

“Sobre el equilibrio como valor constitucional en materia tributaria intrafederal”

por Enrique G. Bulit Goñi

i)

La tributación local -incluida desde luego la interjurisdiccional interna¹- tiene más puntos de contacto con la Constitución Nacional que la propia tributación específicamente nacional.

Ello se explica porque además de la materia ligada a los principios, derechos y garantías, que naturalmente se proyectan sobre ambas y con el mismo énfasis², aflora en aquella toda la regulación vinculada con el federalismo fiscal, en particular lo que se refiere a la extensión, límites, y necesaria coordinación entre los poderes tributarios de la Nación, las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires³.

Siendo un campo que transita de modo permanente⁴, lo hago aquí para recalcar en algunas formulaciones generales contenidas en múltiples pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que merecen especial atención, dada la necesidad de afianzar certezas en una materia tan vital para un país federal tan extenso y desperejo, de la que tanto depende la unidad nacional, su integración vertical y horizontal, el desarrollo pleno y justo de las fuerzas productivas, la ocupación del territorio, la desconcentración del apiñado conurbano⁵, la generación de empleo, etc, valores todos tantas veces enunciados.

¹ Parte del campo al que la Corte viene llamando "derecho intrafederal"

² Igualdad, propiedad, legalidad, solidaridad, defensa y debido proceso, razonabilidad, división de poderes, etc., arts. 1, 4, 14, 16, 17, 18, 19, 28, 31,33 y ccs.

³ La cuestión de las Municipalidades, dentro de la línea troncal que se aborda -aunque en otro plano-, tienen sus propios matices, cuyo tratamiento extendería y desviaría el fin de esta nota, aunque en lo específico es sustancialmente aplicable.

⁴ Puede verse del autor *Constitución Nacional y Tributación Local*, ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2009, y más recientemente "Algo más sobre el programa constitucional en materia fiscal: razonabilidad y equilibrio", en *Lecciones de Derecho Tributario*, obra del Instituto de Derecho Tributario de la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires en homenaje al académico Dr. Horacio A. García Belsunce, , ed. La Ley, Bs.As., 2018, p.69/88.

⁵ Fenómeno que aunque en otras dimensiones se replica en las capitales de provincias.

ii)

Sabido es que los puntos de fricción entre la potestad nacional y las locales en materia tributaria no radican tanto en las cláusulas constitucionales específicas⁶, sino en aquellas otras que son de un alcance general más amplio aunque comprenden la materia tributaria, en la que además son de conflicto frecuente, por ejemplo de todos conocido:

a) Si las normas tributarias locales pueden o no reglar materias que hayan sido reguladas por los Códigos de fondo sancionados por la Nación⁷ (*cláusula de los códigos*), caso más frecuente el de la prescripción liberatoria, pero también el de las responsabilidades de directores y administradores de sociedades, gravabilidad de las entidades cooperativas, etc.

b) Si las normas tributarias locales pueden o no afectar al comercio interjurisdiccional en cualquiera de sus formas⁸ ("*cláusula comercial*").

c) Si las normas tributarias locales prevalecen o deben ceder frente a leyes nacionales orientadas por el interés general⁹ ("*cláusula del progreso, de la prosperidad, del desarrollo*").

d) Si los fiscos locales pueden gravar actos o actividades realizados en los llamados establecimientos de utilidad nacional (puertos, aeropuertos, estaciones ferroviarias, instalaciones eléctricas, yacimientos mineros, etc, "*cláusula de los establecimientos o lugares utilidad nacional*")¹⁰.

⁶ Arts.75 incs.1º y 2º CN, por los que la Nación ejerce potestad exclusiva y excluyente en materia aduanera, tiene una potestad condicionada -por tiempo y materia- en cuanto a impuestos *directos*, y existen potestades concurrentes entre Nación, Provincias y CABA en materia de *indirectos*.

⁷ Arts.1, 4, 31, 75 inc.12º, 126 y ccs. CN

⁸ Arts 1, 4, 9, 10, 11, 12, 31, 75 inc.13º, 125, 126 y ccs. CN.

⁹ Arts. 1, 31, 75 incs. 18º y 19º CN.

¹⁰ Arts.1, 4, 31, 75 inc.30º CN.

