

## ACCIÓN DECLARATIVA DE CERTEZA EN MATERIA TRIBUTARIA COMO INSTRUMENTO PARA EL CONTROL DE LA ACTIVIDAD ESTATAL

MARCOS MORÁN

Juez de la Cámara Federal de San Martín;  
Profesor Adjunto de Derecho Administrativo,  
Universidad Nacional de Lomas de Zamora.

SUMARIO: I. Introducción. II. Admisión de la acción declarativa en materia tributaria. III. Carácter preventivo de la acción declarativa. IV. Subsidiariedad. V. Subsidiariedad y Ley 11.683. Jurisprudencia CSJN. VI. La cuestión en la instancia originaria del Máximo Tribunal. VI.1. Competencia originaria. VI.2. Las acciones declarativas de certeza ante el Máximo Tribunal en el ejercicio de esta competencia y el requisito de subsidiariedad. VII. El debate en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. VIII. Conclusión.

### I. INTRODUCCIÓN

En el ámbito nacional, la acción declarativa de certeza se encuentra regulada en el artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, el cual establece: “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 dispusiera de otro medio legal para ponerle término inmediatamente”.

Esta acción, al igual que en otras ramas del Derecho, y del mismo modo que otros recursos y remedios previstos en nuestro ordenamiento, permite a los interesados en materia de Derecho Tributario obtener respuestas frente a las violaciones de derechos tutelados en la Constitución nacional y en las distintas leyes.

No debe olvidarse que, como enseña el maestro JARACH, “ninguna materia que se refiera a las relaciones entre el Estado, en sentido amplio, y los particulares puede sustraerse al control jurisdiccional del Poder Judicial” y, ese control, esencial para sostener la plena vigencia del Estado de Derecho, requiere de herramientas procesales idóneas y adecuadas que lo permitan<sup>1</sup>.

1 JARACH, DINO, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 4ª ed., Abeledo Perrot, 2013,

Más aún, como señala FERNÁNDEZ, tras ser admitida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, “[u]no de los campos más fértiles para la proliferación de las acciones meramente declarativas ha sido el tributario”, dado que “[I]a superpoblación normativa que caracteriza la materia, sumada al derecho de propiedad siempre involucrado ha llevado a los contribuyentes a recurrir a cualquier medio que los proteja de la pretensión recaudatoria”<sup>2</sup>.

En tales condiciones, puede afirmarse que la acción declarativa de certeza, por sus especiales características –que más adelante serán analizadas–, aparece como una vía procesal atractiva para los litigantes en materia de Derecho Tributario, pero también muchas veces desestimada por los tribunales al no considerarla la vía adecuada para obtener la tutela de los derechos que se dicen vulnerados, entre otras cuestiones, porque ha sido legislada como una vía subsidiaria.

Es este último aspecto, la subsidiariedad de la acción, el que interesa analizar en este trabajo, pues con fundamento en el mismo en muchas oportunidades se declara inadmisibile la vía y se envía a los contribuyentes a transitar el camino de recursos o acciones procesales que –muchas veces– no parecen resultar los más idóneos y eficaces para obtener una satisfacción oportuna de los derechos vulnerados en el control de la actividad estatal que, como se dijo, es esencial para la vigencia del Estado de Derecho.

Desde ya, la cuestión es de una gran trascendencia dado que también se encuentra en juego el derecho a la tutela judicial efectiva del contribuyente. Por tal motivo, es sumamente interesante repasar cuál es la postura de la Corte Suprema de Justicia de la Nación sobre esta característica de las acciones declarativas de certeza, tanto cuando interviene en el ejercicio de su competencia apelada como cuando lo hace en su instancia originaria. Asimismo, ver el debate que se ha dado sobre la cuestión en el ámbito del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, donde esta clase de acción se encuentra regulada de un modo similar al establecido en el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

## II. ADMISIÓN DE LA ACCIÓN DECLARATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA

En el acotado marco de este trabajo, es importante realizar una apretada síntesis de la evolución de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación sobre el punto. En un primer momento, “sostuvo firmemente que en el orden nacional no existía acción declarativa en materia constitucional, porque en el orden federal no puede existir acción declarativa de ningún tipo, ya que tal clase de acción no está incluida en los casos o causas a los cuales se extiende la competencia del Poder Judicial de la Nación, que en los términos de los arts.

---

Buenos Aires, p. 443.

2 FERNÁNDEZ, SERGIO GUSTAVO, “La acción meramente declarativa en el contencioso administrativo” en BALBÍN, CARLOS F. (dir.), *Proceso contencioso administrativo federal*, T II, 1a ed., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2014, ps. 847-848.

116 y 117 de la Constitución nacional son los contemplados por el art. 2 de la ley 27, con la exigencia de que los tribunales federales sólo ejercen jurisdicción en los casos contenciosos, necesidad esta que emana del principio de división de poderes”<sup>3</sup>.

Esa postura partía de la idea “según la cual no existe proceso sin petición de condena, ni legítimo ejercicio de la función judicial que presuponga una lesión materialmente perpetrada o tentada, al menos, contra el derecho para el cual se procura la tutela, por estar vedado a los jueces resolver cuestiones abstractas o genéricas” y, tal postura no cedió –en un primer momento- ni siguió frente a la sanción del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, argumentando para mantenerla el Máximo Tribunal en la causa “SAFE SA v. Pcia. de Santa Fe” (1973) que la acción declarativa de certeza tenía su ámbito natural de aplicación en orden a decisiones de derecho común y que, además, se encontraba vigente el principio del *solve et repete*<sup>4</sup>.

