



DECONOMI

REVISTA ELECTRÓNICA DEL DEPARTAMENTO DE
DERECHO ECONÓMICO Y EMPRESARIAL
FACULTAD DE DERECHO - UBA

AÑO II - NÚMERO 1 - ABRIL DE 2019

DIRECTOR:
PROF. HÉCTOR OSVALDO CHOMER



DECONOMI

REVISTA ELECTRÓNICA DEL DEPARTAMENTO DE
DERECHO ECONÓMICO Y EMPRESARIAL
FACULTAD DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES

D | **IFUNDIR**
E | **DUCHAR**
C | **APACITAR**
O | **RIENTAR**
N | **UTRIR**
O | **RDENAR**
M | **EDITAR**
I | **NVESTIGAR**

Comité Editorial

Director general: Héctor Osvaldo Chomer

Director Área Comercial: Pablo Frick

Director Área Tributario: Eduardo Laguzzi

Director Área Recursos: Natalia Waitzman

Coordinadores:

María José Alzari

Rodrigo Bustingorry

Sara Llorente

Liliana Taverna

Rodrigo Jaime

Comité de Honor:

Héctor Alegría

Salvador Bergel

José Casás

Raúl Etcheverry

Rafael Manovil

Comité Académico:

Griselda Capaldo

Horacio Corti

Miguel De Dios

Leila Devia

Graciela Junqueira

Beatriz S. Krom

Silvia Nonna

Martín Paolantonio

Jorge S. Sicoli

Julia Villanueva

Las posturas doctrinarias expresadas en los artículos aquí incluidos son de exclusiva responsabilidad de sus autores y no necesariamente reflejan los puntos de vista del Departamento de Derecho Económico Empresarial de la UBA ni del Comité Editorial.

DECONOMI

ÍNDICE

Presentación – Nota del director por <i>Héctor Osvaldo Chomer</i>	Pág. 5
Doctrina	
“Sobre el equilibrio como valor constitucional en materia tributaria intrafederal” por <i>Enrique G. Bulit Goñi</i>	Pág. 6
“Los delitos fiscales y aduaneros en el proyecto del código penal” por <i>Catalina García Vizcaíno</i>	Pág. 16
“El impacto de los sistemas de recaudación en el derecho tributario local” por <i>Fabiana Schafrik de Nuñez</i>	Pág. 41
“Una sanción improcedente” por <i>Claudio Esteban Luis</i>	Pág. 67
Nota de actualidad	
“Dos miradas sesgadas sobre al financiamiento de los municipios argentinos. La Corte Suprema ante el desafío de sentar doctrina superando la mera coyuntura.” A propósito de la causa “ESSO PETROLERA ARGENTINA S.R.L. C/ MUNICIPALIDAD DE QUILMES s/acción contencioso administrativa” por <i>Juan Manuel Álvarez Echagüe</i>	Pág. 72
Fallo comentado	
“La Corte Federal y el Poder Impositivo. Un nuevo caso: “Los ingresos por jubilación ¿son renta gravada?” ¿quién lo dice? ¿cuáles son los límites?” por <i>Marcelo Adrián Nieto</i>	Pág. 80
Jurisprudencia condensada	
“Fallos destacados en materia tributaria” por <i>por Gladys Vidal y Gabriel Esteban Ludueña</i>	Pág. 100
Conociendo a los profesores Entrevista al Prof. Dr. Horacio G. Corti	Pág. 102
Novedades	Pág. 110

DECONOMI

NOTA DE DIRECTOR

En esta nueva oportunidad me complace presentar una nueva edición de la Revista Electrónica del Departamento de Derecho Económico y Empresarial que está dedicada al campo del Derecho Tributario. Es nuestra propuesta abordar las materias propias de las diferentes áreas del Departamento.

En ese plan dedicaremos el próximo número al área de los Recursos Naturales y medio ambiente.

Agradecidos a quienes han colaborado en este número convocamos a todos los integrantes de nuestro Departamento a colaborar y presentar ideas para las sucesivas publicaciones de la Revista.

En cualquier caso, esperamos como siempre que nuestro esfuerzo redunde en la consecuente satisfacción de los lectores.

Hasta el próximo número y gracias a todos.

Héctor Osvaldo Chomer

Director

DECONOMI

“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 transito 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.

DECONOMI

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.

DECONOMI

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.

DECONOMI

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

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

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*.*

DECONOMI

"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

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

DECONOMI

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

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.

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.

DECONOMI

“Los delitos fiscales y aduaneros en el proyecto del código penal”

por Catalina García Vizcaíno

I. CONSIDERACIONES GENERALES

El 25/3/2019 ingresó al Congreso de la Nación por Expte. 52/19 el proyecto del Código Penal de la Nación (en adelante, el Proyecto) elaborado por la comisión creada por decreto del PEN 103/2017 (BO, 14/2/2017).

Un nuevo Código Penal de la Nación es una labor ciclópea, que puede presentar inconsistencias cuando se pretende comprender regímenes especiales que tienen características propias. Por ejemplo, en la materia aduanera cuyo concepto de “mercadería” no es el mismo que el del Código Penal.

Si bien el art. 1º del decreto N° 103/2017 previó que el anteproyecto del Código Penal debería concentrar “toda la legislación penal en un único cuerpo normativo”, se observa que hay delitos previstos por leyes especiales que no se incorporaron a su texto. Por ejemplo, el régimen sancionatorio del capítulo VI del Título III de la ley 23.966 de Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y al Dióxido de Carbono, que fue incorporado por la ley 25.239.

Tampoco están contenidos los delitos de la ley 24.241 y modificaciones del Sistema Integrado Previsional Argentino (por ejemplo, delitos contra un Fondo de Jubilaciones y Pensiones). En este último caso, el Proyecto expresa, al comentar el art. 344: “En cuanto a la Ley 24.241 (Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones) se consideró que lo mejor es dejarla aparte, pues si bien los delitos siguen vigentes y hay causas, no tiene sentido incorporarlo al Código Penal cuando las A.F.J.P. ya no existen, y, por ende, no habrá nuevas causas”.