Es enorme la casuística de los casos alcanzados por cualquiera de estas cláusulas constitucionales -o aún por más de una de ellas-, tanto como lo es la variedad de los supuestos de hecho que han dado lugar a su aplicación en concreto, siendo de destacar que -lo que no es para nada común ya que como se sabe no todos los casos llegan a la Corte- son muchísimos los pronunciamientos del Alto Tribunal, sea en su competencia originaria, o por apelaciones vía recurso extraordinario.

iii)

Constituiría una osadía fuera de mi alcance describir en detalle la jurisprudencia de la Corte sobre el tema, o más ajustadamente sobre estos cuatro temas -que tienen mucho en común pero también particularidades normativas y fácticas que los distinguen-. Sin embargo, puede hacerse una separación gruesa, aplicable o que podría descubrirse respecto de las cuatro cláusulas, pero que se ha mostrado más nítidamente respecto de la cuarta:

Se registran dos orientaciones que como las expongo serían propias de la cláusula de los llamados "establecimientos o lugares de utilidad nacional" -pero que *mutatis mutandi* podría proyectarse sobre las otras tres-: una orientación -claramente minoritaria- se ha inclinado a sostener en ellos un poder nacional exclusivo y excluyente de toda potestad local; y la otra -notoriamente mayoritaria aunque con matices que requieren especial atención- reconoce la concurrencia o coexistencia de potestades de la jurisdicción local de enclave físico -por caso también en materia tributaria- pero solo hasta el límite en que su ejercicio *interfiere* con el referido poder nacional, en cuyo caso, si así ocurriera, el ejercicio del poder local sería declarado inconstitucional¹¹.

iv)

Sin volver aquí sobre cada una de estas cuatro cláusulas -a las que he abordado entre otras en las citas consignadas aunque siempre habría algo

¹¹ Pueden verse las citas sobre las secuencias temporales de la prevalencia de unas u otras de las posturas referidas en la jurisprudencia de la Corte nacional, en Impuesto sobre los Ingresos Brutos del autor, 2ªed. Depalma, 1997, p.15 nota al pie nº42, y en los trabajos de doctrina que allí se citan.

que agregar-, me permito reflexionar sola y puntualmente sobre matices de formulaciones sobre un punto más general, que se encuentra antes y por sobre la temática puntual de cada una de ellas, una suerte de escueta enunciación de principio introductoria de los tratamientos específicos, y que es lo que más estrictamente se vincula con el título de esta nota, cuestión a la que trataré de formular de la manera más sencilla.

Haciendo una arriesgada generalización, y sin perjuicio de la existencia de variados e interesantes matices, cabe decir que en ocasiones se advierte un mayor apego al poder nacional¹², mientras que en otros se jerarquiza a los poderes provinciales¹³, lo que no impide advertir el equilibrio subyacente que prevalece en los pronunciamientos de la Corte, que no es solo cabeza de uno de los tres poderes del Estado Nacional, sino que es el Tribunal de las garantías constitucionales.

Esa subyacente tendencia al equilibrio -a la que hurgando podrían encontrarse excepciones- se expresa desde los orígenes del Alto Tribunal¹⁴.

En la causa que se menciona -cuyas meras firmas conmueven¹⁵-, se advierte el extremo cuidado con que la Corte administra los institutos que engarza:

"Considerando, en lo relativo a la inconstitucionalidad de la ley:

"1° Que la Constitución Argentina en el artículo 31, dispone que: "esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso, y los tratados con las potencias extranjeras, son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada Provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales";

"2° Que está dispuesto igualmente "que las Provincias conservan todo el poder no delegado por la Constitución al Gobierno Federal", y que "las declaraciones, derechos y garantías que enumera la Constitución, no serán

¹² Y allí prevalecen los arts.1, 31, 75 inc.32° y ccs. CN.

¹³ Y allí se jerarquiza al art.121 y ccs.

¹⁴ Por caso Fallos 3:131, 5.12.1865 "Don Domingo Mendoza y hno. c/ Provincia de San Luis s/ derechos de exportación", en p.135/8, en que el Tribunal deslinda los poderes pero afirma su concurrencia.

¹⁵ Francisco de las Carreras, Salvador María del Carril, José Barros Pazos, José Benjamín Gorostiaga y Bernardo de Irigoyen.