*Luego, el Alto Tribunal dejó de lado la doctrina expuesta precedentemente y admitió la procedencia de la acción declarativa de inconstitucionalidad, aunque la rechazó por considerar que existían otras vías aptas para la tutela de los derechos que decían vulnerados o que no se había cumplido con la exigencia de un daño actual irreparable*<sup>5</sup>.

*Asimismo, se expidió favorablemente en cuanto a la procedencia de la acción declarativa de inconstitucionalidad en los casos “Santiago del Estero” y “Lorenzo Constantino”*<sup>6</sup>.

*Por último, en el célebre precedente “Newland”, la Corte declaró la procedencia formal de la acción declarativa de inconstitucionalidad y consideró que la regla *solve et repete* no constituía ningún obstáculo a la admisibilidad de la acción, ya que la exigencia del cumplimiento previo de lo que constituía el objeto de la disputa implicaba desconocer la esencia misma de la acción declarativa de certeza, que tiende a prevenir o evitar la consumación del daño*<sup>7</sup>.

3 SPISSO, RODOLFO R., *Derecho Constitucional Tributario*, 5ª ed., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011, p. 532.

4 Ídem.

5 CSJN, 1982, “Provincia de Chubut c/ Agua y Energía Eléctrica Sociedad del Estado”, Fallos, 304:310, y 1983, “Bridas Sociedad Anónima Petrolera, Industrial y Comercial c/ Provincia de Neuquén”, Fallos: 305:1575. En esta última también se invoca la vigencia del principio *solve et repete*.

6 CSJN, 1985, “Santiago del Estero, Provincia c/ Estado Nacional y/o YPF”, Fallos: 307:1379, y 1985, “Lorenzo Constantino c/ Estado Nacional”, Fallos: 307:2384.

7 CSJN, 1987, “Newland, Leonardo Antonio c/ Pcia. de Santiago del Estero”, Fallos: 310:606.

### III. CARÁCTER PREVENTIVO DE LA ACCIÓN DECLARATIVA

Una de las características que hace interesante y útil a la acción de certeza en el ámbito del Derecho Tributario es que es una acción que tiene por objeto prevenir un daño y evitar su concreción.

Se ha dicho que, en función de su naturaleza, “opera antes de la lesión del derecho invocado”, circunstancia que incluso ha llevado “a confundir la expresión *perjuicio o lesión actual* con la de *daño actual e irreparable*, negando la procedencia de la acción cuando no se ha afectado el derecho en tales extremos, confundiendo el presupuesto de la acción de amparo con el de la acción declarativa”. Y que “[l]a exigencia de ese *daño irreparable* como condición no está contemplada en el art. 322 del Código Procesal y, como bien ha dicho la doctrina, al vocablo *irreparable* la ley no lo menciona y creemos excede el ámbito de una acción declarativa; es un requisito de las pretensiones de sentencias de condena, únicamente”<sup>8</sup>.

Ello así, “[l]a acción declarativa como preventora de entuertos tiene una trascendental importancia para evitar la consumación de un perjuicio que se puede y debe evitar. Por lo demás, la rápida dilucidación de las cuestiones controvertidas, máxime cuando versen sobre puntos constitucionales, despeja un estado de incertidumbre, cuya permanencia resulta manifiestamente nociva para las relaciones entre el fisco y los contribuyentes”<sup>9</sup>.

De tal modo, resulta innegable que esta acción, en virtud de su función preventiva, que tiende, como ya se dijo, a impedir mediante el efectivo y oportuno accionar de la justicia en defensa de los derechos de las personas la realización de un perjuicio, asume vital importancia en el abanico de recursos y acciones con los que el contribuyente cuenta<sup>10</sup>.

8 NAVARRINE, SUSANA C., “Acción declarativa. Prevención del daño tributario. Inexistencia de solve et repete”, *Derecho Fiscal*, T. XL, N° 453, marzo de 1986, ps. 197-198.

9 SPISSO, op. cit., p. 516.

10 No obstante lo expuesto, cabe aclarar que, aun tratándose de una acción declarativa, el interesado tendrá que demostrar que se encuentra acreditada la existencia de caso o causa, pues la configuración de tal recaudo resulta ineludible a fin de que la Justicia pueda emitir un pronunciamiento sobre la cuestión de fondo (CSJN, Fallos: 332:1433). En tal sentido, el Máximo Tribunal ha sostenido de manera reiterada que la demanda declarativa debe responder a un “caso”, ya que dicho procedimiento no tiene carácter simplemente consultivo, ni importa una indagación meramente especulativa. En efecto, la acción debe tener por finalidad precaver las consecuencias de un acto en ciernes –al que se le atribuye ilegalidad o arbitrariedad manifiesta– y fijar las relaciones legales que vinculan a las partes en conflicto (CSJN, Fallos: 307:1379; 310:606; 320:1556, entre muchos otros); relaciones respecto de las cuales se debe haber producido la totalidad de los hechos concernientes a su configuración (CSJN, Fallos: 311:421). Es por ello que el Tribunal Címero ha exigido, para considerar configurado un caso que pueda ser resuelto por el Poder Judicial, que medie: a) actividad administrativa que afecte un interés legítimo; b) que el grado de afectación sea suficientemente directo; y c) que aquella actividad tenga concreción bastante (CSJN, Fallos:

#### IV. SUBSIDIARIEDAD

La acción declarativa se encuentra prevista en el artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación como una alternativa procesal para los casos en los cuales quien pretenda articularla “no dispusiera de otro medio legal para ponerle término inmediatamente” al estado de incertidumbre que invoca como objeto de la acción.

