativa de una mayor recaudación.

Por otro lado, señala que en otros precedentes²⁰, el Tribunal le concedió a las provincias la tutela cautelar requerida en demandas promovidas con el objeto de cuestionar la validez de las normas que establecían sustracciones del monto de impuestos coparticipables una vez recaudado y que no estaban previstas en la ley de coparticipación, ni habían sido consentidas por los estados provinciales. En efecto, distingue que “en esos casos se trataba de fondos que ya habían ingresado a la masa coparticipable y por ende las provincias eran titulares de un derecho subjetivo a reclamar por la detracción realizada por el Estado Nacional. Es decir, no se trataba de demandas dirigidas a cuestionar el tipo de impuestos creados u omitidos por la Nación, ni su alcance, ni la modalidad de su fiscalización, como se pretende en

¹⁹ Conforme FALLOS 342:1591, tercer párrafo del quinto considerando del voto disidente.

²⁰ FALLOS: 338:1389, CS, “Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 2015 y 191/2009 (45-S)/CS “San Luis, Provincia de c/ Estado Nacional s/acción declarativa de inconstitucionalidad y cobro de pesos”, 2015.

*el caso de autos. Esto último no se encuentra reglado bajo ningún concepto por la Ley de Coparticipación*²¹.

Si bien en función de este razonamiento, el magistrado concluye que Entre Ríos carece de legitimación para cuestionar las medidas adoptadas por el Estado Nacional en forma previa a la percepción de los impuestos coparticipables, ello no se condice con los preceptos constitucionales referidos al régimen de coparticipación, ya que al tratarse de un estado provincial miembro de la federación, la provincia se encuentra facultada para cuestionar las medidas adoptadas por el Poder Ejecutivo Nacional en carácter de parte afectada.

No obstante, parece acertada su afirmación acerca de la ausencia de los requisitos exigibles para la procedencia de la medida solicitada, ya que la fluctuación de la recaudación es un fenómeno frecuente y probable, y no puede considerarse por sí solo un elemento suficiente para dar por cierta la existencia de un daño irreparable para el estado provincial, el que debería probar acabadamente –y no con una mera estimación– la relación entre los fondos que ha dejado de percibir y la ausencia de recursos suficientes para ejecutar su presupuesto.

V.- Conclusiones

La decisión adoptada por la Corte Suprema en el caso analizado introdujo una nueva concepción de los alcances del federalismo fiscal, en virtud de la cual se podría llegar al extremo de asumir que cualquier modificación de los impuestos coparticipables requerirá la conformidad de todos los integrantes del régimen, sin importar el mecanismo empleado para efectuar la reforma, puesto que no cuestiona la validez legal y fundamentalmente constitucional de los decretos atacados, sino únicamente sus consecuencias en la distribución de los recursos que les pertenecen a las provincias, y precisamente allí radica el problema que podría desencadenar la doctrina sentada en este precedente.

Cabe destacar que puesto que el artículo 99, inciso 3 de la Carta Magna le prohíbe al Poder Ejecutivo emitir disposiciones de carácter legislativo en materia tributaria, aún en circunstancias de excepción que hicieren imposible seguir los trámites ordinarios previstos para la sanción de las leyes, y además, en la medida que la

²¹ Conforme FALLOS 342:1591, último párrafo del quinto considerando del voto disidente.

Nación excedió la delegación legislativa invocada²², los decretos emitidos implicaron una clara violación del principio constitucional de reserva de ley. Por consiguiente, siempre que la impugnación se basara en el ejercicio irregular de la potestad tributaria por parte del Poder Ejecutivo Nacional, la provincia tendría legitimación para requerir la declaración de inconstitucionalidad de tales medidas atento el perjuicio sufrido por la disminución de la recaudación.

Sin embargo, estas cuestiones no fueron analizadas -ni siquiera de forma preliminar- por el Máximo Tribunal, que se limitó a fundar la medida cautelar en las consecuencias de los decretos que afectaron la participación provincial en el producido de la masa coparticipable, sin tener en cuenta que la recaudación también podría variar por diversos hechos de naturaleza económica y social -en particular en el contexto de crisis que la sociedad atravesaba al momento del dictado de las mencionadas normas- y reconociendo que no se contempló que la disminución de la presión impositiva podría generar un efecto positivo en la mejora del poder adquisitivo de los contribuyentes que se proyecte en un aumento del consumo y un consecuente incremento de la recaudación que compense, al menos parcialmente, la merma originada por las disposiciones impugnadas.

Consecuentemente, la sentencia del Tribunal construyó una intangibilidad estricta y absoluta de la masa coparticipable, no solo respecto de los porcentajes de distribución de los recursos, tal como surge del espíritu del texto constitucional, sino también del producido de la recaudación, dejando la puerta abierta a futuros planteos de disconformidad de los estados provinciales con relación a la afectación del crédito que se consideren legitimados a percibir.

No obstante, no se debe perder de vista que mientras persista la necesidad de requerir la intervención de la Corte Suprema para que, mediante la exégesis de las disposiciones que regulan la materia, subsane las deficiencias que presenta el régimen vigente de coparticipación, se seguirán generando nuevos conflictos similares al que se sometió a consideración del Tribunal en esta oportunidad, ya que el foco del problema tiene su origen en la falta de consenso entre todas las jurisdicciones para cumplir con el mandato constitucional y sancionar una nueva ley convenio que mejore el mecanismo de coordinación de las potestades tributarias de los miembros de la federación.

²² Tercer párrafo del artículo 28 de la ley del Impuesto al Valor Agregado que dispone: “Facúltase al Poder Ejecutivo para reducir hasta en un veinticinco por ciento (25%) las alícuotas establecidas en los párrafos anteriores”.

ARTÍCULO 14

LA COMPETENCIA ORIGINARIA DE LA CORTE SUPREMA EN LOS CASOS EN LOS QUE ES PARTE UNA SOCIEDAD DEL ESTADO PROVINCIAL

Por María Emilia Yaryura Tobías

PALABRAS CLAVES

Competencia Originaria Rechazada – Sociedad del Estado Provincial

Análisis del fallo: CS, “*San Juan, Provincia de (Energía Provincial Sociedad del Estado) c/ International Star S.A. s/ cobro de sumas de dinero*”, sentencia del 08/VIII/2019. Fallos: 342:1299.

I.- Hechos

El caso en análisis se origina en la demanda que la empresa E.P.S.E. -Energía Provincial Sociedad del Estado- de la Provincia de San Juan promueve contra la firma International Star S.A., domiciliada en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a fin de que le reintegre la suma de \$3.658.361,44 -más intereses y costas del juicio- que, según alega, le fueron ilegítimamente retenidos por la demandada.

A raíz del convenio celebrado con la firma alemana GEBR SCHMID GMH, para la construcción y provisión de equipamiento de una fábrica para la captación de energía solar y generación de energía eléctrica, esta última contrató a International Star S.A. como despachante de aduana, para la realización de los trámites necesarios para la concreción de la planta. En este marco, E.P.S.E. efectuó transferencias de dinero a International S.A. para el pago de los costos derivados de operaciones impositivas ante la AFIP y los vinculados a los gastos de “desaduanamiento”. No obstante, la actora afirma que la demandada dispuso de la suma reclamada para imputarla al pago de honorarios por servicios de gestión de exención impositiva de los equipos ingresados que no fueron convenidos ni prestados y, en base a ello, funda su demanda.

II.- Resolución del caso

Promovida la demanda por parte de E.P.S.E., se corre vista a la Procuración General de la Nación a los fines de que se expida sobre la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en este caso concreto.

En su dictamen de fecha 28 de febrero de 2019, la Procuradora Fiscal recuerda que, para que una provincia pueda ser tenida como parte y proceda, en consecuencia, la competencia originaria de la Corte prevista en el Artículo 117 de la Constitución Nacional, es necesario que ella participe nominalmente en el pleito, lo que implica que tenga un interés directo. Asimismo, agrega que esa calidad de parte debe surgir, de forma manifiesta, de la realidad jurídica.

A raíz de eso, entiende que ese requisito no se encuentra cumplido en este caso respecto de la Provincia de San Juan.

Considera que la actora es una Sociedad del Estado provincial y que cuenta con una individualidad jurídica y funcional que permite distinguirla del Estado local.

En base a estas consideraciones, entiende que la Provincia de San Juan no es la titular de la relación jurídica que sustenta la demanda promovida y que no puede ser tenida como parte de ese litigio. Por ello, concluye que ese caso resulta ajeno a la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Al compartir los argumentos y conclusión del dictamen de la Procuradora Fiscal, en fecha 8 de agosto de 2019, la Corte Suprema de Justicia de la Nación dicta sentencia remitiéndose a ese dictamen.

III.- Competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

Una vez analizados los hechos y la resolución del caso, ahora corresponde repasar la regulación de la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, tal como surge de nuestra Ley Fundamental y de los distintos precedentes jurisprudenciales, y así poder elaborar una conclusión respecto del decisorio judicial en este caso concreto.

Para saber cuándo corresponde la competencia originaria de la Corte, primero hay que saber cuándo corresponde la competencia federal, la que se encuentra regulada en el Artículo 116 de la Constitución Nacional.

La norma dispone que: “*Corresponde a la Corte Suprema y a los tribunales inferiores de la Nación, el conocimiento y decisión de todas las causas que versen sobre puntos regidos por la Constitución, y por las leyes de la Nación, con la reserva hecha en el inc. 12 del Artículo 75; y por los*

tratados con las naciones extranjeras: de las causas concernientes a embajadores, ministros públicos y cónsules extranjeros: de las causas de almirantazgo y jurisdicción marítima: de los asuntos en que la Nación sea parte: de las causas que se susciten entre dos o más provincias; entre una provincia y los vecinos de otra; entre los vecinos de diferentes provincias; y entre una provincia o sus vecinos, contra un Estado o ciudadano extranjero.”

De la interpretación literal del artículo, se puede diferenciar la competencia federal en razón de la materia y la competencia federal en razón de la persona.

Respecto de la competencia federal en razón de la materia, quedan comprendidas las causas que versen sobre puntos regidos por la Constitución Nacional, las leyes de la Nación (con la reserva de la cláusula de los códigos prevista en el Artículo 75, inc. 12, de la Constitución Nacional), y por los tratados con las naciones extranjeras, y las causas de almirantazgo y jurisdicción marítima.

Y, respecto de la competencia federal en razón de la persona, quedan comprendidas las causas concernientes a embajadores, ministros públicos, y cónsules extranjeros, los asuntos en que la Nación sea parte y las causas que se susciten entre dos o más provincias, entre una provincia y los vecinos de otra provincia, entre los vecinos de diferentes provincias, y entre una provincia o sus vecinos contra un Estado o ciudadano extranjero.

En estos casos regulados en el Artículo 116 de la Constitución Nacional, estamos hablando de competencia federal y no de competencia originaria de la Corte, por lo que, en estos casos, la Corte va a ejercer su jurisdicción por apelación.

Ahora bien, en lo que aquí nos interesa, para saber cuándo procede la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación hay que acudir al Artículo 117 de la Constitución Nacional, que agrega lo siguiente: “*En estos casos la Corte Suprema ejercerá su jurisdicción por apelación según las reglas y excepciones que prescriba el Congreso; pero en todos los asuntos concernientes a embajadores, ministros y cónsules extranjeros, y en los que alguna provincia fuese parte, la ejercerá originaria y exclusivamente.*”

En este sentido, con respecto a la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, esta corresponde en todos los asuntos concernientes a embajadores, ministros y cónsules extranjeros, y en los que alguna provincia fuese parte. Es decir, entre los casos de competencia federal, hay dos situaciones en las que la Corte Suprema tiene competencia originaria y exclusiva.

En particular, para que proceda el segundo supuesto -que es el que aquí nos importa por la índole del caso en análisis-, la provincia debe ser tenida como parte. Para que así sea considerado, la Corte Suprema de Justicia entiende que es necesario que la provincia participe nominalmente en el pleito y que tenga en el litigio un interés directo (Fallos CSJN: 311:879; 312:1227). Asimismo, tal como vimos anteriormente, la Corte entiende que dicha calidad de parte debe surgir de forma manifiesta de la realidad jurídica del caso.

De tal manera, la provincia debe participar de forma directa, tener un interés directo en el litigio y no participar a través de distintos organismos, entes o sociedades que resultan distintos e independientes a la provincia. La individualidad jurídica y funcional de los distintos organismos, entes o sociedades del Estado provincial resulta un factor determinante a tener en cuenta al momento de considerar si la parte que alega ser una provincia es efectivamente una provincia o, en cambio, un ente relacionado con la provincia, pero jurídicamente independiente. El hecho de que se relacione o sea parte de la provincia, no implica necesariamente que sea la propia provincia y que, por ello, tenga acceso a la competencia originaria de nuestro Máximo Tribunal.

Para que se entienda que una provincia es parte y pueda considerarse la competencia originaria de la Corte, resulta necesario que la provincia intervenga de forma directa y ello debe surgir de forma manifiesta e indudable.

A lo hasta aquí expuesto se agrega que, para los casos en los que una provincia es parte, la Corte tiene dicho que resulta necesario examinar la materia sobre la que versan, es decir, que se trate de una causa de manifiesto contenido federal o de naturaleza civil, en cuyo caso resulta esencial la distinta vecindad o nacionalidad de la contraria (Fallos CSJN: 322:1514 y 3572; 323:1854; 324:533; 329:759).

Y, en el primero de estos casos, para que la causa revista manifiesto contenido federal, el contenido de la demanda debe basarse directa y exclusivamente en prescripciones constitucionales de carácter nacional, leyes del Congreso o tratados, de tal suerte que la cuestión federal sea la predominante en la causa (Fallos CSJN: 322:1470; 323:2380).

En virtud de lo expuesto, la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación procede en todos los asuntos concernientes a embajadores, ministros y cónsules extranjeros y en los que alguna provincia fuese parte, lo que debe surgir de forma manifiesta en el caso. Asimismo, en el supuesto en que se tiene por parte a la provincia, la competencia originaria procede se trate de una causa de manifiesto

contenido federal o de naturaleza civil, en cuyo caso resulta esencial la distinta vecindad o nacionalidad de la contraria.

Para finalizar, destaco que el estudio y análisis de la procedencia de la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación adquiere especial relevancia si tenemos en cuenta que su interpretación resulta estricta y restringida, como tiene dicho ese tribunal desde antaño y, en particular, desde el dictado del precedente “Sojo” el 22 de septiembre de 1887. En este famoso precedente jurisprudencial, la Corte realizó el primer control de constitucionalidad y también dispuso que la competencia originaria y exclusiva de la Corte no está sujeta a las excepciones que pueda establecer el Congreso, limitada como lo está, no puede ser ampliada y restringida.

IV.- Conclusión

A modo de conclusión, sostengo que, a partir del dictado del fallo en análisis, la Corte Suprema de Justicia de la Nación reitera su interpretación estricta sobre la procedencia de su competencia originaria y exclusiva.

Esta vez la interpretación estricta se realiza en relación al carácter de parte de la provincia que podría habilitar la competencia originaria, al entender la Corte que, para que una provincia pueda ser tenida como parte, debe participar y tener un interés directo en el pleito, y que ello debe surgir manifiestamente. Así, en particular, veda la posibilidad de que las sociedades del Estado provincial que puedan distinguirse de la provincia accedan a la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Ensayos Constitucionales

BREVES NOTAS SOBRE TEORÍA GENERAL, METODOLOGÍA Y DERECHO FINANCIERO. LA UNIDAD DEL DERECHO FINANCIERO DESDE LA CONSTITUCIÓN FINANCIERA Y EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY EN MATERIA FINANCIERA

Por Ernesto Gómez Zamacola

En el presente trabajo desarrollamos una serie de breves notas sobre temas que hemos ido reflexionando a lo largo de los años y que por alguna u otra razón permanecían en estado de borrador.

Estas notas tienen como punto de partida el hecho de que a nuestro criterio el derecho financiero se debe pensar en clave constitucional y, por lo tanto, todas las ramas que lo integran como también los derechos, obligaciones, deberes, potestades y los diversos procedimientos que hacen al sistema constitucional financiero deben estar abordados desde la lógica constitucional.

Las primeras tres notas se relacionan, por decirlo de algún modo, con ideas sobre la teoría general del derecho y la metodología de la investigación aplicadas al Derecho Financiero.

La cuarta nota es una especie de puente en la cual elaboramos, a los fines expositivos, definiciones provisorias, de modo ad hoc, para lograr, en lo posible, una mejor claridad expositiva en las notas subsiguientes.

La quinta, sexta y séptima nota son más específicas a nuestra materia ya que en ellas, en prieta síntesis, se desarrollan temas referidos a la unidad del Derecho Financiero y su relación con el resto del ordenamiento jurídico.

En la octava nota efectuaremos una especie de síntesis general del presente trabajo.

Descripta la estructura y los temas abordar en esta presentación, corresponde advertir al lector que las ideas desarrolladas en esta colaboración son efectuadas en formato de breves notas dado el carácter provisional de las reflexiones esgrimidas, su desarrollo conciso y que los argumentos expuestos no son definitivos ya que estamos frente a tema complejos que invita a seguir estudiando y debatir para poder explorar

distintos puntos de vista y tener una visión más clara, definitiva y completa del tema que abordamos.

Nota I: Palabras introductorias

I.I. El profesor Amalfitano “comprendió algo que en el fondo sabía desde siempre: que *el Todo es imposible, que el conocimiento es una forma de clasificar fragmentos*”¹ (el destacado no obra en el original).

Para dimensionar el alcance y la omnipresencia del derecho resultan ilustrativas las palabras de Nino para quien “el Derecho, como el aire, está en todas partes”².

De las frases citadas se pueden extraer, al menos, dos enseñanzas que se aplican sin duda en el estudio del Derecho. Conocerlo todo es imposible. Al Derecho se lo clasifica, se lo fragmenta, se lo *ramifica*, simplemente, para poder conocerlo.

A grandes rasgos, a nivel mundial, podemos decir que el mundo occidental posee dos tipos de sistemas jurídicos. El sistema ‘common law’ y el sistema de tipo ‘europeo continental’. Más allá de las notables diferencias de estos dos sistemas, en ambos la ciencia jurídica ha distinguido el derecho entre el ‘Derecho Público’ y el ‘Derecho Privado’ y el ‘Derecho Sustantivo’ y el ‘Derecho Formal’ y ello porque dichas clasificaciones “se basan en criterios inherentes a la naturaleza misma del derecho”³.

La primera distinción proviene de los romanos quienes “distinguieron, según el objeto de sus normas, el derecho público (*ius publicum*) del derecho privado (*ius privatum*)”⁴.

Respecto a la segunda, merecen ser destacadas las observaciones de Kelsen, quien entiende que las normas de derecho formal son aquellas que regulan “la organización y el procedimiento de las autoridades judiciales y administrativas”⁵, mientras que las “que determinan el contenido de los actos judiciales y administrativos”⁶ se denominan normas de derecho material. Sin embargo, precisó agudamente que “el derecho material y el derecho formal están inseparablemente unidos. Únicamente en esta unión orgánica configuran el derecho que regula su propia producción y aplicación. Toda proposición jurídica que

¹ BOLAÑO, ROBERTO: “Los sin sabores del verdadero policía”, Alfaguara, 1º edición, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2020, pág. 224.

² NINO, CARLOS S.: “Introducción al análisis del derecho”, Astrea, 2º edición, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2017, pág. 1.

³ Ross, Alf: “Sobre el derecho y la justicia”, EUDEBA, 2º edición, Buenos Aires, 1970, pág. 198. Traducción CARRIÓ, GENARO.

⁴ ARGÜELLO, LUIS RODOLFO: “Manual de derecho romano”, Astrea, 2º edición, Buenos Aires, 1981, pág. 9.

⁵ KELSEN, HANS: “Teoría pura del Derecho”, Colihue, 1º edición, Buenos Aires, 2011, pág. 265. Traducción: AREN F., DASSIEU N. y ROTEMBERG S.