Por el presente efectúo algunas consideraciones sólo respecto de los delitos fiscales y aduaneros.

DECONOMI

El Libro Segundo de ese Anteproyecto trata los delitos en especial: el Título XVI comprende los delitos fiscales y el Título XVII los delitos aduaneros.

La Exposición de Motivos, al referirse a los delitos tributarios, expresa que se mantiene la redacción y los montos de la ley 27.430 con la salvedad efectuada respecto de la falta de presentación maliciosa de declaración jurada. Agrega que el Anteproyecto 2012 utilizaba el Salario mínimo vital y móvil, que el texto propuesto por el Frente Renovador (número de expediente 3518-D2015 del 19/06/15 por ante la Cámara de Diputados.) utilizaba montos en pesos, y que el Anteproyecto 2006 eliminó los montos porque los vinculaba a la prisión por deudas.

Tal Exposición de Motivos sienta que “se considera que el monto sólo cuantifica la magnitud de la afectación, pero se requiere también la necesidad de una conducta ‘desvaliosa’ [sic] distinto del sólo, no pago”. Hace referencia a la Unidad de Valor Tributaria (UVT) del Título XI de la ley 27.430.

Tal Exposición de Motivos permite inferir que son de aplicación las pautas de la UVT, pero hubiera sido conveniente que lo especificara en cada uno de los artículos de los delitos fiscales y aduaneros que contienen sumas en pesos.

En el Proyecto no se halla prevista expresamente, en general, la actualización de los importes (por ejemplo, el de las condiciones objetivas de punibilidad de los delitos fiscales) que se contemplan, a diferencia del hoy vigente RPT y del CAd., a los cuales se aplica el Título XI de la Ley de Reforma Tributaria 27.430 (BO, 29/12/2017).

El Título XI de la ley 27.430 crea la UVT como “unidad de medida de valor homogénea a los efectos de determinar los importes fijos, impuestos mínimos, escalas, sanciones y todo otro parámetro monetario contemplado en las leyes de tributos y demás obligaciones cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, incluidas las leyes procedimentales respectivas y los parámetros monetarios del Régimen Penal Tributario” (art. 302, ley 27.430).

DECONOMI

Antes del 15/9/2019 (según prórroga del art. 88 de la ley 27.467), el Poder Ejecutivo Nacional (en adelante, PEN) debe elaborar y remitir al Congreso de la Nación un proyecto de ley en el que se establezca la cantidad de UVT correspondiente a cada uno de los parámetros monetarios referidos en el art. 302 de la ley 27.430, que reemplazarán los importes monetarios en las leyes respectivas (art. 303 de la ley 27.430).

Si se aprobara el Proyecto, parecería que (según la Exposición de Motivos) los importes en pesos de los delitos fiscales y aduaneros deberían ser comprendidos en el decreto del PEN que se dicte conforme a lo establecido por el Título XI de la ley 27.430.

En efecto, esa Exposición de Motivos sostiene que “no obstante la crítica aquí formulada hacia el método de cuantificación del perjuicio medido en sumas de dinero fijas (pesos) que inveteradamente se ha empleado para determinar la configuración o punibilidad de ciertos delitos económicos, se entiende que no resultaría oportuno ni prudente alterar anticipadamente el criterio que primó a la hora de sancionar una ley tan reciente como la 27.430, pues creemos (como lo hizo el Poder Legislativo al sancionar la ley 27.430, cfr. art. 303) que deben ser órganos técnicos quienes determinen la cantidad de UVT correspondiente a cada uno de los parámetros monetarios referidos”. Sin embargo, reitera, que “debe gestarse aquel coeficiente denominado UVT a los efectos de la determinación de los delitos fiscales y aduaneros, con miras a evitar la impunidad”.

Ello ameritaba que en la normativa proyectada expresamente hubiera mecanismos de actualización o remisión a la UVT de la ley 27.430, aunque el art. 303 de la ley 27.430 se refiera a los importes monetarios de las “leyes respectivas”. Podría entenderse que esas leyes son las de la materia tributaria específica (v.gr., ley 11.683 y las leyes impositivas). No parece claro el método seguido por el Proyecto, ya que éste tipifica delitos contenidos en la actualidad en el RPT y el CAd., y propicia la derogación de las tipificaciones contenidas en estos ordenamientos. Es decir, se trata de cuerpos legislativos distintos.

DECONOMI

Cabe destacar que cuando se proyectó el RPT de la ley 27.430 el dólar estadounidense cotizaba en alrededor de \$ 15. Ello implicaba, por ejemplo, que la condición objetiva de punibilidad del art. 1º del RPT representaba más de U\$S 100.000, tal como cuando primigeniamente se concibió la Ley Penal Tributaria, en la cual era la época del U\$S1= \$ 1.. Al momento de escribir estas líneas el dólar estadounidense cotiza alrededor de 44,50; en consecuencia esos U\$S 100.000 corresponderían a \$ 4.450.000.

Además, el art. 375 del Proyecto prevé una actualización de las multas según la variación del índice de precios al por mayor (nivel general), que es distinta a la del art. 304 de la ley 27.430 que consiste en el Índice de Precios al Consumidor.

En cuanto a las actualizaciones por sanciones de multas, según la Exposición de Motivos del Proyecto, éste se limita a contemplar la actualización de las penas de multa “mediante un sistema objetivo, actualizado periódicamente y de público conocimiento. Se reconocieron las diferencias relevantes entre las personas físicas y las personas jurídicas, por lo que se desarrollan dos sistemas paralelos:

”a) Personas físicas [*sic*; no dice ‘humanas’]: El sistema principal de fijación de penas pecuniarias medidas en días multa (utilizando el valor del recurso de queja ante la CSJN como pauta de actualización). El concreto monto de la multa se determinará teniendo en cuenta el daño causado, así como las condiciones económicas del autor.