Es decir, la acción declarativa de certeza, en el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, ha sido prevista como una acción subsidiaria, por lo que su admisibilidad supone la inexistencia de otro medio legal que permita ponerle fin al estado de incertidumbre que la motiva, pues de existir otro medio, su suerte estará sellada y será el propio juez quien deberá desestimarla de oficio y como primera providencia en función de lo regulado en el artículo citado.

En este sentido, HARO ha dicho que este es un requisito para su procedencia muy importante, “pues se trata de acciones excepcionales que el ordenamiento procesal prescribe para lograr el objetivo de justicia que constituye su finalidad primordial, pero sólo en los casos en que los procedimientos ordinarios no fuesen idóneos para satisfacer oportunamente la lesión que origina la incertidumbre, incertidumbre que –bueno es recordar– siempre existe en toda pretensión que se plantea ante los órganos jurisdiccionales”<sup>11</sup>.

En palabras de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, para que la acción sea admisible debe existir un “interés específico en el uso de la vía declarativa”, dado que la ley argentina sólo la habilita en casos en que el demandante no tenga expedito otro medio legal idóneo, no como un procedimiento alternativo”<sup>12</sup>.

Esa “subsidiariedad que caracteriza a esta vía ha generado distintos planteos en el ámbito del Derecho Tributario nacional en la medida en que en la materia existe la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.) que regula específicamente el procedimiento tributario y establece expresamente las vías recursivas y de acceso a la justicia”<sup>13</sup>.

En el mismo sentido, también se han generado cuestionamientos en torno a cuál sería su suerte frente a la existencia de distintos medios legales locales que permiten obtener la satisfacción del objeto de la acción cuando es ejercida en la instancia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

---

307:1379; 325:474; 327:2529).

11 HARO, RICARDO, *Control de Constitucionalidad*, 2ª ed., Zabalia, Buenos Aires, 2008, p. 27.

12 CSJN, 1982, Fallos: 304:310. Del punto IV del dictamen del Procurador General de la Nación, compartido en lo sustancial por el Máximo Tribunal. En el mismo sentido, ver FERNÁNDEZ, op. cit., p. 841.

13 MORÁN, MARCOS, “Acción declarativa de certeza. Subsidiariedad y procedimiento tributario”, LL, 2014-D, 640.

Finalmente, cabe señalar que el mismo debate se ha planteado en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

## V. SUBSIDIARIEDAD Y LEY 11.683. JURISPRUDENCIA CSJN

En el ámbito federal, la discusión en torno a si los recursos y acciones previstos en la Ley Nacional de Procedimientos Tributarios constituyen óbice a la admisibilidad de la acción declarativa de certeza, por resultar esta última subsidiaria, ha sido abordada por la Corte Suprema desde hace ya muchos años, y ha sido motivo del reciente pronunciamiento dictado en la causa “Carlos E. Enríquez S.A. y otros U.T.E.”, en la cual mantuvo su postura sobre el particular<sup>14</sup>.

En apretada síntesis, puede decirse que para el Alto Tribunal la acción declarativa de certeza es un medio subsidiario frente a los recursos y acciones específicamente previstos en el régimen establecido en la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.) de procedimiento tributario.

A fin de dar sustento a esta postura, la Corte Suprema ha resaltado “el carácter de ordenamiento específico de todos los aspectos vinculados con la determinación y percepción de los tributos cuya recaudación se halla a cargo de la Dirección General Impositiva” e indicado que fuera de ese ordenamiento “no cabe intentar la apertura de vía alguna para arribar a una declaración respecto de la responsabilidad de los sujetos a cuyo cargo pudiera encontrarse el ingreso de dichos tributos”, señalando que “la existencia de una ley instrumental específica que regla las relaciones tributarias hace que la tramitación de las causas deba ajustarse a sus normas”<sup>15</sup>.

En el mismo sentido, ha expresado que, en materia impositiva, la Ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.) constituye la regulación específica para la determinación de impuestos y sus accesorios. Concretamente, dijo que “con relación a las determinaciones de impuestos y sus accesorios la ley 11.683 contiene una regulación específica de los medios recursivos pertinentes...”<sup>16</sup>.

Lo expuesto no implica la incompatibilidad de la Ley Nacional de Procedimientos Tributarios con la acción declarativa de certeza regulada en el artículo 322 del Código Procesal. Por el contrario, ésta es compatible con el régimen nacional de procedimiento tributario, pero sin que ello implique olvidar su carácter

14 CSJN, 1983, “Bridas Sociedad Anónima Petrolera, Industrial y Comercial”, op. cit.; 1986, “Equipos Hidráulicos S.R.L”, Fallos: 308:2147; y 25/02/2014, “Carlos E. Enriquez S.A. y otros U.T.E. c/ A.F.I.P. - D.G.I. s/medida cautelar de no innovar”, Causa C. 211. XLVIII. ROR. Asimismo, en este punto es importante dejar en claro que este debate también se ha dado de un modo intenso en el ámbito doctrinario. Para un análisis más profundo de la cuestión ver MORÁN, op. cit.