⁶ KELSEN, HANS: *ob. cit.*, 2011, pág. 265.

describa completamente ese derecho contendrá tanto el elemento formal como el elemento material” (el destacado no obra en el original)⁷. Esta unión ha sido observada tempranamente por destacados autores de nuestra materia

Cabe recordar que Pugliese ya había advertido que no es “*correcto adoptar en el derecho tributario la división rígida tradicional de la materia en estudio en derecho material y formal*”⁸; idea que es complementada por Valdés Costas en cuanto “*el derecho tributario formal es un complemento normal y necesario para la correcta aplicación del derecho tributario material*”⁹.

No es objeto de esta introducción hacer una historia del derecho, ni un estudio de derecho comparado, sino solamente señalar que desde hace siglos para poder estudiar, conocer y reflexionar sobre el fenómeno jurídico es que se lo fragmenta en parcelas y ello obedece a que “*no hay conocimiento científico hasta tanto el objeto no sea uno; esta unidad inmanente al conocimiento es la primera de las condiciones lógicas del propio conocimiento*”¹⁰.

Sin perjuicio de esta característica –la imposibilidad de conocer el derecho en su totalidad y fragmentación para abordar su conocimiento–, creemos que el derecho tiene actualmente un punto de *reconexión* por donde todos sus institutos se están repensando y readaptando, cuyo centro, una especie de *aleph jurídico*, lo conforma y *sintetiza* el derecho constitucional y el sistema del derecho internacional de los derechos humanos.

En este sentido coincidimos con el Dr. Horacio Corti quien señala que hoy vivimos un cambio de paradigma jurídico, que pone en juego nuestra manera de entender el derecho en general y que afecta a cada rama e institución jurídica en particular¹¹.

⁷ KELSEN, HANS: *ob. cit.*, 2011, pág. 266.

⁸ PUGLIESE, MARIO: “*Instituciones de derecho financiero*”, Fondo de Cultura Económica, México, 1939, pág. 131.

⁹ VALDÉS COSTA, RAMÓN: “*Curso de Derecho Tributario*”, Editorial Temis, Bogotá, 1996, pág. 355.

¹⁰ COSSIO, CARLOS: “*La plenitud del orden jurídico y la interpretación judicial de la ley*”, Editorial Struhart & Cía, San Justo, 2008, pág. 33.

En este sentido corresponde agregar que “[e]l conocimiento científico se desarrolla a partir de ciertas exigencias para aceptar la verdad de una proposición, exigencias que indudablemente han ido variando con el progreso de las ciencias”. NINO, CARLOS S.: *ob. cit.*, 2017, pág. 321.

Para ampliar el carácter científico o no de las ciencias jurídicas recomendamos la lectura de Nino, Carlos S.: *ob. cit.*, 2017, págs. 315 a 347..

¹¹ Ver al respecto, CORTI HORACIO G.: “*Ley de Presupuesto y Derechos Fundamentales: los fundamentos de un nuevo paradigma jurídico-financiero*”, en Revista Jurídica de Buenos Aires, edición especial: “*El derecho constitucional presupuestario en el derecho comparado*”, Tomo I, Abeledo Perrot, Buenos Aires. Especialmente páginas 638/657.

En efecto, en nuestro ordenamiento jurídico, a partir de la reforma constitucional de 1994, se produjo en el discurso jurídico nacional un cambio absoluto, ya que las distintas instituciones que integraban las variadas ramas del derecho, dejaron de pensarse simplemente desde su conocimiento específico y se las empezó a reinterpretar y a considerar a partir de los postulados derecho constitucional y el derecho internacional de los derechos humanos¹².

I.2.- La idea de este trabajo no es agotar los temas que se van a exponer a lo largo de las próximas páginas, sino simplemente recopilar, sistematizar y transmitir algunas ideas que sirvan para reflexionar sobre estos tópicos medulares de nuestra materia cuyos problemas ha sido objeto de “*pocas investigaciones en la Argentina y toda la construcción gira respecto de estudios que nos ofrece la doctrina extranjera*”¹³.

Sin lugar a dudas los temas propuestos para este trabajo evidencian una conexión con lo que podemos denominar ‘*la teoría general del derecho*’, cuyo estudio ha sido objeto de invaluables obras como las de Kelsen, Hart, Ross, Bobbio, Alexy, Cossio y Nino y a las cuales, en la medida de nuestras posibilidades, trataremos de hacer referencia.

La conexión de nuestro ámbito de estudio con la teoría general del derecho ha sido merecedora de importantes trabajos doctrinarios, entre los que cabe destacar a los aportes efectuados por los profesores europeos. Al respecto debe señalarse los trabajos

En este sentido ha expresado el MINISTERIO PÚBLICO FISCAL en la causa “Simón”, dictamen del 29/08/2002, en cuanto a que “*nuestro país ha vivido, en consonancia con esta evolución mundial, un cambio sustancial en la concepción de su ordenamiento jurídico*, en virtud de la evolución del Derecho Internacional de los Derechos Humanos, que comenzó por plasmarse en la jurisprudencia del más alto tribunal y que ha tenido su máxima expresión en la reforma constitucional de 1994. En efecto, es importante destacar que no sólo se ha operado en nuestro país **un cambio de paradigma interpretativo de la Constitución, esto es un nuevo momento constitucional** (conf. Ackerman, Nruce, *We the people: Foundations*, Cambridge, Mass. Harvard UP, 1991), sino que además, si alguna duda pudiera cabrer al respecto, dicha evolución ha hallado reconocimiento expreso en la reforma del texto escrito de la Constitución Nacional” (el destacado no obra en el original). Ver: http://www.mpf.gov.ar/Dictámenes/2002/becerra/agosto/s_julio_s_1767_1_xxxviii.pdf

¹² Una hermenéutica de este tipo es sostenida por la CSJN en la causa “García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, sentencia del 26/III/2019, en cuanto afirmó que “*el sistema tributario no puede desentenderse del resto del ordenamiento jurídico y operar como un comportamiento estanco, destinado a ser autosuficiente “a cualquier precio”, pues ello lo dejaría al margen de las mandas constitucionales*”. El precedente se encuentra publicado en Fallos: 342:411.

¹³ GARCÍA BELSUNCE, HORACIO: “*La autonomía del Derecho Tributario*”, en NAVARRINE, SUSANA CAMILA (directora) “*Derecho Tributario. Doctrina Esenciales*”, La Ley, 1º edición, Buenos Aires, 2010, pág. 229.

Si bien no se refiere estrictamente a nuestra materia, esta carencia de análisis dogmáticos es también advertida por Nino al señalar que “*las características de la dogmática jurídica se dan plenamente en las investigaciones sobre algunas ramas jurídicas, por ejemplo, el derecho penal y el derecho civil, presentándose mucho más atenuadas en otras materias, como por ejemplo, el derecho constitucional y el derecho laboral, y están ausentes casi por completo en otras elaboraciones jurídicas, por ejemplo, las que corresponden corresponden al derecho administrativo*”. NINO, CARLOS S.: *ob. cit.*, 2017, pág. 321.

de los profesores españoles Rodríguez Bereijo, Simón Acosta, Sainz de Bujanda, Palao Taboada; entre los doctrinarios italianos las contribuciones más importantes las encontramos en los académicos Griziotti, Giannini, Berliri, Vanoni y D'Amati y entre los alemanes Hensel y Nawiasky, entre otros.

Los estudios efectuados por los mencionados autores, más allá de las singularidades, diferencia, posiciones, el contexto (tiempo y lugar) donde se escribieron y las conclusiones a las que arriban, enriquecieron el debate doctrinario sobre los temas aquí abordados.

Respecto a la doctrina argentina merecen ser destacadas las investigaciones elaboradas por Giuliani Fonrouge, Jarach, García Belsunce, Asorey, Villegas y Corti.

Nuestro reconocimiento a todos ellos que, con sus aportes, hicieron posible los debates que hoy tenemos en nuestro ámbito académico.

Para cerrar esta nota, creemos que resultan ilustrativas la enseñanza que el maestro Dino Jarach efectuó: “[c]reo que ningún esfuerzo intelectual es en vano, aunque podamos considerar sus resultados equivocados. La historia de las doctrinas jurídicas no se forma solamente con las doctrinas verdaderas, como decía el economista italiano Pantaleoni con respecto a la historia de las doctrinas económicas. Aún las teorías no aceptadas, aquellas que nos parecen desviaciones o errores, representan esfuerzos intelectuales dignos de ponderación y aportan algo, aunque sea en un proceso dialéctico, al descubrimiento de la verdad” (el destacado no obra en el original)¹⁴.

Nota II: Breves aspectos preliminares para la introducción al análisis del Derecho Financiero

II.I. El ordenamiento jurídico como una pluralidad de normas unidas por la Constitución

Para empezar esta nota nos parece adecuado desarrollar, de manera breve, el ordenamiento jurídico. Para ello seguiremos las enseñanzas del profesor Carlos Cossío y de Norberto Bobbio.

¹⁴ CORTI, ARÍSTIDES; BLANCO, B.; BUITRAGO, I.; CALVO, R. y TESÓN, M.: “Procedimiento Fiscal (Ley 11.683 y complementarias). Análisis Integral”, Tesis, Buenos Aires, 1987, pág. VII.

Desde antiguo se entendió que la totalidad es la síntesis de los conceptos de unidad y pluralidad o, dicho de otro modo, “*la pluralidad es llevada a unidad, por la totalidad*”¹⁵.

En el derecho la totalidad lo constituye el ordenamiento jurídico, que es algo más que la suma de las ramas jurídicas que lo integran, el todo “*es previo a las partes*”¹⁶ y, además, el todo tampoco “*es igual a la suma de las partes: el todo como estructura es algo diferente a las partes que él organiza*”¹⁷.

La idea de que el orden jurídico es pleno y completo se afianza en la noción de que el “*orden jurídico es la de un todo normativo*”¹⁸ y por lo tanto “*resulta contradictorio suponer un caso que esté fuera del todo*”¹⁹.

Más allá de las fundadas críticas que se le puede hacer al concepto de plenitud del ordenamiento jurídico²⁰, creemos que, sobre todo en nuestra materia y a los efectos propuestos por este trabajo, es “*una condición sin la cual el sistema no podría funcionar en su complejidad*”²¹.

Por otro lado, puede observarse que “*en la realidad las normas jurídicas no existen nunca solas, sino siempre en un contexto de normas, que tienen entre sí relaciones particulares*”²², por tal razón lógica “*no existe la norma jurídica aislada como una unidad*”²³ ya que “*la norma jurídica siempre es miembro de una pluralidad*”²⁴.

El ordenamiento jurídico positivo se nos presenta entonces como algo que tiende a ser pleno y completo porque las normas abarcarían todos los casos por regulación expresa o por la autointegración vía aplicación de la analogía o los principios generales del derecho²⁵.

¹⁵ COSSIO, CARLOS: *ob. cit.*, pág. 31.

¹⁶ COSSIO, CARLOS: *ob. cit.*, pág. 28.

¹⁷ COSSIO, CARLOS: *ob. cit.*, pág. 33.

¹⁸ COSSIO, CARLOS: *ob. cit.*, pág. 28.

¹⁹ COSSIO, CARLOS: *ob. cit.*, pág. 28.

²⁰ ALCHOURRÓN, C. E. y BULYGIN, E.: “*Sistemas normativos. Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*”, Astrea, 2º edición revisada, Ciudad de Buenos Aires, 2017.

²¹ BOBBIO, NORBERTO: “*Teoría General del Derecho*”, Temis, 3º Edición, Bogotá, pág. 215.

²² BOBBIO, NORBERTO: *ob. cit.*, pág. 143.

²³ COSSIO, CARLOS: *ob. cit.*, pág. 31.

²⁴ COSSIO, CARLOS: *ob. cit.*, pág. 31.

²⁵ Con esta afirmación no pretendemos negar la existencia de lagunas jurídicas. En efecto, se observa en todo ordenamiento jurídico “*una zona incierta de casos no regulados pero que potencialmente los puede atraer la esfera de influencia de los casos expresamente regulados [...] Si un ordenamiento jurídico considerado estáticamente no es completo [...] sin embargo, dinámicamente se considera que puede completarse*”. BOBBIO, NORBERTO: *ob. cit.*, pág. 235.

De este modo lo que queremos señalar es que casi no hay nada que no esté juridificado por la amplitud que presenta el derecho positivo contemporáneo. Dicho de una manera más sencilla, los ordenamientos jurídicos de los Estados modernos se caracterizan por una estructura compleja que pretende la completa juridización de *'la realidad'*.

Sobre la tarea hermenéutica que debe practicar la comunidad jurídica para desentrañar los problemas que se suscitan dentro del ordenamiento jurídico se ha dicho recientemente que “[l]a Constitución Argentina tiene todas las respuestas a las posibles incertidumbres jurídicas, aun (o con más razón aún) en momentos de crisis. Solo hay que empeñarse en encontrarlas”²⁶.

Ahora bien, la plenitud hermética del orden jurídico señala Cossio, “no reposa ni en necesidades axiológicas, ni en necesidades empíricas impuestas por las conveniencias prácticas, sino en el tipo de logicidad inmanente al Derecho mismo”²⁷, dado que “las normas jurídicas se dan en una estructura piramidal porque, en el Derecho, el tránsito de una norma a otra es un proceso auto-regulado”²⁸ (el destacado no obra en el original).

El ordenamiento jurídico, como objeto de estudio de la ciencia jurídica, se ofrece como una “estructura totalitaria que ensambla las normas positivas, cualquiera sea el número [...] de éstas”²⁹.

Esta estructura totalitaria del Derecho es “previa a la pluralidad efectiva de las normas porque esa estructura totalitaria está dada por la norma fundamental, con independencia de las normas positivas, cualquiera sea el número o contenido de éstas”³⁰, por ello Cossio precisa que el derecho “alcanza su unidad en la norma fundamental, es una totalidad porque precisamente la norma fundamental es la unidad de una pluralidad”³¹ (el destacado no obra en el original).

Este marco evidencia la importancia que tiene la Constitución ya que ella “mantiene unido a todo el sistema jurídico, y no solo es la ley suprema sino que permite determinar

Sobre las lagunas jurídicas recomendamos la lectura del ALCHOURRON y BULYGIN, en especial las diferencias que existen entre lagunas axiológicas y lagunas normativas. ALCHOURRÓN, C. E. y BULYGIN, E.: *ob. cit.*, págs. 155 a 166.

²⁶ Voto del Ministro Dr. HORACIO ROSATTI en FALLOS: 343:195.

²⁷ COSSIO, CARLOS: *ob. cit.*, pág. 32.

²⁸ COSSIO, CARLOS: *ob. cit.*, pág. 32.

²⁹ COSSIO, CARLOS: *ob. cit.*, pág. 29.

³⁰ COSSIO, CARLOS: *ob. cit.*, pág. 33.

³¹ COSSIO, CARLOS: *ob. cit.*, pág. 33.

*cuales son las demás leyes*³². En efecto la Constitución es un orden fundamental porque el sistema normativo “encuentra su fundamento en ella [...] pues es ella la que determina el valor, la fuerza y la eficacia de las restantes normas del ordenamiento jurídico”³³.

Al respecto Nino precisa que “la Constitución tendría la relevancia que Hart le asigna a [la] regla de reconocimiento de un sistema jurídico”³⁴, la cual permite “determinar la unidad del sistema jurídico y la validez o permanencia de las demás normas al sistema”³⁵.

Estas ideas han sido recientemente desarrolladas por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso “Molinos” de gran trascendencia para nuestra materia. En dicho precedente nuestro máximo tribunal afirmó que “el ordenamiento jurídico argentino conforma un sistema, integrado por una pluralidad de normas de diferente naturaleza, rango y autoría, con una disposición estructural basada en la jerarquía en cuya cúspide está la Constitución, con aptitud para lograr la finalidad de regular la convivencia y dirimir los conflictos en base a la interpretación coordinada de sus componentes [...] el conflicto que aquí se plantea no queda agotado con el enfrentamiento de solo dos escalas normativas, los tratados internacionales y las leyes tributarias nacionales, pues ninguna de ellas puede reputarse “autónoma” o “autosuficiente” a los efectos de dirimir la materia en disputa. Lo verdaderamente autónomo, lo que permite el funcionamiento regular y coordinado es el sistema jurídico en su conjunto y no sus componentes subordinados, al punto que la alteración sustancial de alguno de ellos habrá de repercutir en el conjunto”³⁶ (el destacado no obra en el original).

No obstante estas características del derecho y su conexión total a través de la norma fundamental es tarea principal del jurista, dada la complejidad cada vez mayor que detenta el derecho, generar un marco explicativo racional de su objeto de estudio y para ello, el primer paso, es fraccionarlo.

II.2. La ciencia jurídica y el derecho. Observaciones y advertencias. La ciencia jurídica financiera como ciencia jurídica específica.

³² NINO, CARLOS S.: “Fundamentos de derecho constitucional”, Astrea, 3º reimpresión, Ciudad de Buenos Aires, 2005, pág. 23.

³³ GOMES CANOTILHO, JOSÉ JOAQUIM: “Teoría de la Constitución”, Dykinson, Madrid, pág. 107 a 108. Traducción: LEMA AÑÓN, CARLOS.

³⁴ NINO, CARLOS S.: *ob. cit.*, 2005, pág. 23.

³⁵ NINO, CARLOS S.: *ob. cit.*, 2005, pág. 23.

³⁶ CSJN: “Molinos Río de la Plata S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, sentencia del 02/IX/2021, Fallos: 344:2175.

II.2.1.- Es de conocimiento generalizado que la ciencia jurídica tiene como objeto de estudio el derecho y, al respecto, Kelsen precisa que “*el objeto de la ciencia jurídica son las normas del derecho*”³⁷.

Lo que busca la ciencia jurídica es analizar un fenómeno que se da ‘en la realidad’ desde un punto de vista jurídico. Dicho de un modo más claro, procura “*concebir su objeto jurídicamente, es decir, desde el punto de vista del derecho*”³⁸.

Ahora bien, ‘concebir algo jurídicamente’ significa “*concebir algo como derecho, es decir, como norma jurídica o como contenido de una norma jurídica, como determinado por una norma jurídica*”³⁹.

La ciencia jurídica así expuesta se concibe como una disciplina de carácter normativo y, por lo tanto, se trata “*de una doctrina ‘referente’ a normas, y no ‘de’ una doctrina compuesta de normas*”⁴⁰. Por ello la ciencia jurídica no tiene “*como fin ‘postular’ o expresar normas, sino establecer que éstas son ‘derecho vigente’*”⁴¹.

Por lo tanto, “*la ciencia del derecho es normativa en cuanto descriptiva de normas y no en cuanto expresiva de ellas*”⁴² y por lo tanto lo jurídico sería la norma, su contenido y lo que ella determina.

Entre los objetivos de la ciencia jurídica puede destacarse la de realizar una “*interpretación reconstructiva de los textos jurídicos, a partir de lo cual deviene posible clarificar los significados de los conceptos y delinear de manera precisa y sistemáticamente congruente los límites de dichos significados. La regla es que los textos legales sean confusos, insuficientemente sistemáticos e incluso incoherentes; justamente allí las reconstrucciones e interpretaciones de la dogmática jurídica juegan un papel práctico importante aunque variablemente eficaz*

” (el destacado no obra en el original)⁴³.

II.2.2. Ahora bien, en el mundo contemporáneo el derecho ha adquirido una amplitud que ya no solo se limita a un sistema de principios, reglas y valores que deben ser obedecidos, sino que se caracteriza porque casi no hay una esfera de la vida actual que, de alguna manera, no esté alcanzada por el derecho.

³⁷ KELSEN, HANS: *ob. cit.*, 2011, pág. 121.

³⁸ KELSEN, HANS: *ob. cit.*, 2011, pág. 121.

³⁹ KELSEN, HANS: *ob. cit.*, 2011, pág. 121.

⁴⁰ ROSS, ALF: *ob. cit.*, pág. 19.

⁴¹ ROSS, ALF: *ob. cit.*, pág. 19.

⁴² ROSS, ALF: *ob. cit.*, pág. 20.

⁴³ CORTI, HORACIO G.: “*Derecho Financiero*”, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1997, pág. 363 a 364.