DECONOMI

AÑO II – NÚMERO 1

entendidas como negación de otros derechos y garantías no enumeradas, pero que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno” (artículos 33 y 104 de la Constitución). Que en virtud de las disposiciones y de los más sanos principios de la razón, los actos de la Legislatura de una Provincia, no pueden ser invalidados, sino en aquellos casos en que la Constitución concede al Congreso Nacional en términos expresos un exclusivo poder, o en los que el ejercicio de idénticos poderes ha sido expresamente prohibido a las Provincias, o cuando hay una directa y absoluta incompatibilidad en el ejercicio de ellos por estas últimas; fuera de cuyos casos, es incuestionable que las Provincias retienen una autoridad concurrente con el Congreso;

"3° Que la referida ley de la Legislatura de San Luis, que impone derechos a los productos de la Provincia que se extraigan al exterior de ella, importa claramente el establecimiento de aduanas interiores para la percepción de esos derechos, y grava con contribuciones la circulación de los productos;

"4° Que el poder de establecer aduanas o de imponer derechos a la importación y exportación de las mercaderías, ha sido exclusivamente delegado al Gobierno Federal por el artículo 9 de la Constitución, y que en el interior de la República es libre de derechos la circulación de los efectos de producción nacional, según lo dispone el artículo 10 de la misma.

"Por estos motivos se declara que la referida disposición contenida en el artículo 18 de la ley general de impuestos de la Provincia de San Luis, fecha 7 de julio de 1862, es contraria a la Constitución Nacional, y por tanto es nula y de ningún efecto en la presente causa.

"Respecto a la devolución de lo pagado en virtud de dicha ley. Considerando:

"1° Que aun cuando la casa de Domingo Mendoza y hermano, que ejercía en negocio de compra de frutos del país en la Provincia de San Luis, sea quien haya pagado los derechos sobre los productos exportados por ella; sin embargo, son los productores en realidad sobre quienes ha recaído el impuesto, porque los compradores han debido deducir su valor del precio del producto, disminuyéndolo proporcionalmente al importe de los derechos que

DECONOMI

AÑO II – NÚMERO 1

tenían que satisfacer. Que así la cantidad de dinero cuya restitución solicitan los demandantes, viene a ser la misma que se supone que ellos pagaron de menos al productor o dueño primitivo de los frutos; presentándose en consecuencia esta reclamación ante la Corte destituida de todas las consideraciones de equidad que pudieran recomendarla;

"2° Que hallándose la Nación en los primeros tiempos de su formación, y atenta la penuria en que han quedado las Provincias con la privación de los derechos de importación y exportación de las aduanas, los cuales fueron atribuidos exclusivamente por la Constitución al Gobierno Nacional; se comprende fácilmente la buena fe con que ha procedido la Legislatura de la Provincia de San Luis, procurando, con la imposición de las contribuciones que contiene la citada ley, crearse recursos con que poder subvenir a las necesidades de su gobierno propio; debiendo suponerse que el producto de esas contribuciones ha sido invertido en los gastos del servicio público y en garantías de seguridad a favor de los bienes y de las personas establecidas en aquella Provincia;

*"3° Que desde el 7 de julio de 1862 en que fue promulgada la ley de impuestos de la Provincia de San Luis, la casa de Domingo Mendoza y hermano, ha pagado sin protesta ni oposición alguna, los derechos de exportación que por ella se establecen, hasta el año pasado de 1864 en que se presentó recién su agente D. Augusto Horney ante el Juzgado de Sección, resistiendo el pago del referido impuesto, como contrario a la Constitución Nacional; Que el motivo que los demandantes alegan para disculpar su sumisión, de que no estaban aún en ejercicio los Tribunales Nacionales, no es bastante, puesto que funcionaban ya los otros poderes nacionales, y aun podrían haber recurrido a las mismas autoridades de la Provincia, las cuales están obligadas a conformarse a la Constitución como ley suprema de la Nación, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes provinciales. Que en tal caso, y cuando todos los habitantes de un país tienen la obligación natural de contribuir a los gastos de la administración pública, y de dar al gobierno que les rige los medios de llenar su destino; no puede, según derecho, tener lugar la acción *condictio indebiti*, *condictio sine causa*.*

"Por estos fundamentos se condena a la Provincia de San Luis a la restitución solamente de la cantidad de dinero que hubiese cobrado por derechos de exportación, a la casa de Domingo Mendoza y hermano, después de entablada por su agente la demanda ante el Juzgado de Sección de aquella Provincia.