”Ello sin perjuicio de otros criterios especiales en algunos casos específicos, como son los delitos económicos.

”b) Personas jurídicas: fijación de pena de multa de dos (2) a cinco (5) veces del beneficio indebido obtenido o que se hubiese podido obtener (según ley de responsabilidad empresarial, nro. 27.401)”.

El Proyecto establece días-multa, pero en algunos casos hay importes de multas en pesos (por ejemplo, art. 214, 2º y 3er. párrafo). Cabe preguntarse: ¿cómo se actualizarán esos montos?

DECONOMI

Hay cláusulas duras como la del art. 2º *in fine* del Proyecto: “si la pena prevista para el delito se modificare durante su comisión, se aplicará la ley vigente al momento de la conclusión de éste, aunque la pena establecida por esa ley fuere más grave”.

Considero que el RPT y los delitos aduaneros deberían seguir contemplados como leyes penales especiales a las que se aplica supletoriamente el Código Penal, como en la actualidad en los términos del art. 4º de este ordenamiento. Tanto el RPT como el CAAd, regulan aspectos penales y procesales con un criterio armónico de unidad sistemática, que se resquebrajaría si se escindieran los tipos penales para incorporarlos al Código Penal.

II. DELITOS FISCALES

El Título IX de la ley 27.430 (BO, 29/12/2017) estableció un nuevo Régimen Penal Tributario. El art. 280 de la ley 27.430 derogó la ley 24.769.

El Proyecto sustituye la denominación “Régimen Penal Tributario” (RPT) por la de “Delitos Fiscales”. No obstante, mantiene la estructura de: delitos tributarios, delitos relativos a los recursos de la seguridad social, delitos fiscales comunes y disposiciones generales. No comprende el Título V correspondiente a los Procedimientos Administrativo y Penal.

Si bien ello encontraría fundamento en que se proyecta un Código Penal, y no un Código Procesal, llama la atención que la disposición general del art. 17 del RPT no se reproduzca. Cabe preguntarse si se la debe o no considerar vigente, de aprobarse el Proyecto.

Es más, el Anexo II, punto 29, del Proyecto sienta que deroga los artículos 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15 y 16, aprobados por el art. 279 de la Ley N° 27.430. Nada dice de la vigencia del art. 17 del RPT, que establece: “Las penas establecidas por esta ley serán impuestas sin perjuicio

DECONOMI

de las sanciones administrativas”. Esta disposición generó posturas encontradas; por ejemplo, si vulneraba o no el principio del *non bis in idem*.²²

Para tratar de clarificar las reformas propuestas por el Proyecto, que no tiene títulos por cada uno de los delitos fiscales, elaboro el siguiente cuadro:

Breve síntesis de los tipos del RPT de la ley 27.430	Penas del RPT de la ley 27.430	Diferencias sustanciales del Proyecto con el RPT de la ley 27.430	Penas del Proyecto
Delitos tributarios (todos los montos son actualizables por UVT)		No dice <i>expresamente</i> en la normativa que se actualicen los montos de las condiciones objetivas de punibilidad. De la Exposición de Motivos surge que se aplicaría la UVT de la ley 27.430, que debe gestarse “con miras a evitar la impunidad” No tiene título cada uno de los delitos tributarios	
<i>Evasión simple</i> Del pago de tributos al Fisco nacional, provincial o de la CABA: más de \$ 1.500.000 por tributo y ejercicio anual — aunque sea tributo instantáneo o de período fiscal inferior al año—. En tributos locales el monto se computa por cada jurisdicción	Prisión de dos a seis años (art. 1°)	Se agrega como conducta punible a la “falta de presentación maliciosa de declaración jurada”. Nada dice acerca de que el monto se compute por cada	Prisión de dos a seis años (art. 340)

²² Ver a ese respecto lo expuesto en GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Tratado de Derecho Tributario. Derecho Tributario formal, procesal y penal*. 6ª edición ampliada y actualizada, AbeledoPerrot, Buenos Aires, 2014, Tomo II, ps. 448/468.

GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. *Manual de Derecho Tributario*. 4ª edición ampliada y actualizada, Buenos Aires, 2019, ps. 699/710.

DECONOMI

en que se hubiere cometido la evasión.		jurisdicción por los tributos locales (art. 340)	
<p><i>Evasión agravada:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • más de \$ 15.000.000 de monto evadido; o • habiendo intervenido persona o personas o entidades interpuestas, o se hubieren utilizado estructuras, negocios, patrimonios de afectación, instrumentos fiduciarios y/o jurisdicciones no cooperantes, para el ocultamiento de la identidad del obligado o dificultar su identificación, excede de \$ 2.000.000 el monto evadido; o • por utilización fraudulenta de beneficios fiscales, excede de \$ 2.000.000 el monto evadido; o • se han utilizado facturas o documentos ideológica o materialmente falsos, siempre que el perjuicio generado por tal concepto exceda de \$ 1.500.000. 	<p>Prisión de tres años y medio a nueve años (art. 2°).</p> <p>Más sanción accesoria en caso del inc. c del art. 2° (art. 14).</p>	<p>Se agrega el aprovechamiento (además de la utilización) fraudulento de beneficios fiscales.</p> <p>En cuanto a la utilización de facturas o documentos, ideológica o materialmente falsos, el monto se refiere a lo “evadido mediante esta modalidad”, en lugar del “perjuicio generado por tal concepto”</p> <p>(art. 341)</p>	<p>Prisión de tres años y medio a nueve años (art. 341).</p> <p>Más sanción accesoria en caso del inc. 3° del art. 341 (art. 351).</p>
<p><i>Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales:</i></p> <p>Más de \$ 1.500.000 percibidos, aprovechados o utilizados, en un ejercicio anual.</p>	<p>Prisión de tres años y medio a nueve años (art. 3°).</p> <p>Más sanción accesoria del art. 14.</p>	<p>Se elimina la expresión “en cualquiera de sus formas” al referirse al monto de lo aprovechado, percibido o utilizado.</p> <p>(art. 342)</p>	<p>Prisión de tres años y medio a nueve años (art. 342).</p> <p>Más sanción accesoria del art. 351.</p>
<p><i>Apropiación indebida de tributos:</i></p> <p>Monto retenido o percibido, no depositado dentro de los treinta días corridos de vencido el plazo de ingreso, superior a \$ 100.000 por cada mes.</p>	<p>Prisión de dos a seis años (art. 4°)</p>	<p>(art. 343)</p>	<p>Prisión de dos a seis años (art. 343)</p>