Somos conscientes de que “*no es posible hacer generalizaciones universales cuando se pretende caracterizar la actividad teórica que despliegan los juristas*”⁴⁴, pero por las características del ‘mundo actual’ creemos que es importante traer a colación tres observaciones que adquieren relevancia por cómo se da la *práctica específica* de nuestra materia y, sobre todo, cómo se enseña.

Estas advertencias no pretenden ser un punto de partida, ni mucho menos de llegada, sino tan sólo se exponen a título de herramientas o carta de navegación que permiten una mejor comprensión del fenómeno jurídico, su estudio y enseñanzas.

II.2.2.1.- La primera de ellas es una advertencia que hacen Kelsen sobre el jurista y sus análisis que exceden lo jurídico. Al respecto señala que “*el jurista se ha declarado competente para entender en todo; no hay, de seguro, ninguna ciencia social en cuyo recinto no haya penetrado; los juristas han creído acrecer su prestigio científico tomando prestados sus conocimientos de las otras disciplinas. La consecuencia lógica ha sido la desnaturalización de la ciencia del Derecho*

” (el destacado no obra en el original)⁴⁵. Esta observación adquiere una relevancia notable en nuestro sector de la doctrina por la gravitación e influencia que tiene en ciertos autores y postulados los conocimientos de las Ciencias Económicas⁴⁶, que terminan soslayando el aspecto jurídico del objeto en estudio y la justicia que constituye el norte del Derecho⁴⁷.

En este sentido se expresó Sainz de Bujanda al señalar “*la necesidad de estudiar el derecho financiero despojándole de todos los elementos de naturaleza extrajurídica -económicos, contables, estadísticos, etc.- que hasta ahora le han sometido a un verdadero proceso de asfixia. Solo así podrán obtenerse nociones jurídicas limpias y escuetas, que deberán confrontarse, naturalmente, con los*

⁴⁴ NINO, CARLOS S.: *ob. cit.*, 2017, pág. 321.

⁴⁵ KELSEN, HANS: “*El método y los conceptos fundamentales de la teoría pura del derecho*”, Reus, Buenos Aires, 2009, pág. 23 y 24. Traducción: Legaz, Luis.

⁴⁶ Un ejemplo de estos tipos de análisis es la afirmación que “*la inflación es un impuesto*”. Dicho enunciado asimila la inflación al impuesto por las consecuencias económicas, desconociendo que, jurídicamente, el impuesto es una norma jurídica de rango de ley que a cierta conducta (hecho jurídico) le asigna una consecuencia que también se encuentra determinada en la norma (obligación tributaria) y que todo ello debe respetar el sistema de derechos fundamentales y con la finalidad de financiar la Constitución; la inflación carece de todas estas características jurídicas. Dicho de otro modo, el impuesto puede asimilarse a la inflación sólo cuando se prescinde de todo análisis normativo.

⁴⁷ En este sentido se ha dicho que “*cartería de consistencia si las leyes financieras y tributarias fuesen un simple revestimiento formal de decisiones basadas exclusivamente en principios económicos o técnicos*”. PALAO TABOADA, CARLOS: “*Derecho Financiero y Tributario*”, Colex, 2º edición, Madrid, 1987, pág. 27.

resultados a que se llegue en la investigación de la teoría financiera, pero sin que nunca se confundan con ellos”⁴⁸.

II.2.2.2.- La segunda de ella, que nos ayuda para matizar la anterior y no caer un escepticismo o ceguera jurídica, es dada por Ross al sostener que “una ciencia jurídica que no se hace cargo de la función social de éste tiene que resultar insatisfactoria desde el punto de vista del interés de predecir las decisiones jurídicas” (el destacado no obra en el original)⁴⁹.

En este sentido se ha expliado el profesor Palao Taboada en cuanto a que “[l]a pureza del método jurídico [que es] el fundamento mismo del Derecho financiero, no equivale a formalismo o conceptualismo. La superación de éstos obliga al jurista a interesarse por cuantas informaciones aumenten su conocimiento de la realidad social que el Derecho contribuye a configurar”⁵⁰.

II.2.2.3.- Por último, Corti, siguiendo a Entelman, advierte que “dado que nada parece ser ajeno al derecho, los estudios jurídicos tienen una tendencia a considerar que ‘todo’ es creado por él. La incidencia de la filosofía espontánea de los juristas en su práctica teórica se acentúa en razón de la tendencia totalizadora del derecho, según el cual los juristas tienden a pensar a la sociedad como producto de lo jurídico, al Estado como un orden jurídico, al hombre como un sujeto de derecho, y a las condiciones reales de existencia como el juego de ciertas relaciones jurídicas” (el destacado no obra en el original)⁵¹.

II.2.3.- En este marco, de forma preliminar, podemos señalar que así como a modo general la ciencia jurídica estudia el fenómeno jurídico y las normas del derecho en su totalidad, a modo particular podemos identificar que la ciencia jurídica financiera⁵², como un sector de la ciencia jurídica que estudia las normas, principios, potestades, derechos y deberes jurídicos de carácter financiero.

⁴⁸ SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO: “Hacienda y Derecho”, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, Volumen II, pág. 121 a 122.

⁴⁹ ROSS, ALF: *ob. cit.*, pág. 20.

La idea de Ross de una ciencia jurídica que pueda determinar el derecho vigente en función de predecir las decisiones que tomarán los jueces se asemeja a las ideas desarrolladas por HOLMES en cuanto a que “[l]as profecías acerca de lo que los tribunales harán realmente, y nada más pretencioso que eso, es lo que yo entiendo por Derecho” (el destacado no obra en el original). HOLMES, OLIVER WENDELL: “La senda del Derecho”, Marcial Pons, 2012, Buenos Aires, pág. 60. Traducción: SOLAR CAYÓN, JOSÉ IGNACIO.

⁵⁰ PALAO TABOADA, CARLOS: *ob. cit.*, pág. 28.

⁵¹ CORTI, HORACIO G.: *ob. cit.*, 1997, pág. 333.

⁵² El término ciencia jurídica financiera es utilizada a lo largo de este trabajo como sinónimos de dogmática financiera y doctrina financiera.

La ciencia jurídica financiera tiene como fin estudiar en términos jurídicos los fenómenos que se encuentran regulados por las normas jurídicas financieras.

En este sentido debe señalarse que todo fenómeno que acontece en la realidad tiene múltiples manifestaciones en el campo de las ciencias sociales y un prisma por el cual se puede observar dicho fenómeno es la ciencia jurídica. Por tal razón, un mismo fenómeno puede tener una explicación desde las Ciencias Económicas, Sociales, Política o Jurídica y cada una de ellas opera en un ámbito de análisis que tiene sus propios marcos explicativos⁵³.

En efecto, un hecho puede constituir una relación jurídica que constituya el objeto de estudio de Derecho Financiero y al mismo tiempo este hecho estar regido por leyes económicas que obtendrá análisis por las Ciencias Económicas.

Por lo tanto y siguiendo las observaciones efectuadas, la persona que se dedica a la ciencia jurídica financiera debe partir sus análisis **desde un punto de vista jurídico** (Kelsen), ponderando la función social que tienen las normas que son objeto de su estudio (Ross), evitando caer en un sesgo o fetichismo jurídico (Corti - Entelman)⁵⁴.

Nota III: Unidad del ordenamiento jurídico y las “ramas jurídicas”

III.I.- Visto que el derecho, en cierta medida, es un sistema normativo y que el ordenamiento jurídico es único -que se refleja en la máxima uno universo iure- y que se conforma por distintos segmentos nace la pregunta de cuál es el fundamento de la unidad de la pluralidad de normas jurídicas que integran el sistema jurídico.

Como ya se señaló, la totalización o unicidad del sistema viene dado por la norma fundamental del ordenamiento del cual se derivan las distintas normas jurídicas.

Profundizando en la idea de unidad del ordenamiento jurídico Kelsen observa que “[t]odas las normas cuya validez pueda retrotraerse a una única y misma norma fundamental forman un sistema de normas, un orden normativo. La norma fundamental es la fuente común de la validez de todas las normas que pertenecen a un único y mismo orden, su fundamento de validez

⁵³ A modo de ejemplo de un fenómeno que puede tener dos aproximaciones distintas, en nuestra materia se puede observar que jurídicamente, el Crédito Público constituye la potestad constitucional que tiene el Estado para endeudarse; mientras que económicamente el Crédito Público reposa más en la idea de la confianza que un goza un Estado en el mercado para conseguir recursos.

⁵⁴ Un tema conexo al desarrollado hasta aquí es la enseñanza del Derecho Financiero y como se ha ido estructurando su estudio en el ámbito académico. A quien le interese el tema recomendamos la lectura de AMATUCCI ANDREA: “La enseñanza del derecho financiero en Italia y España”, Foro - Revista de Derecho, nº 1, UASB - Ecuador, Quito, 2003, pág. 123 a 158.

común”⁵⁵ y concluye que la “*norma fundamental es lo que constituye la unidad de la multiplicidad de normas* en cuanto representa el fundamento de validez de todas las normas que pertenecientes a ese orden” (el destacado no obra en el original)⁵⁶.

Pero dado que el conocimiento de todo el sistema jurídico es una tarea imposible de llevar a cabo, es que la doctrina jurídica fragmenta el ordenamiento en ‘ramas jurídicas’ que constituyen el objeto de estudio de determinado sector de la doctrina.

Dicho esto, es fácil advertir que la autonomía no implica desmembramiento o independencia de un sector del derecho respecto del ordenamiento jurídico, sino “la existencia ontológica de una unidad que permite tratamiento científico, legislativo y pedagógico diferenciado”⁵⁷.

Ahora bien, como señala Corti “tanto *el derecho positivo* como las disciplinas científicas que a él se refieren, se desenvuelven en un proceso (polémico) de continua y múltiple concreción” (el destacado no obra en el original)⁵⁸.

Por lo tanto, la circunscripción de las ramas jurídicas que integran el ordenamiento positivo y del sector de las ciencias jurídicas que se encarga de su estudio constituye zonas de límites difusos y conflictivos.

A modo de ejemplo en nuestra materia el profesor Plaza Vega sostiene que “derecho de la hacienda pública, denominado en otros países derecho financiero [...] comprende el derecho de la deuda, el derecho presupuestario, el derecho cambiario, el derecho monetario, el derecho del gasto público y, por supuesto, el derecho tributario”⁵⁹; mientras que cierto sector de la doctrina española el contenido del derecho financiero se circscribe a el derecho presupuestario, el derecho tributario, el derecho financiero patrimonial y el derecho de la deuda pública⁶⁰.

⁵⁵ KELSEN, HANS: *ob. cit.*, 2011, pág. 230.

⁵⁶ KELSEN, HANS: *ob. cit.*, 2011, pág. 230.

⁵⁷ ASOREY, RUBÉN O. “Introducción. El derecho tributario dentro del derecho financiero” en GARCÍA BELSUNCE HORACIO A. (director): “Tratado de Tributación. Derecho Tributario”, Astrea, Ciudad Buenos Aires, 2009, 1º reimpresión, T. I V.I., pág. 41.

⁵⁸ CORTI, HORACIO G.: “Derecho Constitucional Presupuestario”, Lexis Nexis, Buenos Aires, 1 ed., 2007, pág. 9.

⁵⁹ PLAZA VEGA, MAURICIO A.: “Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario”, Temis, Bogotá, 2006, Tomo I, pág. 277. La designación de Derecho de la Hacienda Pública al derecho financiero no se limita a la tradición Colombiana; a modo de ejemplo puede consultarse ABBAMONTE GIUSEPPE: “Principio de Derecho de la Hacienda Pública”, Temis, Bogotá, 2009. Traducción: PANTEGHINI, DANIELE y CARDONA SANDRA.

⁶⁰ GARCÍA DE LA MORA, LEANDRO y MARTÍNEZ LAGO, MIGUEL ÁNGEL: “Derecho Financiero y Tributario”, J. M. Bosh Editor, Zaragoza, 1999, pág. 22.

No obstante, estas zonas epistemológicamente grises, se observa que existen diversas maneras de “ordenar en ramas el material jurídico objetivo”⁶¹.

Para ello seguiremos en las notas siguientes los criterios desarrollados por Corti en cuanto debe escoger el sistema de clasificación que “más se adecue a las reglas epistemológicas de ‘riqueza cognitiva’ y ‘riqueza constitucional’. Es decir, el ordenamiento del derecho positivo más valioso es aquel que permite estudiar de mejor manera el derecho (está en la riqueza cognitiva) y, a la vez recepta de mejor modo el entramado de valores y conceptos constitucionales (tal la riqueza constitucional)”⁶².

Nota IV: Conceptos indispensables: Dogmática financiera, Derecho Financiero y Actividad Financiera Pública. Constitución Financiera. Poder Financiero y Potestad Normativa Financiera

IV.I.- Aclaraciones

IV.I.I.- Llegados a este punto, para poder proseguir con la exposición del tema abordado es conveniente, a los efectos metodológicos, pasar a definir, de manera sucinta y provisoria, al menos cinco conceptos indispensables que los doctrinarios de nuestra materia han ido desarrollando con el paso del tiempo.

Las definiciones que emplearemos no son expuestas a título definitivo, sino que se hacen simplemente con la intención de mejorar la exposición del tema abordado.

No desconocemos que la doctrina financiera ha acuñado distintos vocablos para referirse a los conceptos que describiremos a continuación, pero no es menos cierto también que, si bien algunos de ellos tienen diferente el nombre el significado asignado es similar (derecho financiero, derecho fiscal) y otros casi idéntico (constitución financiera, constitución fiscal, ordenamiento económico de la constitución o “cánones jurídicos de finanzas públicas”⁶³), lo que nos lleva a pensar que nos encontramos frente a un problema semántico o de denominación más que de sustancia o contenido.

⁶¹ CORTI, HORACIO G.: *ob. cit.*, 2007, pág. 7.

⁶² CORTI, HORACIO G.: *ob. cit.*, 2007, pág. 7.

⁶³ GRIZIOTTI, BENVENUTO: “Principios de las Ciencias de las Finanzas”, Depalma, Buenos Aires, 1959, pág. 78. Traducción: JARACH, DINO.

El concepto de ‘los cánones jurídicos de las finanzas públicas’ es elaborado por GRIZIOTTI para referirse a los distintos principios y reglas con los que “la Constitución italiana ordena con distintas normas la materia financiera”. Ver GRIZIOTTI, BENVENUTO: *ob. cit.*, págs. 78 a 82.

Por otro lado, no soslayamos la utilidad de una posición convencionalista⁶⁴ con relación a tales conceptos, pero como atinadamente observa Alexy “[e]s bien cierto que la génesis de los conceptos depende de la cultura. Como productos de una cultura, los conceptos son reglas establecidas socialmente que se refieren al sentido de las palabras. En esta medida, *los conceptos tienen un carácter convencional. Son reglas convencionales de significado.* Sin embargo, *los conceptos -y esta es la otra cara de la moneda- son convenciones de un tipo especial.* Estos pretenden ser, como señalara Kant ‘adecuados a su objeto’. En este sentido, están intrínsecamente relacionados con la corrección o la verdad de las proposiciones construidas por medio de ellos. Esta pretensión de adecuación necesariamente conecta al concepto de una cosa con su naturaleza. *Mediante los conceptos -como parte de una práctica que está intrínsecamente conectada con la verdad, la justificación, la intersubjetividad, la validez, la objetividad y la realización-* nos esforzamos en captar la naturaleza de las cosas a la que ellos se refieren, de la manera más perfecta y correcta en que sea posible. Esta es la dimensión no convencional o ideal de los conceptos. En la medida en que aquellos que usan un concepto tienen éxito a la hora de satisfacer la pretensión de adecuación que el uso del concepto eleva necesariamente, en esa misma medida corresponderá el concepto a la naturaleza de su objeto” (el destacado no pertenece al original)⁶⁵.

La importancia de definiciones adecuadas de conceptos es fundamental para la construcción de la dogmática jurídica ya que “[l]os conceptos, como reglas convencionales, son indispensables para la identificación del objeto de análisis”⁶⁶

Como señala Hart, la definición, tal como la palabra lo sugiere, es “principalmente una cuestión de trazar límites o discriminar entre un tipo de cosa y otro, que el lenguaje distingue mediante una palabra separada. La necesidad de tal delimitación es experimentada con frecuencia por quienes están perfectamente habituados al uso cotidiano de la palabra en cuestión”⁶⁷ y precisa que una definición “suministra un código o fórmula que traduce la palabra a otros términos que se refiere la palabra según el uso, *indicando las características que comparte con una familia más amplia de cosas y aquellas que la distinguen de otras de la*

⁶⁴ Sobre el “esencialismo” y el “convencionalismo” conceptual recomendamos la lectura de CARLOS, NINO S.: “Derecho, moral y política”, Siglo Veintiuno, 1º edición, Buenos Aires, 2014, pág. 27/37.

⁶⁵ ALEXY, ROBERT: “El concepto y la naturaleza del derecho”, Marcial Pons, Madrid , 2008, pág. 88. Traducción: PULIDO, CARLOS BERNAL.

⁶⁶ ALEXY, ROBERT: *ob. cit.*, pág. 89.

⁶⁷ HART, H. L. A.: “El Concepto de Derecho”, Abeledo Perrot, 3º edición, Buenos Aires, 2012, pág. 16. Traducción: Carrión, Genaro R.

*misma familia*⁶⁸ y citando a Austin agrega que “no contemplamos simplemente palabras... sino también realidades para hablar acerca de las cuales usamos las palabras. Estamos usando una agudizada conciencia de las palabras para agudizar nuestra percepción de los fenómenos” (el destacado no obra en el original)⁶⁹.

IV.1.2.- Al problema de las definiciones debemos agregar además que existe un tendencia a soslayar la importancias de categorías que efectúa la dogmática jurídica.

En efecto, la delimitación de un sector del ordenamiento jurídico no es simplemente un problema metodológico de simple valor académico, su importancia radica en que “la sistemática de las ciencias contribuyen notablemente al progreso de los estudios que con ella se relacionan”⁷⁰ y estos avances son luego utilizados por los distintos operadores (legislador, funcionarios de la administración, jueces, etc.) que tienen un rol fundamental en la vida en comunidad.

Al respecto Nino nos advierte que “en los países de nuestra tradición jurídica resulta engañoso considerar a un código o a una ley como parte del derecho *en forma aislada de las construcciones teóricas que se han desarrollado alrededor de ellos*” (el destacado no obra en el original)⁷¹.

Por último, es necesario señalar que en un ordenamiento jurídico como el Argentino, que carece de definiciones y clasificaciones normativas de sus conceptos fundamentales, la actividad de la doctrina desplegada a tal fin reviste, para bien o para mal, una relevancia institucional trascendental. A modo de ejemplo, se observa que la definición que se utilice de contribución directa y contribución indirecta tendrá un rol fundamental a la hora determinar cómo se distribuye la potestad normativa tributaria⁷², idéntico problema se da con la conceptualización de si una norma pertenece a alguna legislación abarcada por la cláusula de los códigos de fondo (art. 75 inc 12 CN) o si es una norma procesal o abarcada por el derecho público provincial.

IV.2.- Conceptos indispensables

⁶⁸ HART, H. L. A.: *ob. cit.*, pág. 17.

⁶⁹ HART, H. L. A.: *ob. cit.*, pág. 17/18.

⁷⁰ GIANNINI, ACHILLE D.: “Instituciones de derecho tributario”, Olejnik, República Argentina, 2022, pág.19. Traducción: SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO.

⁷¹ NINO, CARLOS S.: *ob. cit.*, 2017, pág. 339.

⁷² Son ilustrativas de este conflictos las reseñas efectuadas por la doctrina con relación a la creación de los impuestos nacionales al consumo y el debate entre el ministro TERRY y el diputado nacional MANTILA. Ver: SPISIO, RODOLFO R.: “Derecho Constitucional Tributario”, Abeledo Perrot, 4º edición, Buenos Aires, 2009, pág. 47 a 58.