Como se advierte: equilibrio en la relación entre poder nacional y poderes provinciales, equilibrio entre el interés del particular y las posibilidades efectivas del Estado provincial, equilibrio en la adecuación de la decisión a la crisis económico financiera circunstancial de la Provincia demandada a la que se condena.

En una causa reciente¹⁶ la Corte invalidó la pretensión provincial de aplicar el Impuesto de Sellos sobre un "Acuerdo de Renegociación Contractual" suscripto entre el Estado Nacional y la empresa concesionaria referido al Acceso Norte, y en fallo unánime¹⁷ la Corte se pronunció sobre la inconstitucionalidad de la pretensión tributaria provincial. Del voto particular concurrente de Dr. Rosatti en esta causa encuentro oportuno transcribir unos pasajes que reflejan el matiz en que me permito insistir:

"3°) Que, a tenor de nuestro sistema federal de gobierno, los constituyentes pusieron particular empeño en preservar en adecuado equilibrio la distribución de competencias entre la Nación, las provincias (artículos 1; 4; 5; 12; 31; 75; incisos 1, 2, 13, 18, 30, 121, 122, 123 y 126, Constitución Nacional) y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (art. 129 de la Constitución Nacional). En este sentido, esta Corte, desde antiguo, ha reconocido que 'la constitución ha querido hacer un solo país para un solo pueblo [...] no habría Nación si cada provincia se condujera económicamente como una potencia independiente. Pero no se ha propuesto hacer una Nación centralizada. La Constitución ha fundado una unión indestructible pero de estados indestructibles'... (arg. doctrina de Fallos: 178:9).

"Al ser ello así, en principio, no existen razones de índole constitucional para concluir en que las atribuciones tributarias de las provincias

¹⁶ CSJN 19.3.2019 "Autopistas del Sol S.A. c/Buenos Aires, Provincia de s/acción declarativa de inconstitucionalidad".

¹⁷ Dres. Rosenkrantz, Highton de Nolasco, Maqueda y Rosatti. No votó el Dr. Lorenzetti.

DECONOMI

AÑO II – NÚMERO 1

deban ser declinadas por la mera presencia de un interés federal. Sin embargo, esa afirmación no equivale a reconocer en las provincias o en la Ciudad de Buenos Aires un poder fiscal ilimitado. La sabiduría del texto constitucional, como instrumento de la ordenación política y moral de la Nación (arg. doctrina de Fallos: 178:9, cit.), descansa en ser una construcción basada en poderes limitados, es decir, en su carácter republicano (artículo 1, Constitución Nacional).

"Entonces, a partir de una hermenéutica que preserve en adecuada armonía la relación entre el Estado Federal, los provinciales y la ciudad Autónoma de Buenos Aires, cabe inferir que 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 (artículos 31, 75, incisos 13, 18, y 30 de la Constitución Nacional).

"Por lo demás, esta pauta reconoce, en lo que aquí importa, base legislativa en el denominado 'federalismo de concertación'. Puntualmente, la ley 23.548, con relación al impuesto de sellos, dispone 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, yacimientos, 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' (artículo 9º, inciso b, tercer párrafo).

Ha dicho también la Corte nacional en diversas oportunidades:

"... conforme al principio de que quien tiene el deber de procurar un determinado fin tiene el derecho de disponer de los medios necesarios para su logro efectivo, y habida cuenta que los objetivos enunciados en el Preámbulo y los deberes-facultades establecidos en los supra citados incisos (12º, 16º, 28º, hoy 13º, 18º y 19º, 32º) del art. 67 (hoy 75) de la Constitución Nacional, tiene razón de causa final y móvil principal del Gobierno Federal, no cabe sino