DECONOMI

<p>Delitos relativos a los Recursos de la Seguridad Social (todos los montos son actualizables por UVT)</p>		<p>No dice <i>expresamente</i> en la normativa que se actualicen los montos de las condiciones objetivas de punibilidad. De la Exposición de Motivos surge que se aplicaría la UVT de la ley 27.430, que debe gestarse “con miras a evitar la impunidad” No tiene título cada uno de los delitos relativos a los recursos de la seguridad social</p>	
<p><i>Evasión simple</i> Al Fisco nacional, provincial o de la CABA del pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente: más de \$ 200.000 en concepto de monto evadido por mes.</p>	<p>Prisión de dos a seis años (art. 5°)</p>	<p>Se agrega como conducta punible a la “falta de presentación maliciosa de declaración jurada”. (art. 344)</p>	<p>Prisión de dos a seis años (art. 344)</p>
<p><i>Evasión agravada</i> Si:</p> <ul style="list-style-type: none"> • excede de \$ 1.000.000 el monto evadido por mes o • habiendo intervenido persona o personas o entidades interpuestas, o se hubieren utilizado estructuras, negocios, patrimonios de afectación, y/o instrumentos fiduciarios, para el ocultamiento de la identidad del obligado o dificultar su identificación, excede de \$ 400.000 el monto evadido; o 	<p>Prisión de tres años y medio a nueve años (art. 6°). Más sanción accesoria en caso del inc. c del art. 6° (art. 14).</p>	<p>Se agrega el aprovechamiento (además de la utilización) fraudulento de beneficios fiscales. (art. 345)</p>	<p>Prisión de tres años y medio a nueve años (art. 345). Más sanción accesoria en caso del inc. 3° del art. 345 (art. 351).</p>

DECONOMI

<ul style="list-style-type: none"> • por utilización fraudulenta de beneficios fiscales, excede de \$ 400.000 el monto evadido. 			
<p><i>Apropiación indebida de recursos de la seguridad social:</i> Aportes retenidos e importes no depositados dentro de los treinta días corridos de vencido el plazo de ingreso, por un monto mayor a \$ 100.000 por cada mes.</p>	Prisión de dos a seis años (art. 7°)	Sigue sin aclararse a qué regímenes de seguridad social se refiere (nacional, provincial, CABA) (art. 346)	Prisión de dos a seis años (art. 346)
<p>Delitos fiscales comunes (todos los montos son actualizables por UVT)</p>		<p>No dice <i>expresamente</i> en la normativa que se actualicen los montos de las condiciones objetivas de punibilidad. De la Exposición de Motivos surge que se aplicaría la UVT de la ley 27.430, que debe gestarse “con miras a evitar la impunidad” No tiene título cada uno de los delitos fiscales comunes</p>	
<p><i>Obtención fraudulenta de beneficios fiscales</i> En el orden nacional, provincial o de la CABA.</p>	<p>Prisión de uno a seis años (art. 8°). Más sanción accesoria del art. 14.</p>	<p>Se agrega “o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria o de la seguridad social” (art. 347)</p>	<p>Prisión de uno a seis años (art. 347). Más sanción accesoria del art. 351.</p>
<p><i>Insolvencia fiscal fraudulenta</i> En el orden nacional, provincial o de la CABA.</p>	Prisión de dos a seis años (art. 9°)	Se especifica “habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento de fiscalización, o procedimiento	Prisión de dos a seis años (art. 348)

DECONOMI

		tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social” (art. 348)	
<i>Simulación dolosa de cancelación de obligaciones</i> En el orden nacional, provincial o de la CABA, por más de \$ 500.000 por cada ejercicio anual en obligaciones tributarias y sus sanciones, y \$ 100.000 por cada mes en recursos de seguridad social y sus sanciones.	Prisión de dos a seis años (art. 10)	(art. 349)	Prisión de dos a seis años (art. 349)
<i>Alteración dolosa de registros</i> <ul style="list-style-type: none"> registros o soportes documentales o informáticos del Fisco nacional, provincial o de la CABA, para disimular la real situación fiscal de un obligado; o sistemas informáticos o equipos electrónicos, suministrados, autorizados u homologados por el Fisco nacional, provincial o de la CABA. 	Prisión de dos a seis años (art. 11)	(art. 350)	Prisión de dos a seis años (art. 350)
Disposiciones generales			
Incremento de penas para funcionario o empleado público que, en ejercicio o en ocasión de sus funciones, tomase parte en la comisión de los delitos	Incremento de un tercio del mínimo y del máximo. Inhabilitación perpetua para desempeñarse en la función pública (art. 12)	En lugar de tomase parte”, dice “interviniere” (art. 351)	Incremento de un tercio del mínimo y del máximo. Inhabilitación perpetua para desempeñarse en la función pública (art. 351)