IV.2.1.- En este marco, provisorio, cabe reiterar que por **dogmática financiera** o **doctrina financiera**⁷³ entendemos que es aquella disciplina jurídica que estudia, interpreta y describe a las normas, principios, potestades, derechos y deberes jurídicos de carácter financiero, o sea que es el sector de la doctrina jurídica abocada a la reflexión sobre el sistema jurídico financiero del ordenamiento positivo.

En función de ello se puede decir que la dogmática financiera estudia el **derecho financiero** y que éste es una rama del derecho público que regula el fenómeno social que se conoce como actividad financiera pública y, en consecuencia, “*es lógico que la parte del Derecho objetivo que regula esa actividad se denomine Derecho financiero*”⁷⁴. También se ha precisado, con acierto, que “*el derecho financiero regula el aspecto sustantivo de las instituciones financieras*”⁷⁵.

IV.2.2.- Por su parte, cabe señalar que a la **actividad financiera pública**, en términos **jurídicos constitucionales**⁷⁶, se la concibe como “[e]l conjunto de acciones financieras realizadas por el Estado con el fin de hacer efectivas las instituciones constitucionales”⁷⁷ como también “*el sistema constitucional de los derechos humanos*”⁷⁸ y, en consecuencia, las normas por las cuales se regulan dichas actividades, actos u operaciones, o sea que “*regulan el ciclo completo del fenómeno financiero*”⁷⁹ e integran el derecho financiero público.

En este sentido se ha expresado Corti al sostener que “*sobre la base su configuración constitucional se desenvuelve, de forma concreta, la actividad financiera pública del Estado, regulada por un sector del derecho infraconstitucional o rama jurídica, el derecho financiero, qué es objeto de estudio de otra disciplina jurídica: el derecho financiero*”⁸⁰

⁷³ En nuestra práctica es común denominar a la doctrina financiera, dogmática financiera o ciencia jurídica financiera simplemente como ‘derecho financiero’ y en ello observamos un desacuerdo que consiste en identificar con el mismo nombre el ‘objeto de estudio’ con el sector doctrinario que se propone estudiar dicho objeto.

Refiriéndose al derecho en general, NINO observa que se suele denominar a la ciencia jurídica como ‘derecho’ lo que da “*lugar a desdichados equívocos [porque] nombra lo que constituye su materia de investigación*”. NINO, CARLOS S.: *ob. cit.*, 2017, pág. 316.

⁷⁴ SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO: “*Lecciones de Derecho Financiero*”, Universidad Complutense - Facultad de Derecho, Madrid, 1979, pág. 1.

⁷⁵ CORTI, HORACIO G.: *ob. cit.*, 2007, pág. 7.

⁷⁶ Hacemos hincapié que este es un análisis jurídico constitucional porque la actividad financiera pública, como fenómeno puede ser objeto de estudio de distintas disciplinas ya que puede tener un abordaje desde las ciencias económicas, ciencias sociales y, que en este trabajo, desde las ciencias jurídicas.

⁷⁷ CORTI, HORACIO G.: *ob. cit.*, 2007, pág. 1.

⁷⁸ CORTI, HORACIO G.: *ob. cit.*, 2007, pág. 5.

⁷⁹ SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO: *ob. cit.*, pág. 1.

⁸⁰ CORTI, HORACIO G.: *ob. cit.*, 2007, pág. 6.

IV.2.3.- Por lo tanto, la tarea de la doctrina financiera es estudiar el **derecho financiero**, el cual está constituido por las normas, principios, potestades, derechos y deberes jurídicos que disciplinan las acciones financieras del Estado por las que se obtienen los recursos públicos de naturaleza financiera (art. 4 y 75, inc. 1, 2 y 4 CN) y se practican asignaciones y gastos públicos (art. 75, inc. 3, 7, 8 y 9 CN) con el fin de hacer efectivos los derechos fundamentales y mantener las instituciones constitucionales.

Ahora bien, como el derecho financiero público encuentra, en términos específicos, su fundamento normativo en el concepto de Constitución Financiera⁸¹ la actividad financiera pública es un fenómeno que se encuentra, necesariamente, *tenido de pensamiento constitucional*⁸² ya que tiene una “configuración constitucional”⁸³ que actualmente no puede soslayarse.

De lo expuesto se deriva que la actividad financiera es una actividad instrumental en el sentido “que ella *no es un fin del estado, sino un medio del que se sirve para el cumplimiento de sus objetivos*”⁸⁴ y estos, como vimos, son constitucionales.

IV.2.4.- La Constitución Financiera ha sido definida como “el subsector de una constitución que establece y regula cómo ella debe financiarse”⁸⁵ y por lo tanto “regula una de las condiciones materiales que son necesarias para la existencia fáctica del Estado constitucional de Derecho: los recursos financieros”⁸⁶.

En este marco cabe señalar que, así como la Constitución, como norma fundamental, unifica el ordenamiento jurídico, la Constitución Financiera unifica la

⁸¹ Sobre este concepto la bibliografía es vasta, pero recomendamos la lectura de los siguientes trabajos: CORTI, HORACIO G.: “La Constitución Financiera: un nuevo marco teórico para las finanzas”, publicado en GÓMEZ ZAMACOLA, ERNESTO (Director), Revista digital “Constitución Financiera en la Jurisprudencia de la Corte Suprema” – Precedentes 2016, número 1º, año 1º, Observatorio de Derecho Financiero, 2019, págs. 1 a 11. Asimismo, ver: CORTI, HORACIO G. “Financiar la Constitución”, EUDEBA, 1º edición, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2020, pág. 115/141. CORTI, HORACIO G.: “Introducción a la Teoría General de la Constitución Financiera”, publicado en GÓMEZ ZAMACOLA, ERNESTO (Director), Revista digital “Constitución Financiera en la Jurisprudencia de la Corte Suprema” – Precedentes 2017, número 1º, año 2º, Observatorio de Derecho Financiero, 2021, págs. 202 a 261; RODRÍGUEZ BEREJO, ÁLVARO: “La Constitución fiscal de España”, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2015.

⁸² Al respecto ver, CORTI, HORACIO G.: “Metodología para el análisis del tributo: fundamentos de un enfoque constitucionalista” en GARCÍA NOVOA CÉSAR y HOYOS JIMÉNEZ CATALINA (Coordinadores), El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI, Buenos Aires, Marcial Pons Argentina, 2008, t. 1, págs. 58/65.

⁸³ CORTI, HORACIO G.: *ob. cit.*, 2007, pág. 6.

⁸⁴ GARCÍA BELSUNCE, HORACIO A., “Introducción. La ciencia de las finanzas públicas y la actividad financiera del estado ” en GARCÍA BELSUNCE HORACIO A. (director): “Tratado de Tributación. Derecho Tributario”, Astrea, Ciudad Buenos Aires, 2009, 1º reimpresión, T. I V.I., pág. 16.

⁸⁵ CORTI, HORACIO G.: *ob. cit.*, pág. 250; publicado en GÓMEZ ZAMACOLA, ERNESTO (Director): *ob. cit.*, 2021.

⁸⁶ CORTI, HORACIO G.: *ob. cit.*, pág. 250; publicado en GÓMEZ ZAMACOLA, ERNESTO (Director): *ob. cit.*, 2021.

pluralidad de normas jurídicas que integran el derecho financiero y otorga sentido a la actividad financiera pública.

La unificación del derecho financiero y el sentido de la actividad financiera pública bajo el abrigo del concepto de constitución financiera nos da el punto de partida para superar tanto “*el idealismo constitucional que cree que se puede pensar jurídicamente los derechos fundamentales sin tener en cuenta su dimensión financiera [...] como el pragmatismo presupuestario que cree que se puede conceptualizar adecuadamente la actividad presupuestaria sin su referencia a los derechos fundamentales*”⁸⁷.

Por estas dos características que le asignamos a la Constitución Financiera: a) concepto jurídico que unifica la diversidad de normas del ordenamiento positivo que integran el derecho financiero⁸⁸ y otorga significado constitucional a la actividad financiera del estado y b) concepto jurídico superador del idealismo constitucional⁸⁹ y del pragmatismo presupuestario, es que nos detendremos un poco más en su desarrollo.

Como “[t]oda Constitución contiene explícita o implícitamente una Constitución Financiera”⁹⁰, es que debemos preguntarnos cómo se forjó este concepto trascendental en nuestra materia.

Respecto al origen del concepto de Constitución Financiera, según Rodriguez Bereijo, es acuñado por la dogmática alemana para “*designar el conjunto de normas e*

⁸⁷ CORTI, HORACIO G. “*Ley de Presupuesto y Derechos fundamentales, los fundamentos de un nuevo paradigma jurídico-financiero*”, en CORTI HORACIO G. (director): “*El Derecho constitucional presupuestario en el Derecho comparado*”, Revista Jurídica de Buenos Aires, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2010, tomo I, pág. 657.

⁸⁸ Al respecto CORTI señala que “[...]a Constitución financiera incluye el conjunto de técnicas jurídicas financieras, que adquieren justamente unidad en función del fin que les otorga la propia lógica constitucional: ser uno de los medios materiales para la realización empírica de la propia Constitución. **La unidad del derecho financiero tiene una raíz constitucional**”; ver: CORTI, HORACIO G.: *ob. cit.*, pág. 4, publicado en GÓMEZ ZAMACOLA, ERNESTO (Director), *ob. cit.*, 2019.

⁸⁹ Al respecto CORTI señala que “*de acuerdo a esta visión, es la propia Constitución la que debe ser financiada y no, como sucede en muchos debates contemporáneos, los derechos o sólo algunos de ellos, así los derechos sociales (como si sólo estos abrieran el debate sobre los costos). Se trata de analizar, de forma general, cuáles son las condiciones materiales de existencia de las constituciones contemporáneas*”; ver: Corti, Horacio G.: *ob. cit.*, pág. 4, publicado en GÓMEZ ZAMACOLA, ERNESTO (Director), *ob. cit.*, 2019.

⁹⁰ GÓMEZ ZAMACOLA, ERNESTO y STRIGA, SIMÓN I.: “*El principio de no confiscatoriedad y el ajuste por inflación en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*”, pág. 80, publicado en GÓMEZ ZAMACOLA, ERNESTO (Director), *ob. cit.*, 2019.

En dicha ocasión, junto al profesor STRIGA, señalamos dos cuestiones que cobran relevancia para este trabajo: a) que el ‘Estatuto del Contribuyente’ “*no es más que una parte de la constitución financiera*” y b) la carencia de un acápite específico en la Constitución Nacional referido a la Constitución Financiera no es óbice para que exista un Derecho Financiero Público “*por fuera de la Constitución, ya que una de las directivas primarias de todo Estado Constitucional de Derecho reside en asegurar que cualquier construcción jurídica encuentre indefectiblemente asidero primigenio en la carta fundamental. Dicho de otro modo, ‘no hay un Estado fuera del derecho’, lo que equivale a decir, no [hay] Estado fuera de la Constitución*”; ver GÓMEZ ZAMACOLA, ERNESTO y STRIGA, SIMÓN I.: *ob. cit.*, págs. 80 y 81, publicado en GÓMEZ ZAMACOLA, ERNESTO (Director), *ob. cit.*, 2019.

instituciones jurídicas que, garantizando los elementos definidores de un determinado sistema económico, establecen un modelo o forma de funcionamiento de la economía en cuanto a la organización, reparto de poder de las instituciones y delimitación de la actividad estatal asegurando las funciones de los individuos y de los grupos sociales que se integran; y configuran, por eso mismo, un determinado orden económico”⁹¹.

En esa misma línea Corti agrega que el concepto de Constitución Financiera cobra relevancia “en el derecho constitucional alemán (*Finanzverfasung*) para referirse a las cláusulas financieras contenidas en la Ley Fundamental de Bonn de 1949, en particular las referidas a la regulación de las finanzas entre diferentes niveles de gobierno, dada la forma federal allí establecida. Es decir, hace referencia, por extensión, al conjunto de disposiciones financieras contenidas en una Constitución”⁹².

Otra manera de observar la gesta de este concepto es entender el recorrido que se dio desde el momento en el cual el Estado es sometido y organizado conforme a reglas jurídicas⁹³, lo que implicó, “en un primer momento, la juridificación de la actividad estatal y posteriormente, de la mano de la evolución jurídica, la constitucionalización de la actividad financiera estatal cuya máxima expresión se consolida en torno al concepto de ‘Constitución Financiera’”⁹⁴.

Ahora bien, la consolidación del concepto de Constitución Financiera lleva, por un lado, a poner en crisis la clásica visión del derecho constitucional en cuanto este se componía de dos partes: una dogmática (derechos y garantías) y otra orgánica

⁹¹ RODRÍGUEZ BEREJO, ÁLVARO: ob. cit., pág. 24. Aplicando dicho concepto al derecho positivo español, RODRIGUEZ BEREJO sostiene que “[l]a Constitución económica, no obstante su apertura y flexibilidad, no es exactamente neutral entre los modelos contrapuestos de intervencionismo y libertad de empresa puesto que la cláusula de Estado social de Derecho (art. 11^a C.E) en conexión con otros preceptos de la Constitución vinculan en un sentido social el orden económico” (el destacado no obra en el original) y en este sentido el profesor español precisa que “[e]n el Estado social y democrático de Derecho la función de los tributos no es únicamente financiar los servicios públicos o el aparato estatal, sino también redistribuir la riqueza en la comunidad. Ello implica que entre los impuestos y los gastos públicos ha de existir una íntima conexión, en el sentido de que la asignación del gasto público debe ser coherente con los fines del Estado señalados en la Constitución. Es precisamente esta interconexión o interdependencia lo que confiere al Derecho financiero y tributario su carácter de Derecho redistributivo. Es decir, un Derecho en el cual la rama del derecho tributario debe concebirse como un derecho frente los que tiene más y la rama del Derecho de los gastos públicos debe ser un derecho en favor de los que menos tienen, de las clases y grupos más desfavorecidos. Sólo de esta manera, a través de la función redistributiva de la Hacienda Pública que funcione de manera desigual en sus brazos, en el brazo de los tributos y en brazo del gasto público, podrá alcanzarse la exigencia constitucional de un orden social más igualitario y justo”; ver: RODRÍGUEZ BEREJO, ÁLVARO: ob. cit., 2015, pág. 43 y 57, respectivamente.

⁹² CORTI, HORACIO G.: ob. cit., pág. 4, publicado en GÓMEZ ZAMACOLA, ERNESTO (Director), ob. cit., 2019.

⁹³ En este sentido puede se ha señalado que “[e]l estado concebido como un complejo institucional viene determinado y conformado en su organización y formas de actuar por el derecho (estado de derecho) y, desde luego, por el derecho plasmado en la constitución”. GOMES CANOTILHO, JOSÉ JOAQUIM: ob. cit., pág. 107.

⁹⁴ STRIGA, SIMÓN I. y GÓMEZ ZAMACOLA, ERNESTO: “Derecho Tributario Sustantivo”, en MATINATA, JORGE S. (director): “Tratado de Derecho Tributario, procedimientos y administración tributaria”, La Ley, 1^a edición, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2021, Tomo I, pág. 363/364.

(instituciones que organizan el poder)⁹⁵ y, por el otro, pregoná una nueva manera de entender y estructurar el estudio del derecho constitucional al “*considerar tres sectores fundamentales: el sistema de los derechos, la organización del poder y el esquema de financiación de la constitución*”⁹⁶.

Por último, creemos conveniente señalar que si bien la doctrina ha entendido que la Constitución Financiera incluye “*disposiciones que establecen: a) las diferentes técnicas financieras (entre ellos: presupuesto, tributos, deuda pública), b) el deber de contribuir a los gastos públicos sobre la base de la capacidad contributiva, c) principios fundamentales referidos a las técnicas financieras (suficiencia, reserva de ley, igualdad, solidaridad, progresividad), d) instituciones específicamente financieras (órganos de control)*”⁹⁷; también observamos que el concepto de Constitución Financiera, no solamente abarca a las cláusulas de naturaleza financiera sino que también incluye cláusulas que inciden en cierta manera en el financiamiento de la Constitución y en orden socioeconómico que está establece⁹⁸.

IV.2.5.- Por último, nos falta referirnos a dos conceptos fundamentales de nuestra materia: Poder Financiero y Potestad normativa financiera.

El fenómeno financiero es un fenómeno de evidente connotación política. Esta idea no es nueva. Los autores clásicos del derecho financiero español, como Sainz de Bujanda y Rodríguez Bereijo, lo advirtieron, y en la dogmática financiera argentina hizo lo suyo Horacio Cortí.

⁹⁵ En la doctrina constitucional argentina el jurista BIDART CAMPOS formuló este binomio epistemológico en los términos “*Derecho Constitucional de la Libertad*”, cuyo objeto de estudio es la parte dogmática de la Constitución Nacional y el “*Derecho Constitucional del Poder*” que responde al estudio de la parte orgánica. BIDART CAMPOS, GERMAN J.: “*Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*”, Ediar, 1º reimpresión. Buenos Aires, 2009.

⁹⁶ CORTI, HORACIO G.: *ob. cit.*, pág. 251; publicado en GÓMEZ ZAMACOLA, ERNESTO (Director): *ob. cit.*, 2021.

⁹⁷ CORTI, HORACIO G.: *ob. cit.*, pág. 251; publicado en GÓMEZ ZAMACOLA, ERNESTO (Director): *ob. cit.*, 2021.

⁹⁸ A modo de ejemplo en el derecho argentino puede verse, entre otras, las cláusulas constitucionales de regular el comercio -tanto en la esfera inter provincial como con el resto de las Naciones- (art. 75 inc. 13 CN), las cláusulas de los códigos de fondo (art. 75. inc 12 CN), la cláusula de progreso, del desarrollo humano y promoción de los derechos fundamentales (art. 75, incs. 18, 19, 22, y 23 CN), la referida a los establecimientos de utilidad nacional (art. 75, inc. 30 CN) y la de disponer los bienes de propiedad nacional (art. 75. inc. 6), todas ellas coadyuvan tanto a financiar la Constitución como a implementar un orden socio económico que encuentre su fundamento en la norma fundamental.

Las mencionadas cláusulas han sido denominadas por la doctrina como las cláusulas de contenido tributario implícito. Recomendamos la lectura de BULIT GOÑI, ENRIQUE G.: “*Constitución Nacional y Tributación Local*”, Ad - Hoc, 1º edición, Buenos Aires, 2009, Tomo II, págs. 1109 a 1482.

Respecto del orden socio económico de la constitución puede consultarse la obra, BIDART CAMPOS, GERMAN: “*El orden socioeconómico en la constitución*”, Ediar, Buenos Aires, 1999.

En este sentido, Sainz de Bujanda sostuvo que “[e]l derecho financiero no puede prescindir del concepto político de soberanía, del que deriva la noción de poder financiero del estado”⁹⁹ y por lo tanto “el concepto de poder financiero sufre los embates de las fuerzas políticas de un modo directo e inmediato en la práctica y en la teoría su problemática sea un reflejo de la del concepto de soberanía”¹⁰⁰.

Ahora bien, la consolidación y el avance del Estado Constitucional de Derecho implicó que todos los poderes fácticos que posee el Estado, como organización social, se transformen en potestades jurídicas plasmadas en la norma fundamental¹⁰¹ o dicho de un modo más claro “[t]odas las potestades, por su parte, son la expresión de poderes fácticos, es decir, ellos implican la formalización de una decisión política, que pone en juego el poder”¹⁰² y estas decisiones se formulan y se exteriorizan a través de procedimientos establecidos en la Constitución.

En este sentido se ha señalado que “en un Estado de Derecho todos los poderes del Estado se encuentran disciplinados por el derecho, ellos se expresan mediante el ejercicio de potestades públicas. No hay poder por fuera de una potestad jurídicamente regular”¹⁰³.

En nuestra materia se señaló que “[e]l poder financiero es un fenómeno político, básico en la configuración (e incluso definición) de los Estados nacionales modernos, que es transformado jurídicamente en término de potestades jurídicas”¹⁰⁴.

Por otro lado, cabe recordar que el acto de legislar “es un ejercicio de potestades jurídicas”¹⁰⁵.

De esta manera se observa la diferencia entre el poder financiero y la potestad normativa financiera. Mientras que el poder financiero es una cuestión fáctica, la potestad normativa obedece a una cuestión jurídica; por lo tanto, si bien ambos conceptos están interrelacionados, operan en distintos ámbitos y niveles de análisis.