15 CSJN, “Bridas Sociedad Anónima Petrolera, Industrial y Comercial”, op. cit.

16 CSJN, 2012, “Compañía de Circuitos Cerrados”, Fallos: 333:161, considerando 10. En aquel caso se discutía la admisibilidad de una demanda de impugnación de un acto administrativo de determinación de oficio, recurrido en sede administrativa en los términos del artículo 76, inciso a), de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.) con suerte adversa, sin pagar previamente los tributos reclamados.

subsidiario. Por otra parte, debe dejarse sentado que la sujeción a los medios ordinarios previstos de ningún modo puede conculcar derechos de raigambre constitucional.

Por ejemplo, en el reciente precedente del Máximo Tribunal, dictado en el caso “Equipos Hidráulicos S.R.L”, se sostuvo que frente a un procedimiento de determinación de oficio en los términos de los artículos 16 y 17 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.) debía seguirse el procedimiento administrativo y, eventualmente, judicial regulado en dicho régimen, salvo que pudiera demostrarse la existencia de un caso de excepción de conformidad con lo expuesto en el párrafo precedente<sup>17</sup>.

En cuanto a los supuestos en que los remedios previstos en el régimen establecido en la Ley 11.683 no resultarían una vía idónea para obtener la tutela de los derechos que se dicen vulnerados, puede citarse el ejemplo de los casos en los cuales se cuestionaba la validez constitucional de la imposibilidad de aplicar el mecanismo de ajuste por inflación en el Impuesto a las Ganancias o del ahorro obligatorio. En efecto, la pretensión que constituía el objeto de la acción (planteo de inconstitucionalidad de la norma), nunca pudo encontrar respuesta mediante el mecanismo de consulta a la Administración Federal de Ingresos Públicos, ni tampoco mediante recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, por carecer dichos entes de facultades para efectuar el control de constitucionalidad confiado al Poder Judicial de la Nación<sup>18</sup>.

Es decir, sin lugar a dudas este tipo de acción es compatible con el régimen nacional de procedimiento tributario, pero sin que ello implique olvidar su carácter subsidiario. Por lo que, siempre que exista en dicho régimen un procedimiento reglado y eficaz, y que la sujeción al mismo no conculque derechos de raigambre constitucional, es a dicha vía a la cual deberá sujetarse el interesado.

17 A tal fin, consideró como vía procesal idónea para la actora “los medios legales previstos por la ley 11.683 para defenderse de los cargos formulados en el ámbito del procedimiento de determinación de oficio regulado en dicho ordenamiento”. Agregando que, si el procedimiento de determinación de oficio hubiera concluido con una decisión contraria a sus intereses, aquélla hubiera podido apelar, con efecto suspensivo del pago del gravamen, ante el Tribunal Fiscal de la Nación (artículos 76, inciso b, y 167, Ley 11.683) y, eventualmente, ya sin efecto suspensivo, ante la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal (artículos 86, inciso b, y 192, ley cit.). En este aspecto, cabe señalar que, en tanto la realización del pago de los tributos reclamados no constituye un requisito para la admisión del recurso ante la Cámara, no puede decirse que resulte aplicable el principio del *solve et repete* en su sentido estricto y, por ende, dicho remedio no sea eficaz e idóneo.

18 Al respecto, ver el voto del doctor CASÁS vertido como integrante del Tribunal Superior de Justicia de CABA, en el Expte. 9904/13, caratulado “Herrero, María Cristina c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, pronunciamiento del 22 de diciembre de 2014, y sus citas. Asimismo, también en lo que hace a otros supuestos en los cuales la doctrina y jurisprudencia admiten la acción declarativa de certeza en materia tributaria en el ámbito nacional, ver MORÁN, op. cit.

## VI. LA CUESTIÓN EN LA INSTANCIA ORIGINARIA DEL MÁXIMO TRIBUNAL

### VI.1. *Competencia originaria*

La competencia originaria del Tribunal Címero se encuentra regulada en los artículos 116 y 117 (segunda parte) de la Constitución Nacional y 24, inciso 1, del Decreto-Ley 1285/58.

Es una de las vías de acceso a la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que presenta una particularidad: a diferencia de la jurisdicción apelada o recursiva, es originaria y exclusiva.

Es originaria por cuanto “la Corte Suprema es el tribunal que conoce de dichos casos en única instancia, originariamente, desde que el mismo juicio o proceso se originó. De allí que, por principio, dichas causas no puedan iniciarse ni plantearse ante los tribunales inferiores federales”<sup>19</sup>.

En lo que refiere al concepto de “exclusiva”, ALSINA señala que es un agregado de nuestros constituyentes y no figura en el modelo americano y explica que, para algunos, significa no permitir que por ley se atribuya al tribunal el conocimiento de otras causas que las enumeradas en la Constitución, mientras que para otros implica impedir que tales casos puedan caer bajo el conocimiento de otros tribunales, aclarando que para él “el término ‘exclusivo’ nada agrega al concepto de ‘originario’ por ser éste más comprensivo”<sup>20</sup>.

En cuanto a su fundamento, “[e]l objeto de la jurisdicción de la Corte no es otro que dar garantías a los participantes, proporcionándoles para sus reclamaciones jueces al abrigo de toda influencia y parcialidad”<sup>21</sup>.