DECONOMI

Sanciones accesorias por beneficios fiscales	Además de las penas de los arts. 2º, inc. c, 3º, 6º inc. c y 8º: pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de diez años (art. 14).	(art. 351)	Además de las penas de los arts. 341, inc. 3º, 342, 345, inc. 3º, y 347: pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de diez años (art. 351).
El que a sabiendas dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos.	Además de las penas por la participación criminal, la inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena de prisión (art. 15, inc. a)	(art. 352, inc. 1º)	Además de las penas por la participación criminal, la inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena de prisión (art. 352, inc. 1º)
Concurrencia con dos o más personas para comisión de delitos del RPT.	Mínimo de cuatro años de prisión (art. 15, inc. b).	(art. 352, inc. 2º)	Mínimo de cuatro años de prisión (art. 352, inc. 2º).
Asociación ilícita (tres o más personas) habitualmente destinada a cometer, colaborar o coadyuvar cualquier delito del RPT.	Prisión de tres años y medio a diez años (art. 15, inc. c). Para jefes u organizadores: pena mínima cinco años (art. 15, inc. c).	(art. 352, inc. 3º)	Prisión de tres años y medio a diez años (art. 352, inc. 3º). Para jefes u organizadores: pena mínima cinco años (art. 352, inc. 3).
Extinción de la acción penal en los casos de los arts. 1º, 2º, 3º, 5º y 6º, por aceptación y cancelación en forma incondicional y total de las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios, hasta los treinta días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se		Extinción de la acción penal en los casos de los arts. 340, 341, 342, 344 y 345. Se aclara “las obligaciones evadidas, los beneficios aprovechados o	

DECONOMI

<p>notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula.</p> <p>Dispensa de formular denuncia si la cancelación es anterior a su formulación. Beneficio por única vez por persona humana o jurídica obligada</p>		<p>percibidos indebidamente y sus accesorios”.</p> <p>La posibilidad de usar ese beneficio por única vez se halla en párrafo aparte y a secas se refiere a “cada persona obligada”, en lugar de “cada persona humana o jurídica obligada”</p> <p>(art. 353)</p>	
<p>Responsabilidad personal en cuanto a los delitos con penas de prisión</p> <p>Responsabilidad de las personas jurídicas</p>	<p>Las sanciones aplicables a las personas de existencia ideal, conjunta o alternativamente, son:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Suspensión total o parcial de actividades, que en ningún caso podrá exceder los 5 años. 2. Suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el Estado, que en ningún caso podrá exceder los 5 años. 3. Cancelación de la personería, cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito, o esos 	<p>La responsabilidad de las personas jurídicas se contempla de modo general para todos los delitos (art. 39).</p>	<p>Esas penas, que puede imponerse conjunta o alternativamente. son:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1°) Multa de 2 a 5 veces el beneficio indevido obtenido o que se hubiese podido obtener. 2°) Suspensión total o parcial de actividades, que en ningún caso podrá exceder de 10 años. 3°) Suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el Estado, que en ningún caso podrá exceder de 10 años. 4°) Disolución y liquidación de la personería, si hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del

DECONOMI

	<p>actos constituyan la principal actividad de la entidad.</p> <p>4. Pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere.</p> <p>5. Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona de existencia ideal (art. 13).</p>		<p>delito o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad.</p> <p>5°) Pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviese.</p> <p>6°) Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona jurídica. (art. 39)</p> <p>Se advierte que el régimen es más severo que el del RPT de la ley 27.430, ya que contempla multa y las suspensiones previstas son de mayor plazo.</p>
Posibilidad de aplicar sanciones administrativas	Las penas establecidas por el RPT “serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas” (art. 17)	Esta discutible norma no se encuentra en el Proyecto, y nada se aclara a este respecto.	
		Es más, no fue derogada como señalé al comienzo del presente punto.	

III. DELITOS ADUANEROS

La Exposición de Motivos del Código Aduanero (en adelante, CAd.) sienta que ha adoptado el criterio seguido generalmente por la legislación comparada, en virtud de que “las peculiaridades del derecho aduanero determinaron una regulación penal especial separada de los códigos penales, dando lugar a la formación de un ordenamiento penal aduanero. En nuestro

DECONOMI

país, tales disposiciones penales formaron parte de las Ordenanzas de Aduana y de la Ley de Aduana”.

Agrega esa Exposición de Motivos que tal criterio “se estima justificado”, por el cual “se ha buscado establecer una regulación armónica, sistemática y completa relativa a los delitos y a las infracciones aduaneras”.

No olvidemos que el art. 861 del CAd. sienta que siempre que “no fueren expresa o tácitamente excluidas, son aplicables a esta Sección [Disposiciones Penales, que comprende a los Delitos Aduaneros —Título I— y a las Infracciones Aduaneras —Título II—] las disposiciones generales del Código Penal”.

El Anexo II, punto 8, del Proyecto propone derogar el Título I de la Sección XII del CAd., sin que se observen las adecuaciones correspondientes en cuanto a las remisiones del Título II de esa Sección en cuanto al contrabando menor. Tampoco se aclaran las remisiones que se efectúan en otras partes del CAd., como por ejemplo en el procedimiento de los arts. 1118 a 1121 de ese Código.