⁹⁹ SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO: *ob. cit.*, pág. 61.

¹⁰⁰ SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO: *ob. cit.*, pág. 61.

¹⁰¹ Un ejemplo de este proceso se observa a lo “largo del siglo XIX los Estados alemanes, y Baviera en primer lugar, adoptaron la forma del Estado constitucional, tuvieron que adecuar toda su administración pública, incluida la administración financiera, a las exigencias del Estado de derecho llevando a cabo una consecuente elaboración de la legislación administrativa y financiera, de igual forma que se había realizado una sólida elaboración jurídica de las legislaciones civil y penal” (el destacado no obra en el original). NAVIASKY, HANS: “Cuestiones Fundamentales de derecho tributario”, Olejnik, República Argentina, 2021, pág. 29. Traducción: Ramallo, Juan.

¹⁰² CORTI, HORACIO G.: *ob. cit.*, 2007, pág. 33.

¹⁰³ CORTI, HORACIO G.: *ob. cit.*, 2007, pág. 33.

¹⁰⁴ CORTI, HORACIO G.: *ob. cit.*, pág. 8, publicado en GÓMEZ ZAMACOLA, ERNESTO (Director), *ob. cit.*, 2019.

¹⁰⁵ HART, H. L. A.: *ob. cit.*, pág. 39.

Como se verá más adelante, la Constitución Nacional asigna las potestades normativas financieras, que posibilitan el desenvolvimiento de la actividad financiera pública, al Poder Legislativo y la Constitución Financiera “*estructura las potestades financieras organizando un conjunto de disposiciones jurídicas específicas, que, en su aspecto normativo, fijan prohibiciones, obligaciones y facultades condicionadas*”¹⁰⁶.

Nota V: Derecho Financiero: unidad, autonomía y contenido. Su relación con otras ramas del ordenamiento jurídico

V.I.- Unidad, autonomía y contenido del Derecho Financiero

V.I.1.- Hemos caracterizado al Derecho Financiero como el sector del ordenamiento positivo en donde confluyen diversas técnicas, principios, reglas, normas jurídicas y autoridades por las cuales se regula la actividad financiera pública y que esta parcela del derecho público genera, también, un sector específico de conocimiento dentro de las ciencias jurídicas que se denomina `dogmática o doctrina financiera’.

De esta concepción del **derecho financiero** se derivan al menos dos características que están fuera de discusión y ellas son: a) que se trata de un sector del derecho público y b) que regula de manera completa el fenómeno que se conoce como actividad financiera pública.

En este sentido cabe señalar que en su momento Sainz de Bujanda destacó que “[e]l Derecho financiero es hoy unánimemente considerado como una rama del Derecho público, cuya autonomía ha de entenderse dentro de la unidad esencial del Derecho público y de todo el ordenamiento jurídico”¹⁰⁷ y en cuanto a sus caracteres sostuvo que: a) “se encuentra dentro del sector del derecho público”, b) “el Derecho financiero aparece como un *ordenamiento instrumental en cuanto que ingresos y gastos no son finalidades en sí misma*” y, por último, c) “dentro del derecho financiero se pueden distinguir, como en otras disciplinas jurídicas, ramas, entre las que se destacan el Derecho presupuestario y Derecho tributario” (el destacado no obra en el original)¹⁰⁸.

V.I.2.- En este marco corresponde abordar la idea de la **unidad** del derecho financiero.

¹⁰⁶ CORTI, HORACIO G.: *ob. cit.*, pág. 252, publicado en GÓMEZ ZAMACOLA, ERNESTO (Director), *ob. cit.*, 2021.

¹⁰⁷ SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO: *ob. cit.*, pág. 7.

¹⁰⁸ SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO: *ob. cit.*, pág. 2.

La unidad de la pluralidad de normas jurídicas que integran el derecho financiero público viene dada por dos factores.

El primero de ellos es el marco epistemológico de Constitución Financiera, cuya entidad permite unificar una pluralidad de normas que aisladamente no tendrían un punto de conexión.

Por otro lado, debe señalarse que esta diversidad de normas **tiene un origen en común** y es la potestad normativa financiera, que constituye el segundo elemento unificador del derecho financiero.

En este sentido es preciso advertir que **esta potestad constitucional tiene distintos matices** según qué “rama” del derecho financiero se analice, pero todas responden a la **misma naturaleza**: la de **financiar el sistema de derechos y mantener las instituciones constitucionales**.

Dicho de otro modo, la Constitución establece tanto la potestad financiera como también las distintas técnicas jurídicas que de ella se derivan (que constituyen las distintas aristas de esta potestad y que responden a las ramas que integran el derecho financiero). Esta potestad y sus aristas son el vehículo jurídico por las cuales el Estado obtiene los medios económicos, financieros y monetarios y los asigna para lograr cumplir con el ordenamiento que instaura la Constitución.

Por lo tanto, la diversidad de técnicas jurídicas que tienen naturaleza financiera no son, como sostiene cierto sector de la doctrina, un obstáculo epistemológico para la unidad del derecho financiero; sino que es una consecuencia de la elección que tomó el constituyente, al sancionar la norma fundamental y establecer **distintas técnicas que constituyen un conjunto interrelacionado de medios que procuran un mismo fin: dotar de recursos al Estado para financiar la Constitución**.

En este marco, teniendo en cuenta los postulados de ‘riqueza epistemológica’ y ‘riqueza constitucional’ que postula el Dr. Corti, creemos que la visión que otorga la unidad del fenómeno financiero “*es la que mejor receta la lógica constitucional*”¹⁰⁹.

Como vimos a lo largo de este trabajo es preciso reiterar que es la Constitución la que da unidad a un ordenamiento jurídico donde existen pluralidad de normas y, por lo tanto, **es también la Constitución**, estableciendo la potestad normativa financiera, su procedimiento aplicativo y los fines perseguidos la que **unifica al derecho financiero**.

¹⁰⁹ CORTI, HORACIO G.: *ob. cit.*, 2007, pág. 9.

En este sentido Corti señala que la unidad constitucional “se refleja en el objeto regulado (de ahí la unidad de la actividad financiera pública) en el en el régimen jurídico infraconstitucional (de ahí la unidad del derecho financiero como rama jurídica) y, por último, en la disciplina científica referida a dicha actividad y régimen jurídico (de ahí la unidad del derecho financiero como tarea dogmática)”¹¹⁰.

Por lo tanto “es preciso admitir la unidad y autonomía del derecho financiero, y dicha autonomía tiene su fundamento en las características de la estructura conceptual de la constitución”¹¹¹.

Por la claridad expositiva y por lo profundo del análisis cabe recordar que el profesor Rodríguez Bereijo, citado por Sainz de Bujanda, añade como criterio de unidad “el de la justicia financiera, que exige que la justicia en el ingreso vaya acompañada de la justicia en los gastos públicos, expresando así la unidad teleológica del fenómeno financiero”¹¹².

En síntesis podemos afirmar que la aparente heterogeneidad de los institutos que integran el derecho financiero, desde una perspectiva jurídica se unifican en el tratamiento que le asigna la Constitución y que todas estas instituciones tienen una misma finalidad, que es la de constituir un medio para satisfacer los derechos fundamentales y las instituciones constitucionales.

V.I.3.- En lo que se refiere a la **autonomía del derecho financiero**, como ya se señaló esta no significa independencia, aislamiento o desconexión de las demás ramas que integran el ordenamiento jurídico.

La autonomía del derecho financiero fue objeto de distintas críticas¹¹³, entre las que merecen ser destacadas al menos dos que están intrínsecamente relacionadas.

Estas objeciones a la autonomía pueden sintetizarse en la heterogeneidad de las normas que constituyen el derecho financiero¹¹⁴ y la dificultad de sistematizar los principios que lo organizan.

¹¹⁰ CORTI, HORACIO G.: *ob. cit.*, 2007, pág. 8.

¹¹¹ CORTI, HORACIO G.: *ob. cit.*, pág. 4, publicado en GÓMEZ ZAMACOLA, ERNESTO (Director), *ob. cit.*, 2019.

¹¹² SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO: *ob. cit.*, 1979, pág. 9.

¹¹³ Entre los que se oponen a la autonomía del derecho financiero, quien más vehemente a criticado tal postura es BERLIRI quien, según su entender “tal construcción es artificiosa, ilógica y, bajo algunos aspectos, peligrosa, ya que (siempre a nuestro entender) mientras el Derecho financiero no tiene razón de ser como disciplina jurídica autónoma, el Derecho tributario debería quedar encuadrado en una rama más amplia del Derecho público”. BERLIRI, ANTONIO: “Principios de Derecho Tributario”, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, pág. 22. Traducción: FERNANDO VICENTE-ARCHE DOMINGO.

¹¹⁴ GIANNINI entendía que el derecho financiero “[n]o constituye un sistema orgánico de relaciones homogéneas, sino un conglomerado de relaciones de diversa naturaleza, cuyo único elemento común consiste en referirse materialmente a la múltiple actividad que el Estado desarrolla en el campo financiero, la que, a pesar de

Ambas críticas han sido rebatidas por Asorey, quien señaló que fundamentar el rechazo de autonomía del derecho financiero “en razón de la mencionada heterogeneidad es desconocer que dicho fenómeno se produce también en otros sectores del derecho, incluyendo el propio derecho tributario”¹¹⁵ y respecto dificultad de sistematizar los principios rectores del derecho financiero observó que ello “no constituye un obstáculo para su autonomía cuándo se observa que también caracteriza a nuestra época la variabilidad de la vigencia de ciertos principios” (el destacado no obra en el original)¹¹⁶

Como ya se mencionó, la delimitación de una parte del ordenamiento jurídico puede obedecer a distintos criterios y enfoques.

Existen criterios subjetivos, objetivos y funcionales para su delimitación, los cuales se inspiran “en los elementos de las conductas que regulan el derecho, a saber los sujetos, la actividad y el objeto”¹¹⁷; sin embargo creemos que el criterio que mejor sirve para determinar un sector jurídico es el que encuentre su fundamento en la Constitución.

Este punto de partida, que viene a continuar con las tesis que postulan la autonomía del Derecho Financiero¹¹⁸, establece un nuevo enfoque para esta tesis, a la cual le aporta una amplitud epistemológica y reflexiva que invita a repensar y readaptar el derecho financiero conforme a las bases establecidas en el derecho constitucional y en el sistema del derecho internacional de los derechos humanos.

V.I.4.- En cuanto al contenido del derecho financiero o, dicho de otro modo, las ramas jurídicas que lo integran es un tema de difícil definición, ya que va estar

estar generalmente regulada por normas de Derecho público, da vida, además, en alguna de sus manifestaciones [...] a relaciones de Derecho Privado” (el destacado no obra en el original). GIANNINI, ACHILLE D.: *ob. cit.*, pág. 19.

¹¹⁵ ASOREY, RUBÉN O.: “Introducción. El derecho tributario dentro del derecho financiero” en GARCÍA BELSUNCE HORACIO A. (director): “Tratado de Tributación. Derecho Tributario”, Astrea, Ciudad Buenos Aires, 2009, 1º reimpresión t. I V.I. , pág. 32.

¹¹⁶ ASOREY, RUBÉN O.: *ob. cit.*, pág. 34.

¹¹⁷ ASOREY, RUBÉN O.: *ob. cit.*, pág. 27.

¹¹⁸ En este punto es interesante demostrar como ASOREY fundamenta la autonomía del Derecho Financiero. Para él el fundamento de la autonomía Derecho Financiero no se funda en ninguno de los tres criterios mencionados (subjetivos, objetivos o funcionales) sino que para ello debe utilizarse dichos criterios de manera conjunta y justifica la autonomía en “el carácter medial o instrumental de la actividad financiera y en la relación inescindible de los ingresos y de los gastos públicos, que otorgan unidad a las normas y a los principios de esta parcela del derecho” y por lo tanto no puede concebirse “el fenómeno financiero sin esa relación causal entre los ingresos y gastos públicos, qué le da sentido a toda la actividad financiera y que permite superar la heterogeneidad de sus relaciones y normas”; ver: ASOREY, RUBÉN O.: *ob. cit.*, pág. 32.

También merece ser destacada la postura de los profesores españoles QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLERO que defienden la autonomía del Derecho Financiero en la idea de que “la conexión entre el ingreso y el gasto público es la esencia de la actividad financiera y, por consiguiente, su análisis científico debe realizarse en el marco de una disciplina, de forma unitaria, con una metodología común y bajo las directrices de unos principios comunes: los principios de justicia financiera”; ver: QUERALT, JUAN M.; LOZANO SERRANO, CARMELO; TEJERIZO LÓPEZ, JOSÉ M. y CASADO OLERO, GABRIEL: “Curso de derecho financiero y tributario”, Tecnos, 24º edición, Madrid, 2013, pág. 35.

condicionado por los singulares aspectos que adopten los distintos ordenamientos jurídicos según las tradiciones y filosofías que inspiraron el dictado de la norma fundamental.

Para Giuliani Fonrouge¹¹⁹ el contenido del derecho financiero está signado por los aspectos jurídicos de la actividad financiera del estado¹²⁰.

Ahora bien, creemos que esta manera de abordar el tema no es del todo correcta ya que no todos los ingresos que obtiene el estado por el cual realiza “*las erogaciones necesarias para satisfacer las necesidades generales*”¹²¹, tienen como fuente la aplicación de las potestades normativas financieras.

Dicho de otro modo, no todo el sistema de recursos que integran la actividad financiera pública son establecidos por normas jurídicas de naturaleza financiera. Un ejemplo de esta situación, sin profundizar y polemizar, se da con los ingresos provenientes de las distintas técnicas jurídicas que se pueden aplicar al patrimonio del Estado o de las actividades empresariales que el Estado puede desarrollar donde confluyen en su desenvolvimiento el derecho administrativo y el derecho civil y comercial.

En este marco se puede evidenciar que hay cierto consenso¹²² en entender que, como mínimo, el Derecho Financiero lo integran, por el lado del sistema de recursos, el derecho tributario y el derecho del crédito público; por el lado del sistema de asignación o gastos, el derecho presupuestario.

Asimismo, el derecho monetario, que está constituido por el conjunto de normas jurídicas “*relacionadas con la moneda como instrumento de cambio y como elemento de las obligaciones a ella vinculadas*”¹²³, integra el derecho financiero.

Por otro lado, dadas las particularidades que el diseño constitucional argentino (art. 1 CN) le asigna al federalismo en su faceta financiera (art. 75 inc. 2 y 3 CN),

¹¹⁹ GIULIANI FONROUGE, CARLOS M.: “Derecho Financiero”, Editorial Depalma, 2º edición 2º ampliada y actualizada, Bs. As., 1970, Tomo I, pág. 35.

¹²⁰ Al respecto, si bien no se expide en términos expresos sobre el contenido del Derecho Financiero, CORTI señala que “*sobre la base conceptual de la unidad del fenómeno financiero que cabe referirse a las diversas técnicas mediante las cuales se obtiene y dispone la renta pública: recursos patrimoniales, tributos, crédito público, presupuesto*”; ver CORTI, HORACIO G.: *ob. cit.*, 2007, pág. 11.

¹²¹ GIULIANI FONROUGE, CARLOS M.: *ob. cit.*, pág. 35.

¹²² Ver al respecto: CORTI, HORACIO G.: *ob. cit.*, 2007 capítulo I; GIULIANI FONROUGE, CARLOS M.: *ob. cit.*, pág. 27 a 38; mientras que en la doctrina extranjera ver FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN: “*Instituciones de Derecho Financiero*”, Marcial Pons, Madrid, 2010 capítulo I, SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO: *ob. cit.*, lección 1.

¹²³ GIULIANI FONROUGE, CARLOS M.: *ob. cit.*, pág. 36.

entendemos que en este aspecto el sistema de repartos de ingresos y gastos en el federalismo argentino también integran el derecho financiero.

En efecto, debe considerarse que los principios plasmados en el art. 75 inciso 2 de la CN, desde una perspectiva constitucionalista, son “*principios estructurales del sistema constitucional, que luego se proyectan a la totalidad del derecho financiero*”¹²⁴ y que además “*son otras de las claves que justifican una visión unificada y sistemática de la actividad financiera pública*”¹²⁵.

En este sentido se observa que, por cómo la Constitución reguló el contenido de la potestad normativa financiera, los principios establecidos en el art. 75 inc. 2 son principios constitucionales que extienden sus efectos a otras ramas del derecho financiero ya que se aplican además al derecho presupuestario (art. 75, inc 8 CN), lo que justifica aún más la teoría unificadora del derecho financiero.

Por las razones expuestas, desde una perspectiva constitucional, cabe concluir que en el ordenamiento argentino existe el federalismo financiero y que este parte del derecho financiero porque comparten dos elementos integradores: a) el procedimiento de regulación, que se expresa a través del principio de reserva de ley en materia de coparticipación de impuestos (art. 75 inc. 2 y 3 de la CN); b) en principios legitimadores que hacen a la justicia financiera, a saber: autosuficiencia, proporcionalidad, equidad e igualdad (art. 75, in. 2 y 8 de la CN)¹²⁶.

V.I.5.- En este marco es menester señalar que el estudio de los regímenes jurídicos de los institutos señalados demuestra también en concreto “*que ellos no son autónomos e independientes, dado que hay un entramado de regulaciones que se conectan entre sí. De ahí que el estudio de cualquiera de dichas instituciones siempre supone, además de una visión global de la materia, una continua remisión al régimen jurídico de las otras*”¹²⁷.

Por último, luego de analizar la unidad, la autonomía y el contenido del derecho financiero creemos que nada más atinado que cerrar este apartado con la reflexión de Villegas en cuanto a que “*las concepciones que ven un todo autónomo en*

¹²⁴ CORTI, HORACIO: *ob. cit.*, 2007, pág. 139.

¹²⁵ CORTI, HORACIO: *ob. cit.*, 2007, pág. 139.

¹²⁶ En este sentido debe señalarse que consecuencia directa de la reforma de la Constitución Nacional de 1994 es que por como quedaron redactados los incisos 2 y 8 del art. 75 es que todos los ingresos que recaude el Gobierno Federal se deben distribuir conforme los principios enumerados, ya sean recursos que se va a repartir vía el instituto de la coparticipación de impuestos (art. 75 inc. 2), o sean el resto de los recursos que se asignan a través de la ley anual de presupuesto (art. 75 inc. 8).

¹²⁷ CORTI, HORACIO G.: *ob. cit.*, 2007, pág. 11.

el derecho financiero, han permitido la elaboración de una doctrina de alto valor científico” (el destacado no obra en el original)¹²⁸.

V.2.- La relación del derecho financiero con otras ramas del ordenamiento jurídico

Admitida la autonomía y delimitado el alcance del Derecho financiero público corresponde ver qué se relación tiene con el resto del ordenamiento jurídico y para ello vuelve a ser importante el nuevo marco conceptual que otorga el concepto de Constitución Financiera.

En este aspecto concordamos con Corti en que hay dos planos de análisis.

El primer plano consiste en “*las relaciones que la constitución financiera (concepto nuclear de la teoría) mantiene con el resto del ordenamiento constitucional. Se trata, entonces, de relaciones intra-constitucionales, íntimamente vinculadas [...] a la finalidad que le da sentido a la hacienda publica*”¹²⁹.

En el segundo plano se “*ponen de manifiesto las relaciones que el derecho financiero mantiene con técnicas jurídicas que forman parte de otras ramas del derecho. Hay al menos cuatro sectores jurídicos que son altamente relevantes: el derecho administrativo, el derecho procesal, el derecho sancionador y el derecho internacional. Cada uno de estos sectores aporta sus técnicas jurídicas específicas a fin de la realización misma del derecho financiero*”¹³⁰.

De la caracterización que hemos efectuado del derecho financiero se evidencia la relación que este tiene con todo el ordenamiento jurídico.

La primera de ellas y la más evidente es con el Derecho Constitucional porque parte de éste tiene como objeto los aspectos que hacen a la financiación de la Constitución. En este sentido también debe señalarse cómo se integra el Derecho Financiero con el Derecho internacional de los Derechos Humanos y el resto del derecho internacional¹³¹.