### VI.2. *Las acciones declarativas de certeza ante el Máximo Tribunal en el ejercicio de esta competencia y el requisito de subsidiariedad*

La Corte Suprema de Justicia de la Nación entiende en instancia originaria respecto de demandas en las cuales se pretende cuestionar la validez de tributos locales con base en Derecho Federal. Muchas de esas pretensiones son canalizadas mediante acciones declarativas de certeza, en los términos del artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

En ese contexto, en algunas ocasiones, las provincias demandadas se oponen a esas acciones articulando la defensa de falta acción por entender que las partes no han agotado los medios administrativos establecidos en los ordenamientos locales, o que la vía escogida no resulta admisible, alegando –en el primer supuesto– que no se han agotado las instancias administrativas reguladas

19 HARO, RICARDO, *La competencia federal*, 2ª edición actualizada, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2006, p. 296.

20 ALSINA, HUGO, *Tratado teórico práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial*, 2ª ed., Ediar, Buenos Aires, 1957, pp. 745-746.

21 HARO, *La competencia federal*, op. cit., p. 308.

y –en el segundo– el incumplimiento de uno de los requisitos que presupone la admisibilidad de la acción declarativa tal como ha sido concebida en nuestro ordenamiento, esto es, la inexistencia de otro medio legal idóneo para ponerle fin al estado de incertidumbre que se pretende hacer cesar.

Al resolver estos planteos, el Máximo Tribunal habitualmente sostiene que “no es un obstáculo que no se hayan agotado los trámites administrativos previstos en la legislación provincial, habida cuenta de 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”<sup>22</sup>. En el mismo sentido, entiende que la competencia originaria del Tribunal “es exclusiva y excluyente, y la interpretación que de sus alcances se haga debe ser de carácter restrictivo. Por ello, no resulta susceptible de ampliarse, restringirse ni modificarse por persona o poder alguno, ni mediante normas legales, tal como lo ha establecido este Tribunal en reiteradas oportunidades”<sup>23</sup>.

Es decir, que cuando la Corte Suprema de Justicia de la Nación ejerce su competencia originaria en acciones declarativas de certeza articuladas en los términos del artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación contra provincias, en las cuales se pretende cuestionar la validez de tributos locales con base en Derecho Federal, la inadmisibilidad de la vía no podrá ser invocada con fundamento en la existencia de recursos o acciones previstos en la legislación provincial.

Y, en este punto es menester hacer una aclaración. La situación analizada en este apartado es absolutamente diferente a la resuelta por el Tribunal en el caso “Carlos Enríquez”. Ello en función de la especial naturaleza de la competencia por la que la Corte Suprema ejerce su jurisdicción en instancia originaria, la cual es de origen constitucional y, por ende, inalterable por una norma de menor rango. Por lo que, aun cuando exista un ordenamiento específico local que regule todos los aspectos vinculados con la determinación y percepción de los tributos de esa índole, cuya recaudación se halle a cargo del fisco correspondiente, la competencia originaria no puede ser alterada, con las consecuencias que ello conlleva en lo que hace al cumplimiento del requisito aquí analizado de inexistencia de “otro medio legal para ponerle término inmediatamente” a la incertidumbre invocada en los términos del artículo 322 del Código citado.

22 Esta doctrina ha sido repetida en un sinnúmero de sentencias del Tribunal desde antaño. Recientemente, y sólo a modo de ejemplo, pueden citarse los casos CSJN, 19/02/2015, “Telefónica De Argentina S.A. C/ Buenos Aires, Provincia De S/Acción Declarativa De Certeza (Impuesto De Sellos)”, 179/2010 (46-T), y CSJN, 09/12/2015, “O&G Developments Ltd. S. A. el Salta, Provincia de y otro sí acción declarativa”, 117/2011 (47-0)/CS1, y todas sus citas.

23 CSJN, 2011, Fallos: 334:1640 y sus citas. Aunque no versan sobre materia tributaria, los argumentos esgrimidos resultan plenamente aplicables.

Más aún en el hipotético caso que dejáramos de lado esta doctrina y contempláramos a esos medios legales locales al momento de analizar el cumplimiento del requisito en cuestión, igualmente debería dilucidarse si efectivamente éstos permiten –de un modo efectivo– amparar los derechos invocados frente a las impugnaciones de tributos con base constitucional; pues, como ya fue visto, en el ámbito nacional, en tales hipótesis, se admite la acción declarativa como vía procesal válida.

## VII. EL DEBATE EN EL ÁMBITO DE LA CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES

En ámbito de la ciudad, el artículo 277 del Código Contencioso Administrativo y Tributario (CCAyT) dispone:

“Puede deducirse demanda 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/la actor/a y *éste/a no dispusiere de otro medio legal para ponerle término inmediatamente*”<sup>24</sup>.

La simple lectura de esta norma permite advertir que, al igual que en el ámbito nacional, en el local la norma regula la acción declarativa de certeza como una acción subsidiaria, por lo que su admisibilidad supone la inexistencia de otro medio legal que permita ponerle fin al estado de incertidumbre que la motiva, pues de existir otro medio, su suerte estará sellada.

Tal circunstancia ha generado que en el ámbito local se genere el mismo planteo que en el ámbito nacional, el cual se ha visto reflejado en distintos pronunciamientos del Máximo Tribunal de Justicia local y, resulta interesante a los efectos de este trabajo el debate planteado en algunos de aquellos fallos sobre el particular.