Para tratar de clarificar las reformas propuestas por el Proyecto, elaboro el siguiente cuadro:

Tipos del CAd.	Penas del CAd.	Diferencias sustanciales del Proyecto con el CAd.	Penas del Proyecto
Contrabando simple	2 a 8 años de prisión (arts. 863 y 864)		2 a 8 años de prisión (arts. 354 y 355)
Contrabando calificado		<i>La figura del art. 356 del Proyecto no se encuentra específicamente en el CAd.</i> <i>Si en los casos de los arts. 354 y 355 se trata de:</i> 1º) Mercadería cuya importación o exportación estuviere sujeta a una prohibición absoluta no económica. 2º) Elementos susceptibles de crear riesgo de epizootias o de plagas vegetales, según las leyes o reglamentos de	3 a 10 años de prisión (art 356)

DECONOMI

		<p>sanidad animal o vegetal.</p> <p>3°) Especímenes de flora o fauna local en peligro de extinción.</p> <p>4°) Piezas, productos o subproductos arqueológicos o paleontológicos situado dentro o fuera del territorio argentino, colecciones arqueológicas o paleontológicas.</p> <p>5°) Un bien perteneciente al patrimonio cultural de la Nación o de un Estado extranjero.</p>	
Contrabando calificado	4 a 10 años de prisión en los supuestos del art. 865	<p>Se omite la referencia a la calidad de autor, instigador o cómplice en cuanto al primer inciso referente a la intervención en el hecho de tres o más personas.</p> <p>Se utiliza la expresión “intimidación”, en lugar de violencia “moral”.</p> <p>En el inciso 3° repite la expresión del CAd. en cuanto a “un integrante de las fuerzas de seguridad a las que este Código les confiere la función de autoridad de prevención de los delitos aduaneros”. Pero el CAd. se refiere a las autoridades de prevención en materia de delitos aduaneros (art. 1118 del CAd.), a diferencia del Proyecto.</p> <p>El inciso correspondiente al medio de transporte aéreo se amplía de este modo: “Si se realizare empleando un medio de transporte aéreo, marítimo o fluvial, tripulado o no, que se apartare de las rutas autorizadas, despegare, aterrizar, zarpare, arribare</p>	4 a 10 años de prisión en los supuestos del art. 357

DECONOMI

		<p>o hiciere transbordo o descargas en movimiento en lugares clandestinos o no habilitados por el servicio aduanero para el tráfico de mercadería”.</p> <p>El inciso 7° sólo se refiere a la mercadería sujeta a una prohibición absoluta de carácter económica, ya que curiosamente la mercadería sujeta a una prohibición absoluta no económica tiene la menor pena del art. 356, inc. 1°.</p> <p>No se contempla expresamente actualización alguna respecto del delito configurado por el valor de la mercadería en plaza. Como se dijo antes, cabe suponer que la Exposición de Motivos sugiere que sea el PEN que actualice los montos por la UVT</p> <p>(art. 357)</p>	
Contrabando calificado de estupefacientes	<p>3 a 12 años, con incremento en estos supuestos:</p> <p>Cuando concurriere alguna de las circunstancias previstas en los incisos a), b), c), d) y e) del artículo 865, o cuando se tratare de estupefacientes elaborados o semielaborados o precursores químicos, que por su cantidad</p>	<p>Similar tipificación, salvo que aumenta las penas en el caso de estupefacientes elaborados o semielaborados o de precursores químicos, que por su cantidad estuvieren inequívocamente destinados a ser comercializados dentro o fuera del territorio nacional, en cuyo caso la pena de prisión será de 5 a 20 años.</p> <p>(art. 358)</p>	<p>3 a 12 años, con incremento en ciertos supuestos.</p> <p>En algunos casos es más severo que el CAD.</p> <p>(art. 358)</p>

DECONOMI

	estuviesen inequívocamente destinados a ser comercializados dentro o fuera del territorio nacional. En estos casos: 4 años y medio a 16 años de prisión. (art. 866)		
Contrabando calificado de elementos que pudieran afectar la seguridad común	4 a 12 años (art. 867)	Incrementa considerablemente las penas. Prevé específicamente las “armas o sustancias químicas” (art. 359)	5 a 15 años (art. 359)
Actos culposos que posibilitan el contrabando y uso indebido de documentos	Multa de \$ 5.000 a \$ 50.000 — actualizable por UVT— (arts. 868 y 869)	En cuanto al funcionario o empleado aduanero, las fórmulas de la culpa son: “mediare imprudencia o negligencia, impericia en su arte o profesión, o inobservancia de los reglamentos o deberes a su cargo de manera manifiesta, que hubiere posibilitado la comisión del contrabando o su tentativa” (art. 360).	6 a 60 días-multa (arts. 360 y 361)
Tentativa de contrabando	Se define en el art. 871 del CAAd. Mismas penas del delito consumado (art. 872). El contrabando “canguro” se describe en el art. 873.	No se define específicamente la tentativa de contrabando, al aplicarse el concepto general para todos los delitos del art. 42, pese a que este art.42 remite a las penas reducidas del art. 44, a diferencia de la aplicación de las mismas penas del delito consumado en el caso de contrabando. Debería haberse definido específicamente la tentativa de contrabando en el art. 362.	Mismas penas del delito consumado (art. 362)

DECONOMI

		El contrabando “canguro” se describe en el art. 363	
Encubrimiento de contrabando	6 meses a 3 años, con posibilidad de agravantes y de exención de pena (arts. 874 y 875)	Se incluye entre los eximentes la figura del conviviente (art. 364)	6 meses a 3 años, con posibilidad de exención de pena y de agravantes (arts. 364 y 365)
Sanciones accesorias	Mencionadas en el art. 876 con implicancias en la doble jurisdicción del procedimiento por delitos de los arts. 1118 a 1121	<p>Nada se dice del comiso de la mercadería ni de los instrumentos para perpetrar el delito, por lo cual se aplicarían las disposiciones generales del art. 23 en cuanto al decomiso. Pero esta sanción debe ser aplicada por los jueces del PJN, a diferencia del CAd, en el cual la sanción de comiso es impuesta por el administrador.</p> <p>Hay una errónea referencia en el inc. 5° del art. 366 del Proyecto al inc. 6°, en lugar de haber expresado que se trata del inc. 4°, ya que el inc. 6° del art. 366 corresponde a las inhabilitaciones para desempeñarse como funcionario o empleado público y las personas jurídicas no pueden asumir ese carácter.</p> <p>Si bien no se prevé el retiro de la personería jurídica ni la cancelación en el Registro Público, cabe entender que se aplicarían las sanciones del art. 39.</p>	Mencionadas en los arts. 366 y 367. Las remisiones de los arts. 1118 a 1121 del CAd. no tienen adecuadas soluciones en el Proyecto.