También el Derecho Financiero se vincula con el derecho administrativo porque una parte importante de éste se aplica y ejecuta en función de prescripciones del

¹²⁸ VILLEGAS, HÉCTOR BELISARIO: “*Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*”, Astrea, 9 edición, Ciudad de Buenos Aires, 2009, pág. 88.

¹²⁹ CORTI, HORACIO G.: *ob. cit.*, pág. 4, publicado en GÓMEZ ZAMACOLA, ERNESTO (Director), *ob. cit.*, 2021.

¹³⁰ CORTI, HORACIO G.: *ob. cit.*, pág. 4, publicado en GÓMEZ ZAMACOLA, ERNESTO (Director), *ob. cit.*, 2021.

¹³¹ Para entender cómo es la relación del derecho financiero y los distintos instrumentos internacionales que puede celebrar el Estado Nacional resultan ilustrativos, mutatis mutandi, lo establecido por la CSJN en los considerandos 8 y 9 “*Molinos Río de la Plata S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*”, sentencia del 02/IX/2021, Fallos: 344:2175.

derecho administrativo, salvo cuando el ordenamiento financiero establezca un procedimiento específico¹³². Vinculación similar se da con el Derecho Procesal y con el Derecho Penal con las particularidades y fines que cada uno de ellos tienen.

Por último, el derecho financiero se conecta con el derecho civil y el derecho comercial y societario utilizando en algunos supuestos los institutos y conceptos que han elaborado este sector del ordenamiento jurídico. Son numerosos los precedentes de las Corte donde se ve reflejado como la interconexión del derecho financiero, en especial con el tributario ya que para resolver ciertos casos se aplicó el derecho común en lo que se refiere a los institutos de la prescripción¹³³, a la eximición de responsabilidad por la mora¹³⁴, a la exención de los intereses¹³⁵, al anatocismo¹³⁶, al enriquecimiento sin causa - acción de repetición¹³⁷, etc.

Nota VI: ¿Autonomía del derecho tributario?

VI.I. Como evidencian las notas que anteceden no compartimos la tesis que sostiene la autonomía del derecho tributario respecto del derecho financiero¹³⁸, que ha tenido su mayor esplendor en la doctrina argentina con la publicación del libro del profesor García Belsunce sobre el tema¹³⁹ y que en el derecho italiano ha tenido Giannini y Berliri como exponentes más lúcidos.

Al respecto Giannini sostenía la autonomía del derecho tributario es “*mas conforme con un exacto criterio sistemático*”¹⁴⁰ y en este sentido precisaba que las normas que regulan al tributo son “*susceptibles de coordinarse en un sistema científico, por ser las que regulan de un modo orgánico una materia bien definida, la relación jurídico-tributaria, desde su origen hasta su realización*”¹⁴¹.

Sin perjuicio de lo expuesto por el profesor italiano entendemos que el **derecho tributario es concebido**, como también lo hace una gran parte de la doctrina a

¹³² FALLOS: 333:161.

¹³³ FALLOS: 342:1903 y 326:3899, entre muchos otros.

¹³⁴ FALLOS: 333:1817.

¹³⁵ FALLOS: 327:5736.

¹³⁶ FALLOS: 304:556

¹³⁷ FALLOS: 297:500.

¹³⁸ Una interesante reseña sobre tal postura y los autores que la sostienen puede verse en: GARCÍA NOVOA, CÉSAR: “*El concepto de tributo*”, Marcial Pons, 1º Edición, Buenos Aires, 2012, pág. 23/30.

¹³⁹ GARCÍA BELSUNCE, HORACIO A.: “*La autonomía del Derecho Tributario (A cuarenta años de mi primera clase universitaria)*”, Depalma, Buenos Aires, 1996.

¹⁴⁰ GIANNINI, ACHILLE D.: *ob. cit.*, pág. 20.

¹⁴¹ GIANNINI, ACHILLE D.: *ob. cit.*, pág. 20.

la que adherimos¹⁴², como “una rama del derecho financiero público cuyo objeto de estudio son las normas, principios y deberes jurídicos que regulan la obtención de recursos por parte del Estado u otro ente público no estatal e inclusive particulares; o dicho de otro modo, es la rama del derecho que estudia el sistema jurídico tributario”¹⁴³.

Resultan ilustrativas de la integración del Derecho Tributario al Derecho Financiero las palabras Ferreiro Lapatza en cuanto afirma que “[e]l Derecho financiero en sentido objetivo está integrado y constituido por aquellas normas que, dentro de un ordenamiento, regulan la Hacienda pública. En este mismo sentido, podemos decir ahora que *el derecho tributario está integrado y constituido por aquellas normas que dentro del derecho financiero regulan el establecimiento y aplicación de los tributos*” (el destacado no obra en el original)¹⁴⁴.

En este mismo sentido Giuliani Fonrouge entiende que el derecho tributario “es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones”¹⁴⁵.

Si bien no desconocemos que la técnica jurídico tributaria ha sido objeto de un mayor desarrollo epistemológico, ello no nos puede llevar al extremo de aceptar la escisión del fenómeno tributario del derecho financiero ya que tal proceder no coincide con lo estipulado por la Constitución.

Nota VII: El principio de reserva de ley en materia financiera como uno de los puntos de partida de la unidad del derecho financiero público

VII.I.- A lo largo de estas notas la unidad del derecho financiero y su respectiva autonomía ha sido justificada principalmente por el tridente constituido por a) la unidad y finalidad que le asigna la Constitución al fenómeno financiero, b) el principio de justicia financiera y c) el nuevo marco epistemológico que generó el concepto de Constitución Financiera.

¹⁴² En la doctrina nacional ver: CORTI, HORACIO G.: *ob. cit.*, 2007 capítulo I; GIULIANI FONROUGE, CARLOS M., *ob. cit.*, t 1, pág. 27 a 38; mientras que en la doctrina extranjera ver: FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN: “Instituciones de Derecho Financiero”, Marcial Pons, Madrid, 2010, capítulo 1, SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO: *ob. cit.*, 1979, lección 1.

¹⁴³ STRIGA, SIMÓN I. Y GÓMEZ ZAMACOLA, ERNESTO: *ob. cit.*, en MATINATA, JORGE S. (director): *ob. cit.*, pág. 343.

¹⁴⁴ FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN: *ob. cit.*, 2010, pág. 25.

¹⁴⁵ GIULIANI FONROUGE, CARLOS M.: *ob. cit.*, pág. 37.

En este sentido puede señalar que la unidad del derecho financiero en gran parte viene justificada por la **finalidad** que este persigue que es financiar el sistema de derechos humanos e instituciones constitucionales.

Si bien dicha idea juega el rol de ser el principal fundamento de unidad del derecho financiero, a continuación, trataremos de dar un pequeño aporte para fundamentar la unidad también desde la perspectiva Constitucional haciendo énfasis en el tratamiento que nuestra norma fundamental le asigna a la potestad normativa financiera.

VII.2.1.- En el texto constitucional se observa que el derecho financiero se sustenta en principios constitucionales comunes como son “*la reserva de ley, la razonabilidad, la igualdad y la solidaridad*”¹⁴⁶. Ahora bien, no es menos cierto que estos principios, en la Constitución adquieren “*matices y (...) singularidades*”¹⁴⁷ según qué sector del derecho financiero público se trate.

Ello nos lleva a pensar que la unidad del derecho financiero en la Constitución también se ve reflejada en el modo en que se plasmó la potestad normativa financiera en la norma fundamental y que su utilización deba reunir una triple legitimación¹⁴⁸: de origen o procedimiento de creación (principio de reserva de ley), de contenido (principio de razonabilidad, igualdad y solidaridad) y de fin (financiar la constitución).

VII.2.2.- Ahora bien, respecto al principio de reserva de ley se observa que todas técnicas jurídicas que integran el derecho financiero público a saber: tributos (art. 75. incs. 1 y 2 CN), presupuesto (art. 75 inc. 8 CN), crédito público - deuda pública (art. 75 incs. 4 y 7 CN), y sistema de coparticipación federal de ingresos y gastos (art. 75 incs. 2 y 3 CN)¹⁴⁹, se rigen por dicho principio con los matices que la propia Constitución otorga a dichas ramas del derecho financiero como además la influencia que en dicha

¹⁴⁶ CORTI, HORACIO G.: *ob. cit.*, 2007, pág. 64.

¹⁴⁷ CORTI, HORACIO G.: *ob. cit.*, 2007, pág. 64.

¹⁴⁸ La idea de a triple legitimación la hemos recogido de un excelente artículo y recomendamos su lectura. CORTI, ARISTIDES H. M.: “*De los principios de justicia que gobiernan la tributación (igualdad y equidad)*”, en GARCÍA BELSUNCE, HORACIO (coordinador): “*Estudios de Derecho Constitucional Tributario. En homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui*”, Depalma, Buenos Aires, 1994, págs. 271 a 300.

¹⁴⁹ En lo que se refiere a régimen monetario se observa que este también se encuentra incluido en los artículos 75 incs. 6, 11 y 19 CN.

potestad ejerce las situaciones de emergencia (art. 76 y 99 inc. 3 CN) que fundamenta un tratamiento diferencial al que se daría en un periodo de normalidad institucional¹⁵⁰.

En este marco se evidencia que la potestad normativa financiera, por regla, se encuentra asignada al Poder Legislativo (art. 75 CN), sin embargo, excepcionalmente la Constitución habilita al Poder Ejecutivo¹⁵¹ a dictar decretos delegados (art. 76 CN) como también decretos de necesidad y urgencia (art. 99 inc. 3 CN) aunque en materia tributaria¹⁵² y en el sistema de coparticipación el respeto del principio de reserva de ley se erige como un valladar insuperable.

En este sentido cabe reiterar que el principio de reserva de ley en materia financiera no va ser igual o idéntico en los distintos sectores que integran el derecho financiero público, por lo tanto, la Constitución prevé un principio de reserva de ley en materia financiera con distintos matices y alcances según qué rama del derecho financiero público se quiera regular.

No obstante ello, creemos que el principio de reserva de ley en materia financiera constituye un elemento más que coadyuva a fundamentar la unidad del derecho financiero desde una perspectiva constitucional.

Nota VIII: Conclusiones

VIII.I.- A lo largo de estas notas hemos plasmamos varias ideas y en la presente trataremos de sintetizar las ideas que creemos que merecen ser destacadas:

- 1) La unidad de la pluralidad de normas jurídicas que integran el ordenamiento jurídico encuentra su fundamento en la Constitución.
- 2) La fragmentación, el parcelamiento o ramificación del Derecho es una actividad que realiza la ciencia jurídica para poder estudiar el fenómeno jurídico. Dicha actividad debe encontrar su fundamento en dos criterios: a) riqueza epistemológica y b) riqueza constitucional. Sin embargo, no debe perderse de vista que las conceptos y categorías que genera la doctrina jurídica luego son utilizadas y plasmadas en los

¹⁵⁰ La emergencia incidirá de distinta manera en el derecho presupuestario y el derecho del crédito y deuda pública que en materia tributaria (FALLOS: 318:1154 y 337:388) y en el federalismo fiscal (FALLOS: 338:1389 y 342:1591).

¹⁵¹ Al respecto se ha precisado que “[I]as decisiones de necesidad y en ejercicio de facultades delegadas no amplían la potestad reglamentaria del Ejecutivo, sino que habilitan a ejercer legítimas potestades legislativas. De ahí que se expresen bajo la forma de decretos, pero que no contienen reglamentos, sino decisiones jurídicas de rango legal” (el destacado no obra en el original). CORTI, HORACIO G.: *ob. cit.*, 2007, pág. 345.

¹⁵² Sobre el principio de reserva de ley en materia tributaria recomendamos la lectura de la inigualable obra en la materia elaborada por el profesor CASAS, JOSÉ OSVALDO: “Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente. A partir del principio de reserva de ley”, Ad-Doc, 1º edición - 1º reimpresión, Buenos Aires, 2005.

ordenamientos jurídicos tanto a nivel constitucional como a nivel infraconstitucional y jurisprudencial.

3) El sector de la ciencia jurídica que estudia las normas jurídicas de carácter financiero (o las que se vinculan con ellas) se denomina, ciencia jurídica financiera, dogmática financiera o doctrina financiera.

4) La labor de la ciencia jurídica en general, y de la dogmática financiera en particular, debe partir desde un análisis jurídico - constitucional del fenómeno normativo, sin desconocer la función social del derecho y no caer en la (falsa) omnipresencia del derecho.

5) Así como la Constitución es el centro que nos permite analizar un ordenamiento jurídico, la Constitución Financiera es el marco epistemológico que mejor permite abordar los fenómenos jurídicos financieros.

6) La unidad del derecho financiero tiene su principal fundamento en la unidad del abordaje que da la Constitución al derecho financiero público, por lo tanto, no puede admitirse la disgregación de unas de sus ramas (derecho tributario) so pretexto de haber alcanzado mayor desarrollo epistemológico.

7) Esta unidad del derecho financiero público en la Constitución también se ve reflejada en la potestad normativa financiera ya que todas las técnicas que integran el derecho financiero quedaron sujetas al principio de reserva de ley.

Con las notas expuestas quisimos a lo largo de este trabajo quisimos aportar nuestro grano de arena a la tarea de abordar el estudio de nuestra disciplina desde una perspectiva Constitucional. No sabemos si lo hemos logrado, pero es fundamental seguir reflexionando en este sentido porque “*el futuro es una tarea irrenunciable de la constitución*”¹⁵³.

Bibliografía

- ABBAMONTE GIUSEPPE: “*Principio de Derecho de la Hacienda Pública*”, Temis, Bogotá, 2009. Traducción: PANTEGHINI, DANIELE y CARDONA SANDRA.
- ALCHOURRÓN, C. E. y BULYGIN, E.: “*Sistemas normativos. Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*”, Astrea, 2º edición revisada, Ciudad de Buenos Aires, 2017.
- ALEXY, ROBERT: “*El concepto y la naturaleza del derecho*”, Marcial Pons, Madrid, 2008. Traducción: PULIDO, CARLOS BERNAL.

¹⁵³ Gomes Canotilho, José Joaquim: *ob. cit.*, pág. 101.

- AMATUCCI, ANDREA: “*La enseñanza del derecho financiero en Italia y España*”, Foro - Revista de Derecho, nº 1, UASB - Ecuador, Quito, 2003.
- ARGÜELLO, LUIS RODOLFO: “*Manual de derecho romano*”, Astrea, 2º edición, Buenos Aires, 1981.
- BERLIRI, ANTONIO: “*Principios de Derecho Tributario*”, Tomo 1, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964. Traducción: FERNANDO VICENTE-ARCHE DOMINGO.
- BIDART CAMPOS, GERMÁN: “*El orden socioeconómico en la constitución*”, Ediar, Buenos Aires, 1999.
- BIDART CAMPOS, GERMÁN J.: “*Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*”, Ediar, 1º reimpresión, Buenos Aires, 2009.
- BOBBIO, NORBERTO: “*Teoría General del Derecho*”, Temis, 3º Edición, Bogotá.
- BOLAÑO, ROBERTO: “*Los sin sabores del verdadero policía*”, Alfaguara, 1º edición, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2020.
- BULIT GOÑI, ENRIQUE G.: “*Constitución Nacional y Tributación Local*”, Ad - Hoc, 1º edición, Buenos Aires, 2009, Tomo II.
- CASAS, JOSÉ OSVALDO: “*Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente. A partir del principio de reserva de ley*”, Ad-Doc, 1º edición - 1º reimpresión, Buenos Aires, 2005.
- CORTI, ARÍSTIDES, BLANCO, B., BUITRAGO, I., CALVO, R. y TESÓN, M.: “*Procedimiento Fiscal (Ley 11.683 y complementarias). Análisis Integral*”, Tesis, Buenos Aires, 1987.
- CORTI, HORACIO G.: “*Derecho Financiero*”, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1997.
- CORTI, HORACIO G.: “*Derecho Constitucional Presupuestario*”, Lexis Nexis, Buenos Aires, 1 ed., 2007.
- CORTI, HORACIO G.: “*Financiar la Constitución*”, EUDEBA, 1º edición, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2020.
- CORTI, HORACIO G. (director): “*El Derecho constitucional presupuestario en el Derecho comparado*”, Revista Jurídica de Buenos Aires, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2010, tomo I.
- COSSIO, CARLOS: “*La plenitud del orden jurídico y la interpretación judicial de la ley*”, Editorial Struhart & Cía, San Justo, 2008.
- D'AMATI, NICOLA: “*Derecho Tributario. Teoría y Crítica*”, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1983. Traducción: RIERA CONDE, JUAN CARLOS.

- ECHAVE, D.; URQUIJO, M. y GUIBOUR R.: “*Lógica, proposición y norma*”, Astrea, 7º reimpresión, Ciudad de Buenos Aires, 2008.
- FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN: “*Instituciones de Derecho Financiero*”, Marcial Pons, Madrid, 2010.
- GARCÍA BELSUNCE, HORACIO A.: “*La autonomía del Derecho Tributario (A cuarenta años de mi primera clase universitaria)*”, Depalma, Buenos Aires, 1996.
- GARCÍA BELSUNCE, HORACIO (coordinador): “*Estudios de Derecho Constitucional Tributario. En homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui*”, Depalma, Buenos Aires, 1994.
- GARCÍA BELSUNCE, HORACIO A. (director): “*Tratado de Tributación. Derecho Tributario*”, Astrea, Ciudad Buenos Aires, 2009.
- GARCÍA DE LA MORA, LEANDRO y MARTÍNEZ LAGO, MIGUEL ÁNGEL: “*Derecho Financiero y Tributario*”, J. M. Bosh Editor, Zaragoza, 1999.
- GARCÍA NOVOA, CÉSAR: “*El concepto de tributo*”, Marcial Pons, 1º Edición, Buenos Aires, 2012.
- GARCÍA NOVOA, CÉSAR y HOYOS JIMÉNEZ, CATALINA (coordinadores): “*El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*”, Buenos Aires, Marcial Pons Argentina, 2008.
- GIANNINI, ACHILLE D.: “*Instituciones de derecho tributario*”, Olejnik, República Argentina, 2022. Traducción: Sainz de Bujanda, Fernando.
- GIULIANI FONROUGE, CARLOS M.: “*Derecho Financiero*”, Editorial Depalma, 2º edición 2º ampliada y actualizada, Bs. As., 1970, Tomo 1.
- GOMES CANOTILHO, JOSÉ JOAQUÍN: “*Teoría de la Constitución*”, Dykinson, Madrid. Traducción: LEMA AÑÓN, CARLOS.
- GÓMEZ ZAMACOLA, ERNESTO (director): “*Constitución Financiera en la Jurisprudencia de la Corte Suprema*” – Precedentes 2016, número 1º, año 1º, Observatorio de Derecho Financiero, 2019. Revista digital.
- GÓMEZ ZAMACOLA, ERNESTO (director): “*Constitución Financiera en la Jurisprudencia de la Corte Suprema*” – Precedentes 2017, número 2º, año 2º, Observatorio de Derecho Financiero, 2021. Revista digital.
- GRIZIOTTI, BENVENUTO: “*Principios de las Ciencias de las Finanzas*”, Depalma, Buenos Aires, 1959, pág. 78. Traducción: Jarach, Dino.
- HART, H. L. A.: “*El Concepto de Derecho*”, Abeledo Perrot, 3º edición, Buenos Aires, 2012. Traducción: CARRIÓN, GENARO R.