Por ejemplo, por un lado, puede apreciarse una posición más estricta en las soluciones adoptadas por el juez LOZANO, quien ha dicho que “la acción declarativa de certeza (cf. el art. 277 del CCAyT) no es una vía apta para ‘...hacer cesar un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidades de una relación jurídica...’ regida por el Código Fiscal –cf. mis votos *in re* ‘GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: ‘Asociación Argentina de Agencias de Publicidad c/ GCBA s/ impugnación de actos administrativos’, expte. n° 4889/06, sentencia de este Tribunal del 21 de marzo de 2007 y ‘GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en ‘Rodríguez Lacrouts, Jorge Leopoldo c/ GCBA s/ acción meramente declarativa (art. 277 CCAyT)’, expte. n° 8823/12, sentencia de este Tribunal del 5 de junio de 2013, y los votos que allí se citan–. Ello es así, porque esa acción requiere para su admisibilidad demostrar la inexistencia o ineficacia de ‘otros medios legales’ para trabar la contienda que

24 La cursiva me pertenece.

se pretende llevar a conocimiento del Poder Judicial (cf. el art. 277 del CCAyT). Ese requisito es, justamente, el que impide su procedencia en materia tributaria”<sup>25</sup>.

En el mismo sentido, sostuvo:

*“En materia tributaria existe una ley especial, el Código Fiscal, que regula las condiciones y la forma en que se puede trabar una controversia (cf. el art. 106 del CCBA). Esa regulación especial desplaza la posibilidad de instar la acción subsidiaria prevista en el artículo 277 del CCAyT; máxime, cuando, como en el sub lite, no viene cuestionada la validez de las mencionadas reglas del Código Fiscal. Dicho de otra manera, existiendo una ley especial que regula las acciones posibles en materia fiscal, el CF, no corresponde acudir a la ley general, el CCAyT, en especial, a su art. 277 (más aún cuando dicha vía resulta posible siempre que no exista otro medio legal para poner término a la incertidumbre)”*.

Por último, aclaró que tal postura no implicaba un desconocimiento de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación respecto de este tipo de acciones al entender en competencia originaria en relación con la validez de tributos locales, ni tampoco se apartaba de la doctrina vertida por el Máximo Tribunal para la acción que regula el artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación en relación con la Ley 11.683.

En sentido contrario, el juez CASÁS sostuvo –a modo de *obiter dicta*– en el caso “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en ‘Rodríguez Lacrouts, Jorge Leopoldo c/ GCBA s/ acción meramente declarativa (art. 277, CCAyT)”, Expte. 8823/12, sentencia de este Tribunal del 5 de junio de 2013 que “salvando los matices que en la regulación procesal local configuran la acción declarativa de certeza, siempre he entendido que tal vía es una herramienta defensiva útil en materia tributaria (ver en sentido concordante el dictamen de mi autoría como Procurador Fiscal y la sentencia dictada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación el 19 de marzo de 1987 *in re*: ‘Leonardo Antonio Newland v. Provincia de Santiago del Estero’, Fallos: 310:606). Sobre este particular, he seguido los medulosos fundamentos brindados tiempo antes por el Procurador General de la Nación, doctor EDUARDO H. MARQUARDT, el 17 de diciembre de 1971, en la causa ‘Hidronor S.A. c. Provincia del Neuquén’, en que se analizaron los requisitos que debía reunir la acción declarativa para ser admitida

25 Tribunal Superior de Justicia de CABA, caratulado “Herrero, María Cristina”, Expte. 9904/13, op. cit. En el caso se discutía la constitucionalidad de la Ley local 2568 que modificaba la forma de determinar la valuación fiscal de los inmuebles a los efectos del ABL, más precisamente del valor del terreno. Si bien la demanda fue desestimada en cuanto al fondo del asunto, el Tribunal Superior de Justicia local se expidió favorablemente en relación con la admisibilidad de la acción de amparo intentada, sin perjuicio de lo cual se realizaron distintas consideraciones sobre la admisibilidad de la acción declarativa de certeza a partir de las consideraciones efectuadas en el voto del doctor LOZANO sobre el punto, quien entendió que “los jueces [de la Cámara], más allá de que la discusión tramitó por amparo, han dictado una especie decisión declarativa...”.

en sede judicial; dictamen que, por no haber sido publicado oportunamente en la Colección Oficial de Fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, fue incorporado al Registro del Alto Tribunal *in re*: ‘Provincia de Santiago del Estero v. Nación Argentina’, Fallos: 307:1379, sentencia del 20 de agosto de 1985, corriendo en las ps. 1387 y ss. del apuntado tomo”.

Tal postura fue desarrollada en profundidad por el magistrado, explayándose en los fundamentos dados y realizando un análisis exquisito y acabado de la jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia local y de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el caso “Herrero, María Cristina”, ya citado.

Allí, también la jueza CONDE compartió lo expuesto en ese voto y, además, agregó que:

“El derecho a la tutela judicial efectiva exige la remoción de obstáculos procesales que impidan el efectivo y oportuno accionar de la justicia en defensa de los derechos de las personas. En tal tarea, asume vital importancia la utilización de acciones que prevengan el daño, antes que se consume, entre las que resaltan el amparo y la acción declarativa de certeza”.