La tesis seguida por el Proyecto del Código Penal de la Nación en cuanto a los delitos aduaneros trae, entre otras, las siguientes consecuencias:

DECONOMI

1. El concepto de mercadería del art. 77 es el del Código Penal²³, y no el de la materia aduanera que es mucho más amplio y se halla en el art. 10 del CAd.²⁴. Podrían darse casos en los cuales se sostuviera la falta de configuración de los delitos aduaneros porque los efectos importados o exportados ilegalmente no eran susceptibles de expendio según el mencionado art. 77. No se dio una solución clara a la problemática de la configuración, o no, de delitos aduaneros por la moneda extranjera, que generó posiciones discordantes acerca de su tratamiento, o no, como mercadería.²⁵

Es así que, por ejemplo, se dijo que para la legislación aduanera, reviste el carácter de mercadería todo objeto que pueda ser importado o exportado. Las mercaderías se individualizan y clasifican según la nomenclatura correspondiente establecida en ese entonces por la Convención del Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas, sus notas explicativas y las explicativas complementarias (arts. 9º, 10 y 11, CAd.). Desde el punto de vista aduanero, los billetes de banco de curso legal nacionales o extranjeros son mercadería, ya que encuentran su clasificación como tal en el nomenclador arancelario aduanero correspondiéndole el capítulo 49, posición 4907.00.100 (Trib. Nac. Oral Penal Económico nro. 3, 27/4/1994, “Salazar, Florentino s/contrabando”). En similar orden de ideas, C. Fed. Casación, sala 3, 4/9/2013, “Zuluaga Soto, Olga Beatriz”.

En contra, la sala A de la C. Nac. Penal Económico ha dicho que no se configura delito de contrabando si el imputado en viaje al exterior lleva consigo una cantidad de moneda extranjera superior a la que las reglamentaciones autorizan. En este caso, se confirmó la resolución que

²³ El Anteproyecto establece en el art. 77, ap. 7º: “Con la palabra “mercadería” se designa a toda clase de efectos susceptibles de expendio”.

²⁴ Esta norma dispone” 1. A los fines de este Código es mercadería todo objeto que fuere susceptible de ser importado o exportado.

”2. Se consideran igualmente — a los fines de este Código — como si se tratara de mercadería:

”a) las locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, excluido todo servicio que no se suministre en condiciones comerciales ni en competencia con uno o varios proveedores de servicios;

”b) los derechos de autor y derechos de propiedad intelectual”.

”c) Las prestaciones de servicios realizadas en el país, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior. (*Inciso incorporado por art. 78 de la ley 27.467 —BO, 4/12018—*).

²⁵ Ver las distintas posiciones que mencionamos en GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Tratado de Derecho Tributario. Derecho Tributario formal, procesal y penal*, cit., Tomo II, ps. 859/861.

GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. *Manual de Derecho Tributari*, cit., 919/921.

DECONOMI

dispuso el archivo de las actuaciones y mandó dar intervención al Banco Central de la República Argentina en función de las atribuciones que competen a dicha entidad, sin perjuicio de la intervención que pueda corresponderle a la Aduana (C. Nac. Penal Económico, sala A, 3/10/2002, “Jordi Tocabens Aymami s/inc. de apel.”), ya que –como ha señalado la Corte Sup. en Fallos 312:1920— las funciones de control aduanero son distintas de las que se refieren al control de cambios (24/9/2002, “S. de S., J”. En esta causa, la imputada llevaba entre sus ropas moneda extranjera en oportunidad de viajar al exterior, por lo que se entendió, asimismo, que “la ocultación del dinero efectivo es la actitud normal de todo pasajero y no puede entenderse que constituya ardid o engaño tendiente a impedir o dificultar el control aduanero de importaciones o exportaciones”). La sala A de la C. Nac. Penal Económico, el 12/2/2010 confirmó el sobreseimiento de primera instancia, por considerar que no constituía el ardid del delito de contrabando el tratar de extraer del país dólares en bultos bajo la ropa (“Ozuna Pérez, María Dominga”).

El Tribunal Oral en lo Penal Económico nro. 2, el 27/6/2011 (“Agosta Aguilera”) sostuvo que las divisas extranjeras no son mercaderías en los términos del art. 10 del CAd., susceptibles de integrar el control en cuanto a su tráfico internacional, independientemente del art. 11 del CAd. y de la partida 49.07 de la Nomenclatura Arancelaria de Bruselas, ya que constituyen un medio de cambio, reserva de valor y unidad de medida; por ende, no se les aplican las prohibiciones de carácter económico, salvo que se trate de compras o ventas de billetes hechas por entidades emisoras.

2. El art. 40, ap. 5, inc. 2º, del Proyecto permite la reducción a las penas de la tentativa, cuando se aporten datos o información vinculada con los delitos del Libro Segundo, Título XVII (delitos aduaneros), pese a que el art. 362 del Proyecto reprime la tentativa de contrabando con las mismas penas que correspondan al delito consumado. Podemos preguntarnos ¿cuál es entonces la reducción?

3. El decomiso es sanción del Proyecto que debe aplicarse en la sentencia judicial²⁶, a diferencia de lo normado por los arts. 1026 inc. b) y 1121

²⁶ Es así que el art. 23 del Proyecto sienta: “1. En todos los casos en que recayese condena por delitos dolosos o culposos previstos en este Código o en leyes penales especiales, la sentencia decidirá el

DECONOMI

inc. b) del CAd. en el sentido de que el comiso de la mercadería objeto de delitos aduaneros, así como el comiso del medio de transporte y de los demás instrumentos empleados para la comisión del delito, constituyen sanciones accesorias que se aplican por el administrador de la aduana en cuya jurisdicción se hubiera producido el hecho.