- HENSEL, ALBERT: “*Derecho Tributario*”, Marcial Pons, Madrid, 2005. Traducción: BÁEZ MORENO, ANDRES; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, MARIA L. y ORTIZ CALLE, ENRIQUE.
- HOLMES, OLIVER WENDELL: “*La senda del Derecho*”, Marcial Pons, Buenos Aires, 2012. Traducción: SOLAR CAYÓN, JOSÉ IGNACIO.
- KELSEN, HANS: “*El método y los conceptos fundamentales de la teoría pura del derecho*”, Reus, Buenos Aires, 2009. Traducción: LEGAZ, LUIS.
- KELSEN, HANS: “*Teoría pura del Derecho*”, Colihue, 1º edición, Buenos Aires, 2011, Traducción: AREN F., DASSIEU N. y ROTEMBERG S.
- MATINATA, JORGE S. (director): “*Tratado de Derecho Tributario, procedimientos y administración tributaria*”, La Ley, 1º edición, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2021, Tomo I.
- NAVARRINE, SUSANA CAMILA (directora): “*Derecho Tributario. Doctrina Esenciales*”, La Ley, 1º edición, Buenos Aires, 2010.
- NAVIASKY, HANS: “*Cuestiones Fundamentales de derecho tributario*”, Olejnik, República Argentina, 2021. Traducción: Ramallo, Juan.
- NINO, CARLOS S.: “*Fundamentos de derecho constitucional*”, Astrea, 3º reimpresión, Ciudad de Buenos Aires, 2005.
- NINO, CARLOS S.: “*Derecho, moral y política*”, Siglo Veintiuno, 1º edición, Buenos Aires, 2014.
- NINO, CARLOS S.: “*Introducción al análisis del derecho*”, Astrea, 2º edición, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2017.
- QUERALT, JUAN M.; LOZANO SERRANO, CARMELO; TEJERIZO LÓPEZ, JOSÉ M. y CASADO OLLERO, GABRIEL: “*Curso de derecho financiero y tributario*”, Tecnos, 24º edición, Madrid, 2013.
- PALAO TABOADA, CARLOS: “*Derecho Financiero y Tributario*”, Colex, 2º edición, Madrid, 1987.
- PLAZA VEGA, MAURICIO A.: “*Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*”, Temis, Bogotá, 2006, Tomo I.
- PUGLIESE, MARIO: “*Instituciones de derecho financiero*”, Fondo de Cultura Económica, México, 1939.

- RODRÍGUEZ BEREIRO, ÁLVARO: “*El presupuesto del Estado. Introducción al Derecho Presupuestario*”, Tecnos, Madrid, 1970.
- RODRÍGUEZ BEREIRO, ÁLVARO: “*La Constitución fiscal de España*”, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2015.
- ROSS, ALF: “*Sobre el derecho y la justicia*”, EUDEBA, 2º edición, Buenos Aires, 1970, Traducción: Carrió, Genaro.
- SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO: “*Hacienda y Derecho*”, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, Volumen II.
- SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO: “*Lecciones de Derecho Financiero*”, Universidad Complutense - Facultad de Derecho, Madrid, 1979.
- SPISSO, RODOLFO R.: “*Derecho Constitucional Tributario*”, Abeledo Perrot, 4º edición, Buenos Aires, 2009.
- VALDÉS COSTA, RAMÓN: “*Curso de Derecho Tributario*”, Editorial Temis, Bogotá, 1996.
- VANONI, EZIO: “*Naturaleza e Interpretación de las leyes tributarias*”, Olejnik, República Argentina, 2021. Traducción: MARCANO SALAZAR, LUIS M.
- VILLEGAS, HÉCTOR BELISARIO: “*Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*”, Astrea, 9º edición, Ciudad de Buenos Aires, 2009.

UNA MIRADA CONSTITUCIONAL DEL DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO

Por Lucía López Parga¹

I.- Introducción

Al recibir la honrosa invitación a participar de este tomo de la revista Constitución Financiera, consideré inicialmente desarrollar algunas situaciones puntuales que reflejan tensiones entre vías o procedimientos previstos y garantías constitucionales. Sin embargo, al avanzar estimé oportuno escribir sobre una temática que en definitiva abarca aquéllas y otras, cuál es, el vínculo entre el derecho procesal y el derecho constitucional. Esta relación genera múltiples aspectos a analizar, circunscribiendo el presente trabajo a algunos específicos.

De modo inicial cabe poner de relieve que, si bien muchas de las reflexiones resultan en definitiva aplicables al derecho procesal en general, lo delimitaré al ámbito tributario a partir de su análisis en casos en particular. Asimismo, que haré referencia tanto a disposiciones que regulan las vías o procedimientos como a las que prevén aspectos estrictamente de tipo formal.

Finalmente, es pertinente aclarar que, aunque me referiré a algunos puntos en común, no analizaré cuestiones de derecho procesal constitucional o por lo menos no en un sentido restringido. Señala el maestro Sagües en cuanto al alcance del derecho procesal constitucional que existe gran indefinición de sus límites, pero que pueden advertirse dos posturas “a) La versión mínima del derecho procesal constitucional lo entiende como una disciplina eminentemente procesal, y la circumscribe a dos temas esenciales: la magistratura constitucional y los procesos constitucionales, que tal vez se podrían sintetizar en uno solo: la jurisdicción constitucional” y “b) Pero hay otra región más debatida. Aludimos al derecho constitucional procesal, sector del derecho constitucional que trata de los principios constitucionales regulatorios del proceso. Las reglas de la constitución concernientes al debido proceso y a la defensa en

¹ Abogada (UNC). Especialista en Derecho Tributario (UBA). Secretaria relatora de la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba. Quiero agradecer a todo el equipo de Constitución Financiera por invitarme nuevamente a formar parte de este gran trabajo que llevan a cabo con la elaboración de la publicación de Constitución Financiera, es para mí un gusto y un honor que me permitan participar.

juicio resultan, a menudo casi confundidas con las normas relativas a los procesos constitucionales”². Expone el autor que adscribe a la tesis restrictiva, en tanto explicita que el incorporar todo el derecho constitucional procesal al derecho procesal constitucional, implicaría la creación un ámbito de contornos imprecisos y demasiado amplio.

Así, de las diferentes perspectivas de análisis que pueden surgir de la relación entre ambas ramas del derecho, lo que se propone es una interpretación del derecho procesal a la luz de la Constitución Nacional, entendiéndolo como un instrumento eficaz para la protección de los derechos y fines constitucionales por sobre una visión como un conjunto de reglas de naturaleza exclusivamente formal que no respondan en sustancia a aquello.

Sobre el particular, Atienza al explayarse sobre los factores que hacen que en la actualidad la argumentación jurídica ocupe un lugar preponderante en la cultura jurídica occidental, señala - como rasgos de los sistemas jurídicos contemporáneos- a la constitucionalización del derecho y a lo que denomina “*pluralismo jurídico*”, entendido como la tendencia a borrar los límites entre el derecho formal y otros modos de resolución de conflictos, es decir a un derecho más “*informal*” lo cual implica aumentar el aspecto argumentativo³.

En este sentido haré hincapié en que se debe propender una visión del derecho procesal en la que se destaque su finalidad, es decir, que sirva para asegurar la protección de los derechos y garantías constitucionales. Que la concepción a la que me refiero implica de alguna manera hacer prevalecer al momento de la interpretación, a la sustancia por sobre la forma.

II.- El derecho procesal y las garantías constitucionales

El derecho a la tutela judicial efectiva entendido como la posibilidad de acceder a una pronta y fundada respuesta por parte del órgano judicial ante el requerimiento de su intervención por parte de cualquier persona, se completa con el derecho a ser oído, el derecho a obtener una resolución justificada en un plazo razonable y la ejecutoriedad de la misma, en definitiva, al debido proceso.

² SAGÜÉS Néstor P. “Derecho Procesal Constitucional. Logros y obstáculos. Reflexiones sobre los retos y la codificación del derecho procesal constitucional, las fronteras del control de constitucionalidad y los avances del amparo.” Lima. Centro de Estudios Constitucionales del Tribunal Constitucional. Editorial Gráfica Carvil S.A.C. 2008. Pág. 23/25.

³ ATIENZA, MANUEL. “El Derecho como argumentación”, Barcelona, Ariel Derecho, 2010, pág. 17/19.

Corresponde igualmente referirnos a tutela jurisdiccional y no sólo judicial, en tanto ha quedado ratificada la constitucionalidad - sin perjuicio del art. 109 de la Constitución Nacional- del reconocimiento de facultades jurisdiccionales a tribunales administrativos a partir del precedente de la CSJN en el caso “*Elena Fernández Arias y otros c. José Poggio*” del 19/IX/1960. Esto también se plasma en lo que refiere al debido procedimiento adjetivo, y no solo al debido proceso adjetivo, como parte de la garantía prevista en el art. 18 de la Constitución Nacional⁴.

Así las cosas tenemos que el art. 18 de la Constitución Nacional, establece la inviolabilidad de la defensa en juicio de la persona y de los derechos; la Convención Americana de Derechos Humanos con rango constitucional conforme el art. 75 inc. 22 del Estatuto Fundamental en su art. 8 reconoce a toda persona el derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente, imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter. Por su parte, el art. 25 del Pacto de San José de Costa Rica, también recepta esta garantía de forma expresa y detallada.

Desde esta óptica se advierte que esta garantía constitucional para materializarse se vincula estrechamente al derecho procesal - en general-, y a los procedimientos y procesos tributarios - en particular-. Ello en tanto la tutela judicial efectiva implica priorizar la protección jurisdiccional de los habitantes debiendo remover las trabas procesales que limiten el acceso a la justicia y el derecho a obtener una resolución fundada en un plazo razonable. Es decir, que las reglas de procedimiento no se constituyan en un obstáculo, sino que estén a merced del bloque constitucional.

Autores como Osvaldo A. Gozaíni⁵ refieren a la “*constitucionalización de los procesos*” lo que implica dar preferencia a la sustancia por sobre las formas; a la Constitución Nacional (con sus Tratados y Convenciones) por sobre las disposiciones estrictamente formales. Así, hacer prevalecer el derecho a la tutela judicial efectiva y al debido proceso, inciden directamente en los litigios, dando prioridad al sistema de garantías y protección de los derechos. Para ello, propugna el autor, tanto las normas

⁴ GOZAÍNI, OSVALDO A. “*El debido proceso legal: análisis desde el sistema interamericano y universal de derechos humanos*”. Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Eudeba. 2013. Tomo I. - la ed. Pág. 46.

⁵ GOZAÍNI, OSVALDO A., *Ob. cit.*

que establecen los procesos y procedimientos, como las decisiones judiciales, deben ir adecuándose a esta perspectiva.

De este modo, se debe garantizar la tutela judicial efectiva a los fines de poder asegurar la protección y el amparo de los demás derechos y garantías previstos en la Constitución Nacional. Para la consecución de tal fin se debe, por un lado, prever y proveer legalmente de los instrumentos procesales idóneos, así como el Poder Judicial adaptarse a tal perspectiva.

En este sentido y como se expuso previamente, la citada “*constitucionalización*” debe también abarcar al ámbito administrativo, en tanto más allá de la presunción de legitimidad de los actos administrativos prevista en el art. 12 de la Ley 19.549, se debe tender a la simplificación de los procedimientos administrativos en miras de facilitar al administrado/contribuyente el tránsito por la sede de la Administración, con el adecuado ejercicio del derecho de defensa, a los fines de poder acceder a un control judicial suficiente con la mayor celeridad posible. Así, las previsiones de naturaleza procesal de la Ley 11.683 deben interpretarse y estar en consonancia con esta garantía del debido procedimiento adjetivo.

Señala el profesor José O. Casás que admitir la *tutela judicial en sentido estricto* implica eliminar las limitaciones a la habilitación de la instancia, otorgando una mayor protección judicial para que la misma sea *real* y *efectiva*. Para ello, expone, es necesario admitir las demandas contra el Estado sin necesidad de transitar vías administrativas inconducentes o el pago previo del gravamen; así como también resultan limitantes para el acceso al proceso, los exiguos plazos de caducidad para impugnar los actos administrativos, o el diferimiento del cumplimiento de las sentencias con alcance sólo declarativo. A su vez, enseña, esta garantía demanda una duración razonable de los procesos.⁶

A modo de simple reseña en tanto no me detendré en dichos aspectos por exceder el objeto del presente, en el ámbito tributario uno de los institutos que más se cuestiona se opone a tales mandas constitucionales es el “*solve et repete*” en tanto vía procesal prevista – de no haber ido en apelación por ante el Tribunal Fiscal de la Nación conforme el art. 76 de la Ley 11.683 – para cuestionar un acto de determinación tributaria, requiriendo para la habilitación de la instancia judicial el pago del gravamen

⁶ CASÁS, JOSÉ O. “*La revisión judicial de la acción administrativa en materia tributaria*” en “*Derecho Procesal Administrativo*”, Dir. JUAN CARLOS CASSAGNE, Buenos Aires, Editorial Hammurabi, Tomo 2, 2004, pág. 1350 y 1351.

discutido. Así también se critican algunas de las previsiones de la Ley 26.854 que regula las Medidas Cautelares contra el Estado, en tanto dicha norma significó en materia tributaria una limitación para requerir la cautela previa.

A modo de colofón cabe considerar que el derecho procesal debe estar en consonancia con todo el bloque constitucional, resguardando especialmente la garantía de la tutela judicial efectiva y el debido proceso lo que permite proteger los demás derechos.

III.- El derecho procesal y la Constitución Financiera

La propuesta del derecho procesal desde una mirada constitucional, no sólo lo es en lo referido a los derechos y garantías, sino a la Constitución Nacional en su integralidad.

La Constitución Financiera era definida en un principio, como el conjunto de cláusulas o disposiciones contenidas en la constitución que regulan la actividad financiera del Estado.

En la actualidad, se la considera como “...el subsector de una constitución que establece y regula cómo ella debe financiarse. Ella da una respuesta constitucional a la pregunta sobre cómo se debe financiar el estado constitucional de derecho”.⁷ En estos términos y siguiendo la definición de Rodríguez Bereijo, se entiende que va más allá de la lógica de las finanzas, sino que tiene carácter funcional. Es entonces el subsistema o subsector (en el interior) de la Constitución, que regula como debe ser financiada la misma, en otras palabras, como deben ser financiados los fines, los derechos y garantías y las partes orgánicas de la misma.

Señala el profesor Corti que la constitución financiera incluye disposiciones que establecen: “*a) las diferentes técnicas financieras (entre ellos: presupuesto, tributos, deuda pública), b) el deber de contribuir a los gastos públicos sobre la base de la capacidad contributiva, c) principios fundamentales referidos a las técnicas financieras (suficiencia, reserva de ley, igualdad, solidaridad, progresividad), d) instituciones específicamente financieras (órganos de control)*”⁸.

⁷ CORTI, HORACIO G. “Introducción a la teoría general de la Constitución Financiera. Notas sobre la metodología del derecho financiero”. Publicada en *Constitución Financiera en la Jurisprudencia de la Corte Suprema*, Tomo N° 2, 2021, ISSN: 2683-6858. Pág. 250.

⁸ CORTI, Horacio G., *Ob. cit.* pág. 251.

Así las cosas, la perspectiva que se propone implica considerar a la Constitución en su conjunto y sobre ésta, priorizar sus disposiciones por sobre aspectos de carácter formal.

IV.- Una visión constitucional del derecho procesal tributario en la jurisprudencia

Continuando con el análisis, en el presente título haré referencia a algunos precedentes jurisprudenciales en los cuales se refleja una situación de tensión o controversia entre aspectos formales y el régimen constitucional, priorizándose éste último.

IV.I.- Utilización de la vía del amparo y la acción declarativa de certeza

En este apartado me detendré en algunos casos en los cuales se tramitaron cuestiones tributarias a través de la vía de la acción de amparo y la acción declarativa de certeza, procesos que, si bien no se encuentran específicamente previstos en la Ley de procedimiento tributario, se encuentran reguladas en la Constitución Nacional art. 43 y Ley 16.986 y en el art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Así al momento de interpretar se consideraron verificados los recaudos para su procedencia, priorizando en cierta forma la pretensión en juego.

La vía del amparo ha sido la acción utilizada para cuestionamientos relativos a la inhabilitación de la CUIT de contribuyentes⁹; ante el planteo de inconstitucionalidad del incumplimiento de la provincia de dictar el régimen de coparticipación municipal¹⁰; ante dificultades con el sistema informático para acceder al régimen de regularización impositiva¹¹, entre otros.

Estimo significar con lo expuesto que la admisión de la vía del amparo para cuestiones tributarias cuando la situación lo requiere, también implica hacer prevalecer los derechos y garantías por sobre las vías previstas, las que en ocasiones no permiten proteger adecuadamente el derecho que se invoca.

En este sentido en cuanto a la procedencia de otras vías en materia tributaria y la garantía de la tutela judicial efectiva, advierto de suma relevancia citar el voto del

⁹ Cámara Federal de Córdoba, Sala B, “Battistella Ivana c/AFIP”, 30/V/2018.

¹⁰ CS, “Intendente Municipal Capital s/ amparo”, (337:1263), 11/XI/2014.

¹¹ Cámara Federal de Córdoba, Sala B, “Granjas del Centro SA c/ AFIP, 20/IX/2019.

doctor José O. Casás en el precedente del TSJBA “*Herrero, María Cristina*”¹² en el cual efectúa una detallada descripción de la jurisprudencia sobre la materia.

Sostuvo el profesor Casás que la acción de amparo era procedente para el ámbito tributario si el acotado marco de la acción fuera hábil para el caso y agrega “La postura que vengo propiciando se respalda en la idea de que es menester dotar a los contribuyentes de la posibilidad de utilizar las más variadas vías que, con carácter general, se habilitan en los ordenamientos adjetivos a los justiciables y, particularmente, aquellas que pueden ser útiles para prevenir daños irreparables al obligado tributario, por cuanto el mismo es merecedor de que se le garantice la *tutela judicial efectiva*, que se reconoce con amplitud a todo administrado.”

Respecto de la acción declarativa de certeza se expide el autor en cuanto a que “También en sintonía con el derecho a la *tutela judicial efectiva* se observa que, en el ámbito jurisprudencial de la Corte Suprema de Justicia, donde se advierte que, junto con la *acción de amparo*, fue abriendose camino la *acción meramente declarativa de certeza en materia tributaria*.” Agrega que si bien inicialmente no fue así “...se comprueba que el Tribunal cimero ha admitido la *acción declarativa de certeza en la impugnación de tributos nacionales* cuando se trata de *tachas con base constitucional* —por cuanto, ante planteos de tal naturaleza, la incertidumbre no pude conjurarse mediante una consulta a la Administración Federal de Ingresos Pùblicos, ni ser receptada, en principio, en una eventual apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, por encontrarse vedada la competencia de dicho órgano para atender articulaciones de inconstitucionalidad ya que, a pesar de su independencia respecto de la Administración activa, se halla residenciado en la esfera del Poder Ejecutivo—...”.

Del citado precedente surgen múltiples situaciones en las cuales la CSJN ha admitido la utilización de estas vías, apartando la aplicación de la acción de repetición, no sólo ante planteos de inconstitucionalidad, sino también en casos de ejecuciones de deudas inexistentes o graves afectaciones al derecho de defensa.

Estimo del caso agregar en este punto la procedencia de instancias conciliatorias en el ámbito tributario ante pretensiones que puedan ser susceptibles de

¹² TSJBA, “*Herrero, María Cristina c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido*”, Expte. n° 9904/13, 22/XII/2014.

arribarse a algún acuerdo o incluso para que las partes expongan de forma personal sus pretensiones y lograr con ello alguna conciliación, aunque sea parcialmente.¹³

IV.2.- Autonomía municipal y derecho procesal

Haré referencia a un caso en el que se expidió la CSJN en el cual el Tribunal Superior de la Provincia de La Rioja declaró inadmisibles por no resultar la vía idónea, los recursos de casación interpuestos por el Intendente de la Ciudad de La Rioja contra dos resoluciones del Tribunal de Cuentas, de dicha provincia que implementaron el control de hacienda sobre el municipio por parte de ese órgano provincial y designaron un funcionario a tal efecto.

En dicho precedente el Alto Tribunal luego de una reseña respecto de la significación de la autonomía municipal en nuestro régimen constitucional - a la que expresamente remito - explicita “Que de nada sirve el reconocimiento constitucional de contenidos si estos no pueden hacerse valer ante los sistemas de justicia provinciales. El estrecho vínculo entre la autonomía y su defensa procesal ha sido señalado por esta Corte al descalificar decisiones de superiores tribunales provinciales que cerraron la jurisdicción local con argumentos ritualistas.”¹⁴ Hace referencia a continuación a los casos “Intendente Municipal Capital” (Fallos: 337:1263) y “Municipalidad de la ciudad de La Banda” (Fallos: 341:939).