“Estas herramientas procesales contempladas en el ordenamiento jurídico, siempre y cuando se configuren sus recaudos de admisibilidad, pueden ser utilizadas para resolver conflictos de cualquier materia, incluso la tributaria. Y es que resulta difícil justificar, desde el punto de vista del principio de igualdad, por qué los contribuyentes no podrían gozar de una herramienta a la que puede acudir el resto de los justiciables en defensa de sus derechos”.

“Por lo tanto, cuando se discuta una cuestión tributaria, deberá analizarse cada caso concreto para determinar cuál sería la herramienta más idónea para prevenir el perjuicio o remediarlo de la forma más oportuna posible, que en principio sería alguno de los recursos administrativos o acciones judiciales previstos específicamente en la normativa tributaria, pero que en algunos casos podrá ser el amparo, la acción declarativa de certeza u otro tipo de procesos no contemplados expresamente en el ordenamiento jurídico fiscal”.

Las consideraciones transcritas permiten apreciar de forma acabada el fundado debate planteado sobre el particular en el ámbito del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y que ilustra de modo suficiente, a los efectos de este trabajo, las posturas planteadas y los argumentos desarrollados para sostener cada una de ellas<sup>26</sup>.

26 Cabe aclarar que en el precedente “Herrero”, el juez ZULETA –que intervino en esa causa– compartió, en este aspecto, lo expuesto por el doctor CASÁS en el apartado 6 de su voto, y por la doctora CONDE en el apartado 2.2, donde la jueza analizó las vías existentes en ese caso puntual.

## VIII. CONCLUSIÓN

Como ya se dijo, la acción declarativa de certeza se ha convertido en una herramienta de gran trascendencia en el ámbito del Derecho Tributario para el control de la actividad estatal (administración fiscal), pues por su naturaleza preventiva permite a los contribuyentes recurrir a una vía eficaz para la rápida dilucidación de las cuestiones que –por sus características– pueden ser canalizadas por este medio. Constituye, de tal modo, una alternativa procesal que posibilita, en muchos casos, establecer reglas claras y precisas con una celeridad que no es factible alcanzar mediante la utilización de los distintos recursos y acciones regulados en los distintos regímenes específicos en el ámbito nacional y local.

Lógicamente, frente a las características antes descriptas, tanto el fisco nacional como los distintos fiscos locales se han mostrado reacios a la admisión de esta vía y han intentado mediante distintos planteos oponerse a su admisión. Entre ellos, puntualmente, los relacionados con la existencia de otras vías legales idóneas que permiten a los contribuyentes obtener la tutela de los derechos invocados y denunciados como vulnerados.

Ha sido analizada jurisprudencia en este punto de tres ámbitos distintos. Primero, en el nacional y en relación con la Ley 11.683 (t.o. 1998) a partir de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Sobre el particular, se concluyó que, sobre la base de esa jurisprudencia, el Máximo Tribunal considera a la acción declarativa de certeza como una vía subsidiaria a la ley citada, que regula de un modo acabado y específico lo relacionado con la percepción y determinación de los tributos nacionales por ella alcanzados. Ahora bien, se dejó en claro que, en función de esa misma jurisprudencia, si la aplicación de este régimen vulnera derechos de raigambre constitucional, no existe óbice a la aplicación de esta vía.

Luego, se expuso la doctrina sentada por el Tribunal Címero al entender, en instancia originaria, respecto de acciones declarativas que involucran la invalidez de tributos locales con base constitucional, donde la Corte ha dejado en claro su postura en cuanto a que su competencia originaria, 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 y que, por lo tanto, los planteos vinculados a la inadmisibilidad de la acción meramente declarativa con fundamento en la existencia de aquéllos no pueden tener acogida favorable.

Por último, se expuso doctrina del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, donde se concluye esencialmente que debe dotarse al contribuyente de todos los medios idóneos y eficaces previstos en el ordenamiento para la protección de sus derechos. En este punto, debe destacarse el voto del juez CASAS en el precedente “Herrero”, donde el magistrado efectúa un profundo y acabado análisis de la cuestión.

En función de todo lo hasta aquí dicho, cabe concluir que la acción meramente declarativa de certeza en materia tributaria es un herramienta procesal muy importante para la rápida dilucidación de las cuestiones controvertidas, máxime cuando versan sobre puntos constitucionales, dado que despeja un estado de incertidumbre manifiestamente nocivo para las relaciones entre el fisco y los contribuyentes.

Las decisiones analizadas permiten afirmar que la jurisprudencia va evolucionando en un sentido favorable a la admisión de la acción meramente declarativa de certeza. Tal circunstancia encuentra su mayor exposición en los fallos del Alto Tribunal dictados en expedientes tramitados ante su instancia originaria, sin que ello implique sostener que las sentencias dictadas por vía apelada impliquen una interpretación restrictiva sobre el punto. En efecto, tampoco puede perderse de vista el modo en que esta clase de acción fue legislada en nuestro derecho y pretender utilizarla de modo alternativo en cualquier supuesto, como frente a una determinación de oficio donde no se demuestre que la remisión a los remedios ordinarios previstos en el ordenamiento legal cause un gravamen a derechos constitucionales del contribuyente.

Al momento de valorar la eficacia e idoneidad de los remedios regulados es menester tener presente que “... el derecho de ocurrir ante un órgano judicial en procura de justicia, consagrado en el artículo 18 de la Constitución Nacional no se encuentra satisfecho con la sola previsión legal de la posibilidad de acceso a la instancia judicial sino que requiere que la tutela judicial de los derechos en cuestión resulte efectiva; esto es, que sea oportuna y posea la virtualidad de resolver definitivamente la cuestión sometida a su conocimiento. Así lo reconocen los tratados internacionales con jerarquía constitucional a partir de 1994 (artículo 75, inc. 22) entre los cuales cabe citar a la Convención Americana sobre Derechos Humanos (artículos 8 y 25.2.a) y al Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (artículo 14.1)”<sup>27</sup>.