concluir que éste no puede ser enervado en el ejercicio de esos poderes delegados, en tanto se mantenga en los límites razonables de los mismos conforme a las circunstancias. Ese es, por lo demás, el principio de supremacía que consagra el art. 31 de la Constitución Nacional. Que no está aquí, pues, en tela de juicio el poder de policía o de jurisdicción, ni el derecho de dominio de las provincias en su propio ámbito; se trata de si éstas pueden menoscabar o dificultar el ejercicio por parte de la Nación de los poderes que aquéllas delegaron en ésta para el logro de propósitos de interés general (doct. de Fallos: 297:236). Es cierto que en tanto los poderes de las provincias son originarios e indefinidos (art. 104 de la Constitución Nacional), los delegados a la Nación son definidos y expresos¹⁸; pero no lo es menos que estos últimos no constituyen meras declaraciones teóricas, sino que necesariamente han de considerarse munidos de todos los medios y posibilidades de instrumentación indispensables para la consecución real y efectiva de los fines para los cuales se instituyeron tales poderes, en tanto éstos se usen conforme a los principios de su institución. De no ser así aquellos poderes resultarán ilusorios y condenados al fracaso por las mismas provincias que los otorgaron¹⁹. De aquí que las supra mencionadas facultades provinciales no pueden amparar una conducta que interfiera en la satisfacción de un interés público nacional (Fallos: 263:437), ni justifiquen la prescindencia de la solidaridad requerida por el destino común de la Nación toda (Fallos: 257:159; 270:11). El sistema federal importa asignación de competencias a las jurisdicciones federal y provincial; ello no implica, por cierto, subordinación de los estados particulares al gobierno central, pero sí coordinación de esfuerzos y funciones dirigidos al bien común general, tarea en la que ambos han de colaborar, para la consecución eficaz de aquel fin. No debe verse aquí enfrentamiento de poderes sino unión de ellos en

¹⁸ Tampoco comparto esta afirmación, que induce a aceptar una prevalencia de los poderes provinciales sobre el nacional, a aquellos como la regla y a éste como la excepción. Creo que se trata de una de las tres posibilidades literarias para deslindar poderes entre a) y b): o todos a a) salvo los que se otorguen a b), o todos a b) salvo los que se otorguen a a), o estos a a) y estos a b) -este último criterio no aconsejable porque ¿dónde ubicar un poder no enunciado en a) ni en b)?

¹⁹ Respetuosamente disiento con esta afirmación, y en ello anida en parte el sentido de esta nota: los poderes de la Nación no son ni fueron otorgados por las provincias, sino por la Constitución (arts.1, 75, 121 y ccs. CN). Y a la Constitución no la sancionaron las provincias sino "los representantes del pueblo de la nación argentina" (Preámbulo). En el otro enfoque, habrían habido catorce provincias delegantes u "otorgantes", y las otras posteriores no.

DECONOMI

AÑO II – NÚMERO 1

vista de metas comunes" (Fallos 304:1186 "Provincia de Buenos Aires c/Empresa Nacional de Telecomunicaciones" 24.8.82, p.1194/5 entre tantos)²⁰.

El equilibrio, pues, ha sido virtud en la gestación, en la concepción, y en la redacción de las normas constitucionales; lo es en la doctrina predominante de la Corte; y debe ser conducta obligada en la interpretación y en la aplicación de ella y de todas las normas, por parte de todos.

Aparecen cada tanto posturas separadas, a veces extremas y antagónicas, que confunden y entorpecen la marcha de las cosas, llenando los tribunales de litigios inconducentes. De nada sirve abroquelarse ciegamente en un extremo, denostando y hasta negando al otro, haciendo de la doctrina y de la jurisprudencia un *corsi e ricorsi* artificioso e infértil, una suerte de campo de batalla, incompatible con su objeto y con el bien general.

Obvio es reivindicar enfáticamente que los jueces deben fallar según su conciencia y sus convicciones. Pero en los tribunales colegiados, considero que están igualmente obligados a coordinar cuanto puedan sus decisiones²¹, dejando de lado cada uno purismos o matices que no sean indispensables en el caso, y que a veces están en la base de las discordancias, no olvidando que sus sentencias son -o deben ser- una guía en el camino de la sociedad.

Como en tantos otros órdenes, quien está inmerso en la grieta -cualquiera sea ella-generalmente está impedido de descubrir la verdad.

DECONOMI

²⁰ Transcripción de la nota 23 en p.77 del trabajo del autor en *Lecciones* cit. en nota 5.

²¹ Y es más que seguro que lo hacen.