Así, la Corte Nacional se expide en el sentido que ha “...descalificado, por la doctrina de la arbitrariedad, las decisiones judiciales que incurren en un injustificado rigor formal que atenta contra la garantía de la defensa en juicio. Ello así, en particular, cuando la decisión veda el acceso a la instancia judicial revisora, ya que importa un cercenamiento al derecho de defensa, en cuanto requiere que no se prive a nadie arbitrariamente de la adecuada y oportuna tutela de los derechos que pudieran eventualmente asistirle por medio de un proceso conducido en legal forma y que concluya con el dictado de una sentencia fundada. Lo que significa, ni más ni menos, la posibilidad de obtener la efectiva primacía de la verdad jurídica objetiva, que reconoce base constitucional, concorde con el adecuado servicio de justicia (Fallos: 342:1434, voto de los jueces Maqueda y Rosatti, considerando 6° y sus citas).”

Considera el Máximo Tribunal que el Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de La Rioja rechazó los recursos por no considerar que era la vía procesal

¹³ Cámara Federal de Córdoba, Sala B, “AFIP c/DGI c / Compañía de Tratamientos Ecológicos S.A. s/ Ejecución Fiscal – AFIP”, Expte. 40900/2015, 28/IV/2016 y 05/V/2016.

¹⁴ CS, “Municipalidad de la Ciudad Capital s/ casación, CSJ 1490/2018/RH1 CSJ 1491/2018/RH1 17/II/2022.

idónea, pero entendió que la vía adecuada debía tramitarse ante el mismo Tribunal Superior por lo que, en lugar de reconducir el proceso en miras a juzgar la validez de actos administrativos que lo sujetarían a un municipio al control de hacienda y gestión preventivo de la provincia, dispuso no tratar cuestiones relevantes mediante una formulación manifiestamente ritualista.

Del precedente citado se advierte la perspectiva que aquí se plantea en cuanto a que el derecho procesal debe estar en consonancia con todo el régimen constitucional, en tanto como expuso la CSJN en el caso, las disposiciones procesales deben propender a garantizar y hacer efectiva la autonomía municipal conforme lo dispone la Constitución Nacional.

Así se advierte en el presente caso como el derecho procesal se vincula específicamente con uno de los aspectos de la Constitución Financiera, cuál es el funcionamiento de los actores principales del sistema federal, en el caso las comunas y su financiamiento.

IV.3.- Control judicial suficiente y requisitos procesales de la vía recursiva

En el marco de una causa contra la Dirección General de Rentas de Misiones en la que se declararon inadmisibles los recursos ante el superior tribunal local se cuestionaba la interpretación del cómputo del plazo previsto para la vía recursiva, la Corte Suprema de Justicia de la Nación - remitiendo al dictamen del señor Procurador General - sostuvo que si bien no se habilita la vía extraordinaria en este tipo de cuestiones de carácter procesal si lo hace “*en salvaguarda de las garantías del debido proceso y de la defensa en juicio, cuando la decisión adoptada se sustenta en afirmaciones dogmáticas o cuando con injustificado rigor formal lo decidido omite ponderar argumentos conducentes para la solución del litigio, lo cual conduce a una restricción sustancial de una vía apta para obtener el reconocimiento del derecho invocado (Fallos: 323:1449; 324:3612; 327:4109)*”¹⁵.

Considera que ello se configuró en dichos autos y que ante jurisdicción administrativa “*...el cumplimiento de la garantía de la defensa en juicio requiere, como condición de validez constitucional, que la decisión de los órganos administrativos esté sujeta a un control judicial amplio y suficiente. Ello supone asegurarle al afectado la oportunidad de acudir, por una vía ordinaria, ante un órgano judicial al cual solicitar la revisión de las cuestiones de hecho y de derecho comprendidas*

¹⁵ CS, “Gandera, Diego Javier s/ plantea recurso de queja por apelación en expte n° 2248/12 reg. D.G.R.”, CSJ 1438/2017/RH1, 5/XI/2020.

o resueltas en la decisión administrativa (conf. doctrina de Fallos: 247:646 y 328:651, considerando 12°)".

Agrega que conforme las particulares circunstancias que rodearon el rechazo de la apelación, los agravios planteados por el impugnante ameritaban al menos ser examinados por el Juzgador desde la perspectiva de la doctrina de la arbitrariedad, a fin de comprobar si se lo había privado indebidamente de aquel control judicial de la jurisdicción administrativa que es condición para su validez, con menoscabo de la garantía constitucional de la defensa en juicio y la separación de poderes. En función de ello, revoca la sentencia y manda a dictar nuevo pronunciamiento.

De este modo el Alto Tribunal expresamente hizo hincapié – sin expedirse sobre la procedencia o no de la interpretación realizada - en que se debe priorizar el derecho a la tutela judicial efectiva y control judicial suficiente por sobre cuestiones de carácter formal a los fines de rechazar el recurso.

IV.4.- Las limitaciones del procedimiento de ejecución fiscal y la manifiesta inexistencia de deuda

En segundo término, haré referencia a un caso en el cual en el marco de una ejecución fiscal del GCBA, el superior tribunal local rechazó el recurso de inconstitucionalidad en contra de la sentencia que mandaba a llevar adelante la ejecución por no tratarse de una sentencia definitiva o equiparable a tal. Denegado el recurso extraordinario, la contribuyente se alzó en queja.

La CSJN con remisión al dictamen de la señora Procuradora General sostuvo que “...*si bien en principio las sentencias en los juicios ejecutivos no reúnen el carácter de definitivas, a los fines del recurso previsto en el art. 14 de la ley 48, debido a la posibilidad que asiste a las partes de plantear nuevamente el tema, ya sea por parte del Fisco librando una nueva boleta de deuda o por el ejecutado, mediante la vía de repetición (Fallos: 308:1230; 311:1724, entre otros); ello no implica que pueda exagerarse el formalismo hasta el extremo de admitir una condena por deuda inexistente cuando ello resulta manifiesto de autos (Fallos: 278:346; 298:626; 302:861; 312:178; 318:1151; 324:2008; 327:4474, entre otros), circunstancia que importaría un grave menoscabo de garantías constitucionales*”¹⁶.

¹⁶ CS, “GCBA c/ Centro Médico Santa Isabel S.A. s/ ejecución fiscal - ingresos brutos - convenio multilateral”, CSJ 188/2019/RH1, 15/IV/2021.

Agrega que “...la Corte tiene reiteradamente dicho que los tribunales se encuentran obligados a tratar y resolver adecuadamente en tales pleitos las defensas fundadas en la inexistencia de deuda siempre y cuando ello no presuponga el examen de otras cuestiones cuya acreditación exceda el limitado ámbito de estos procesos, razón por la cual se concluye, sin dificultad, que no pueden ser tenidas como sentencias válidas las que omitan tratar en forma adecuada las defensas aludidas, toda vez que aquéllas han de gravitar fundamentalmente en el resultado de la causa (Fallos: 312:178; 327:4832 y 331:47).”

Finalmente resuelve que se omitieron tratar cuestiones oportunamente invocadas respecto a la inexistencia de la deuda, por lo que dispone revocar y devolver los autos para dictar nuevo pronunciamiento.

Surge del fallo citado que sin perjuicio que las disposiciones procesales no permitan invocar cuestiones intrínsecas del título a los fines de la excepción de inhabilidad de título en el marco de una ejecución fiscal, y que, incluso, cuando el art. 14 de la ley 48 no incluye este tipo de sentencias como susceptibles de ser recurridas por la vía extraordinaria, se prioriza la verdad material o la sustancia como puede ser la manifiesta inexistencia de deuda, lo que implicaría en caso de constatarse, una afectación al derecho de propiedad protegido por la Constitución Nacional.

Cabe agregar un precedente que, si bien no es relativo al ámbito tributario, analiza que pese a la existencia de disposiciones procesales que establecen limitaciones a la vía recursiva, se debe priorizar la verdad material. Así, la CSJN se expidió ante un planteo de denegación de recurso en tanto se cuestionaba una resolución emitida en la etapa de ejecución de sentencia del proceso, por lo que ésta era inapelable (art. 109 Ley 18.345).

Sin embargo, sostuvo que “...el tribunal anterior en grado, con apoyo en meras consideraciones formales, omitió tratar las serias alegaciones del Estado Nacional acerca del gravamen irreparable que le causaba lo resuelto por el juez de primera instancia al aprobar una liquidación de astreintes por un monto, según dijo, exorbitante, sin reparar en el carácter provisional de aquellas, ni en que la obligación principal ya había sido cumplida durante el año 2010 ni en la circunstancia de que el trámite del pago fue realizado bajo la estricta observancia de las normas de consolidación de deudas

públicas...”¹⁷ considera en consecuencia que el pronunciamiento exhibe graves vicios de fundamentación y lo deja sin efecto.

IV.5.- Sectores vulnerables protegidos constitucionalmente y disposiciones procesales

En el presente apartado haré referencia a un grupo de precedentes que se encuentran concatenados por un núcleo común.

En primer lugar y como punto de partida para referirme a los casos pertinentes, cabe invocar el precedente de la CSJN “*García María Isabel*”¹⁸ en el cual ante el planteo de inconstitucionalidad de la retención del impuesto a las ganancias en los haberes jubilatorios de la actora, el Alto Tribunal dispuso hacer lugar a la acción en contra de la AFIP en el entendimiento que la sola capacidad contributiva como parámetro para el establecimiento de tributos a los jubilados resulta insuficiente si no se pondera la vulnerabilidad vital del colectivo concernido, ya que atento su situación no impacta en todos de la misma manera.

Luego, el precedente “*García Blanco Esteban*”¹⁹ versó sobre el reintegro de la retención del citado tributo, pero sobre las sumas liquidadas en el marco del juicio de reajuste del actor. En este proceso la particularidad que se presentaba era que el demandado era la ANSeS atento tratarse de un juicio de reajuste de haberes previsionales, por lo que la defensa del accionado consistía en que su actuación lo fue a título de agente de retención y que las sumas fueron ingresadas al Fisco.

Así, el Juzgado de primera instancia sostuvo por un lado que no advertía confiscatoriedad y por el otro que las sumas debían ser requeridas a la AFIP o ante el fuero correspondiente, es decir que se declaraba incompetente. Cuestionada la declaración de incompetencia, la CFSS por mayoría, dispuso que resultaba competente dicho juzgado para resolver el planteo referido al tributo, sin expedirse sobre la procedencia del reintegro.

Finalmente, la CSJN resolvió en primer lugar que, si bien no se trataba de una sentencia definitiva, debía admitir el recurso extraordinario atento configurarse un supuesto de privación de justicia.

¹⁷ CS, “Recurso de hecho deducido por la demandada en la causa Anselmi, Héctor Rubén c/ Ferrocarriles Argentinos s/ diferencias salariales”, FMP 51004545/1990/1/RH1, 17/II/2022.

¹⁸ CS, “García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, FPA 7789/2015/CS1-CA1 FPA 7789/2015/1/RH1, 26/III/2019.

¹⁹ CS, “García Blanco Esteban c/ ANSeS s/ reajustes varios”, CSS 23339/2009/CS1, 6/V/2021.

De este modo consideró “*Que la garantía constitucional consagrada en el art. 18 de la Constitución Nacional importa no sólo el derecho de acceder a un tribunal de justicia imparcial e independiente, sino el de ser oído y, de ahí, que las decisiones que se adopten hagan debido mérito de los planteos conducentes que realicen los litigantes (arg. doct. Fallos: 317:638, entre otros)*”.

“*En tal estado de cosas, y con mayor cautela cuando se trata de personas que integran un grupo vulnerable, con preferente tutela constitucional (art. 75, inc. 23 de la Constitución Nacional), se debe tener presente que el derecho de ocurrir ante un órgano judicial en procura de justicia, consagrado en el citado art. 18, requiere que la tutela judicial resulte efectiva; esto es, que sea oportuna y posea la virtualidad de resolver, sin dilaciones, las cuestiones sometidas a su conocimiento (arg. doct. Fallos: 339:740)*”.

Por ello concluye que ante “...el explícito planteo relativo a la improcedencia de la retención efectuada por el organismo previsional en concepto de impuesto a las ganancias sobre su retroactivo por el reajuste de su haber previsional, la Cámara omitió brindar toda respuesta con relación al punto, a pesar que se trataba de un agravio cuya consideración resultaba conducente.”

Es decir, cuestiona que la Alzada haya circumscripto su decisorio a la cuestión de competencia devolviendo los autos al juzgado sin resolver la cuestión, en definitiva, tratándose de una persona vulnerable especialmente amparada por el marco constitucional. En consonancia, en vez de mandar a dictar nuevo pronunciamiento, el Alto Tribunal resuelve que atento “...i) la avanzada edad del actor -que a la fecha tendría 97 años (fs. 87); ii) la naturaleza de los derechos involucrados vinculados a la subsistencia durante la ancianidad, como así también la preferente tutela constitucional de la que goza el demandante; y iii) la incontrastable circunstancia de que el reenvío de la causa a la anterior instancia podría conducir a la definitiva privación de su derecho, imponen a este Tribunal hacer uso de la atribución prevista en el art. 16 de la ley 48 y decidir sobre la procedencia de su reclamo.” Dispone, en definitiva, la aplicación del precedente “García María Isabel” y ordena a la ANSeS el reintegro de las sumas retenidas.

El tercer precedente al que me referiré en este apartado “Garay, Corina”²⁰, se trató de una situación similar a la antes expuesta. En el marco de la ejecución de sentencia del juicio de reajuste de haberes en contra de la ANSeS, en primera instancia se declararon exentas del impuesto a las ganancias las sumas liquidadas ordenando a la

²⁰ CS, “*Garay, Corina Elena c/ ANSeS s/ reajustes varios*”, CSS 60858/2009/CA1-CS1, 7/XII/2021.

actora ocurrir ante la AFIP mediante el trámite administrativo correspondiente a los fines de solicitar el reintegro de lo retenido. Dicho decisorio fue confirmado por la CFSS.

La CSJN resolvió “*Que para evaluar si se ha configurado una exigencia procesal ritualista e irrazonable, no puede perderse de vista que la actora, en este caso, cuenta con la protección consagrada en el art. 75, inc. 23 de la Constitución, que dispone que corresponde al Congreso Nacional “legislar y promover medidas de acción positiva que garanticen la igualdad real de oportunidades y de trato, y el pleno goce y ejercicio de los derechos reconocidos por esta Constitución y por los tratados internacionales vigentes sobre derechos humanos, en particular respecto de los niños, las mujeres, los ancianos y las personas con discapacidad”*.”

Invoca el Alto Tribunal la Convención Interamericana sobre la Protección de los Derechos Humanos de las Personas Mayores (CIPDHPM) y “*Que teniendo en cuenta la disposición contenida en el art. 75, inc. 23 de la Constitución Nacional, el envejecimiento y la discapacidad son causas predisponentes o determinantes de vulnerabilidad, ya que normalmente obligan a los concernidos a contar con mayores recursos para no ver comprometida seriamente su existencia y/o calidad de vida y el consecuente ejercicio de sus derechos fundamentales.*”

Hace referencia la CSJN a decisiones en las que consideró la situación de vulnerabilidad de ciertos individuos ante pretensiones judiciales que implican dilatar irrazonablemente el cumplimiento de decisiones firmes de naturaleza patrimonial. Así, refiere a los autos “Gorosito”²¹ relativo a la excepción para las deudas consolidadas prevista en el art. 18, segundo párrafo, de la ley 25.344 por las afecciones físicas del accionante; “C., J. C.”²² vinculado al trámite de ejecución de sentencias contra el Estado y la evidente fragilidad del actor que allí esperaba cobrar su resarcimiento.

Concluye la CSJN que “*En definitiva, se trata de evitar imponer a las personas ancianas cargas procesales desproporcionadas y desajustadas al estado actual del proceso. Una ponderación adecuada de la incidencia del tiempo en estos litigios exige —por mandato constitucional— compatibilizarlos con la propia vida de los justiciables, quienes, de quedar sujetos a nuevas esperas, conforme al desenvolvimiento natural de los hechos, verían frustrada la sustancia de sus derechos*”

Trasladando ello al caso en concreto, resuelve que atento el tiempo transcurrido desde el comienzo del proceso y la avanzada edad que presentaba la actora

²¹ CS, “Gorosito, Aurelia Noemí c/ Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados s/ daños y perjuicios”, (CSJ 951/2013 (49-G)/CS1), 28/VI/2018.

²² CS, “C., J. C. C/ EN – M Defensa – Ejército”, CAF 9482/2011/2/RH2, 30/IV/2020.

“...la decisión de sujetar a la accionante a un nuevo trámite administrativo y/o judicial no especificado, configura un exceso ritual manifiesto que puede frustrar la sustancia de su derecho conforme al desenvolvimiento natural de los hechos (Fallos: 316:779, citado en “C., J. C.”, ya citado).”

Concluyendo que “*En definitiva, no resulta razonable exigir a los recurrentes que deduzcan dos planteos ante distintos organismos a fin de lograr idéntico reconocimiento, ya que no solo importa un arbitrario retraso en la declaración de derechos de naturaleza alimentaria que cuentan con amparo constitucional, sino que trasunta un dispendio jurisdiccional que se opone a principios básicos de economía y concentración procesal (conf. mutatis mutandis “Castro Fox”, Fallos: 328:1265).*”.

Ahora bien, del análisis de estos tres precedentes se advierte como en dichos casos, se hizo prevalecer los derechos y garantías constitucionales por sobre el estricto cumplimiento de normas procesales como puede ser la cuestión de competencia o el reenvío, o el tránsito de la vía administrativa; todo a partir de una perspectiva constitucional del proceso por sobre disposiciones de naturaleza formal.

Bibliografía

- ATIENZA, MANUEL, “*El Derecho como argumentación*”, Barcelona, Ariel Derecho, 2010.
- BOBBIO, NORBERTO, “*Iusnaturalismo y positivismo jurídico*”, Madrid, Editorial Trotta, 2015.
- CASÁS, JOSÉ O. “*La revisión judicial de la acción administrativa en materia tributaria*” en “*Derecho Procesal Administrativo*”, Tomo 2, Dir. JUAN CARLOS CASSAGNE, Buenos Aires, Editorial Hammurabi, 2004.
- CORTI, HORACIO G., “*Introducción a la teoría general de la Constitución Financiera. Notas sobre la metodología del derecho financiero*”, publicada en “*Constitución Financiera en la Jurisprudencia de la Corte Suprema*”, Tomo N° 2, 2021, ISSN: 2683-6858.
- GARCÍA BELSUNCE, HORACIO A. (Dir.), “*Tratado de tributación*” Tomo I, Derecho Tributario, Ciudad de Buenos Aires, Astrea, 2009.
- GOZAÍNI, OSVALDO A. “*El debido proceso legal: análisis desde el sistema interamericano y universal de derechos humanos*”, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Eudeba, Tomo I, 1^{ra} edición, 2013.
- SAGÜÉS NÉSTOR P. “*Derecho Procesal Constitucional. Logros y obstáculos. Reflexiones sobre los retos y la codificación del derecho procesal constitucional, las fronteras del control de*

constitucionalidad y los avances del amparo”, Lima, Centro de Estudios Constitucionales del Tribunal Constitucional, Editorial Gráfica Carvil S.A.C, 2008.

- SAGÜÉS NÉSTOR P. “*Derecho procesal constitucional. Acción de amparo*”, Ciudad de Buenos Aires, Astrea, 5^{ta} edición actualizada y ampliada 2015.

- VANONI, EZIO. “*Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*”, Chile, Biblioteca de Derecho Tributario, Lex, Ediciones Olejnik. 2021.

- VILLEGAS, HÉCTOR B. “*Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*”, Ciudad de Buenos Aires, Astrea, 10° edición, 1^{ra} reimpresión. 2016.

CONSTITUCIÓN FINANCIERA

Comentarios, sugerencias y colaboraciones:
constitucionfinanciera@gmail.com