En efecto, no debe olvidarse que “... a pesar de la existencia de normas específicas regulatorias de la relación tributaria y sin perjuicio de la situación de *especial sujeción* en que se encuentra el contribuyente, este último merece idéntica protección jurisdiccional que el resto de los justiciables, no pudiendo válidamente privárselo de una vía procesal preventiva que reviste carácter general para todos los litigantes”, idea que “parte, además, de una concepción de la relación tributaria como vínculo jurídico y no de poder, en donde los derechos y

27 CSJN, 06/05/2014, "Pedraza, Héctor Hugo c/ ANSES s/ acción de amparo".

obligaciones de ambas partes (sujetos activo y pasivo) derivan de igual forma de la ley, sin verificarse superioridad de una de ellas sobre la otra”<sup>28</sup>.

Por todo ello, entiendo que la jurisprudencia analizada a lo largo de este trabajo constituye un avance en la admisión de acciones meramente declarativas en materia tributaria en relación con el requisito de inexistencia de otros medios legales que permitan ponerle fin a la incertidumbre objeto de la acción, y ha colocado a esta acción como una herramienta sumamente útil en el control que debe ejercerse sobre la actividad estatal en materia tributaria a los fines de mantener la plena vigencia del Estado de Derecho constitucional y convencional.

28 Voto del doctor CASÁS en el caso “Herrero”, op. cit., citando a JARACH, DINO, El hecho imponible. Teoría general del Derecho Tributario Sustantivo, 3ª ed., reimpresión, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2004, cap. 1, punto 4, p. 47 y ss.

# EL CONTROL DE LA ACTIVIDAD ESTATAL

## II

### *Procesos Especiales, Responsabilidad y Otros Supuestos*

Dirección

**ENRIQUE M. ALONSO REGUEIRA**

Prólogo

**SERGIO G. FERNÁNDEZ**

Autores

ENRIQUE M. ALONSO REGUEIRA - ANDRÉS ASCÁRATE - CARLOS BALBÍN  
AGUSTÍN BONAVERI - FABIÁN OMAR CANDA - ARIEL CARDACI MÉNDEZ  
PABLO S. CARDUCCI - JUAN CARLOS CASSAGNE - MARÍA ROSA CILURZO  
GISELA E. DAMBROSI - ALEJANDRA PATRICIA DÍAZ - SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ  
CARLOS MARÍA FOLCO - DIEGO FREEDMAN - ESTEBAN CARLOS FURNARI  
ROBERTO OSCAR FURNARI - BELTRÁN GAMBIER - FERNANDO R. GARCÍA PULLÉS  
CARLOS MANUEL GRECCO - ELENA HIGHTON DE NOLASCO - GONZALO KODELIA  
AGUSTÍN LÓPEZ CÓPPOLA - PABLO LUIS MANILI - ERNESTO ALBERTO MARCER  
LUCIANO MARCHETTI - MACARENA MARRA GIMÉNEZ - SEBASTIÁN JULIO MARTURANO  
EDUARDO MERTEHIKIAN - JOSÉ MARÍA MOLTÓ DARNER - MARCOS MORÁN  
MARÍA GIMENA OLMOS SONNTAG - MARÍA JOSÉ RODRÍGUEZ  
JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ DE SANTIAGO - HORACIO ROSATTI - JUAN CARLOS RUA  
LEANDRO G. SALGÁN RUIZ - PATRICIO MARCELO E. SAMMARTINO - LISANDRO SANDOVAL  
JUAN ANTONIO STUPENENGO - GUIDO SANTIAGO TAWIL - LEONARDO TOIA  
JOSÉ MANUEL UGARTE - PATRICIO ESTEBAN URRESTI - JUAN MARTÍN VOCOS CONESA  
GRACIELA CRISTINA WÜST



ASOCIACIÓN  
DE DOCENTES

UBA FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES

*1ª Edición: Diciembre de 2016*

El Control de la Actividad Estatal II / ENRIQUE M. ALONSO REGUEIRA ... [et.al.] 1a. edición para el profesor - Ciudad Autónoma de Buenos Aires : Asociación de Docentes de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires, 2016. 850 p. ; 23x16 cm.

ISBN 978-987-46364-0-9

1. Derecho Administrativo . I. ALONSO REGUEIRA, ENRIQUE M. (Director). FERNÁNDEZ SERGIO G. (Prólogo)  
CDD 342

### **Edición:**

© Asociación de Docentes  
Facultad de Derecho y Ciencias Sociales  
Universidad de Buenos Aires

Prohibida su reproducción total por cualquier medio, sin expresa autorización de la editora. Permitida su reproducción parcial con la indicación expresa y clara de la editora, artículo, autor y página.

Todos los trabajos son de la responsabilidad exclusiva de los autores.

(Las opiniones vertidas en este trabajo son  
responsabilidad exclusiva del autor)

ASOCIACIÓN DE DOCENTES  
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES  
UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES  
Av. José Figueroa Alcorta 2263  
(C1425CKB) Buenos Aires - Argentina