Con relación a la doble jurisdicción en el juzgamiento de los delitos aduaneros, se sostuvo que la aplicación de las penas accesorias que corresponden a la autoridad aduanera no pueden ser impuestas por una sentencia; lo contrario importa una injerencia indebida de los magistrados federales en las legítimas atribuciones del organismo administrativo (Corte Sup., 28/3/2000, “Tello, Norma del Valle s/contrabando”, Fallos 323:637).

Surge entonces la pregunta: ¿Qué autoridad impone el comiso con la doble jurisdicción en delitos aduaneros?

4. Nada dice el Proyecto de las remisiones a las normas que son sustituidas. Por ejemplo, en el procedimiento aduanero por delitos de los arts. 1118 a 1121 del CAd.

5. No encontré en el texto las normas de los arts. 887²⁷, 888²⁸ y 889²⁹ del CAd. del Título I de la Sección XII del CAd., pese a la derogación que se pretende de ese Título. Si se aprobara el Proyecto, quedarían derogados esos artículos. Ello traería dudas en cuanto a las normas sobre responsabilidad en materia de delitos aduaneros hoy vigentes. Además, en el caso de los diplomáticos y cónsules del art. 889 del CAd. qué autoridad aplicaría la pena,

decomiso del dinero, cosas, bienes o cualquier clase de activo que hubiesen servido de instrumento o medio en la comisión del hecho, y de los que constituyesen el producto, el provecho o la ganancia, directos o indirectos, del delito, cualesquiera que fueran las transformaciones o sustituciones que hubiesen podido experimentar, siempre que no correspondiese su restitución al damnificado o a un tercero ajeno al hecho...”.

²⁷ “Las personas de existencia visible o ideal son responsables en forma solidaria con sus dependientes por las penas pecuniarias que correspondieren a éstos por los delitos aduaneros que cometieren en ejercicio o con ocasión de sus funciones”.

²⁸ “Cuando una persona de existencia ideal fuere condenada por algún delito aduanero e intimada al pago de las penas pecuniarias que se le hubieren impuesto no fuera satisfecho su importe, sus directores, administradores y socios ilimitadamente responsables responderán patrimonialmente y en forma solidaria con aquella por el pago del importe de dichas penas, salvo que probaren que a la fecha de la comisión del hecho no desempeñaban dichas funciones o no revestían tal condición”.

²⁹ “Cuando una persona que gozare de inmunidad de jurisdicción penal en razón de su función diplomática o consular cometiere un delito aduanero y no mediare renuncia hábil a dicha inmunidad por parte del Estado acreditante, el hecho se considerará exclusivamente a su respecto infracción aduanera y solamente se le impondrán las penas establecidas en el artículo 876, inciso a), b) y c)”.

DECONOMI

ya que el art. 876 del CAd. se ha sustituido, cambiando el listado de incisos, a lo que se agrega que los tribunales judiciales no pueden aplicar originariamente sanciones por infracciones.

6. El art. 369 del Proyecto se refiere al art. 642 del CAd., pese a que se considera sustituido por el Acuerdo relativo a la Aplicación del Art. VII del GATT, aprobado por la ley 24.425. El Código Aduanero es anterior a la ley 23.311 que aprobó el GATT y, desde luego, a la ley 24.425 que aprobó el GATT de 1994, por lo cual tiene esa referencia, pero no debe proseguirse con esa cita, atento a que conforme al art. 75, inc. 22, de la CN los tratados tienen jerarquía superior a las leyes.

7. El art. 371 del Proyecto contiene importes en pesos, y cabe la duda acerca de si serán o no alcanzados por la UVT del decreto que en el futuro dicte el PEN.

8. Hay menciones que no se han actualizado como la de la “Secretaría de Estado de Hacienda” (art. 374 del Proyecto).

9. El art. 375 del Proyecto sienta el principio de la actualización de las multas, por índice de precios al por mayor (nivel general). Cabe preguntarse si no se aplica la interpretación de la Resolución General de la AFIP 3271/2012 ni la Unidad de Valor Tributaria creada por el Título XI de la Ley de Reforma Tributaria 27.430. Corresponde destacar que la relación de conversión entre la Unidad de Valor Tributaria y los pesos se ajustará anualmente “con base en la variación anual del índice de Precios al Consumidor que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censos”. En consecuencia, el Proyecto y la ley 27.430 prevén dos índices distintos.

10. El art. 375 del Anteproyecto contempla, además, que la actualización de la pena de multa se aplicará “desde la fecha de configuración del delito o, en caso de no poder precisársela, en la de su constatación” hasta “el penúltimo mes anterior a aquél en que se efectuara el pago”. En cambio, el art. 306 de la ley 27.430 sienta: “Para la cancelación de sanciones se utilizará la relación de conversión entre UVT y pesos vigente al momento de su cancelación”. Reitero que los índices son distintos.

DECONOMI

11. En el art. 376 del Proyecto se excluye de punibilidad a supuestos de contrabando menor con los montos actuales de la ley 27.430. Habrá que ver si se actualizan con la Unidad de Valor Tributaria de la ley 27.430 o de otro modo. Si no se actualizaran los montos del art. 376 del Proyecto y sí los del CAd., se correría el riesgo de tener por configurados delitos que para el CAd. serían infracciones de contrabando menor. Recordemos que el art. 913 del CAd. dispone: “Salvo disposición especial en contrario, cuando un mismo hecho configurare simultáneamente una infracción aduanera y un delito, se impondrán las penas previstas para el delito”.

12. Habría que modificar los arts. 947 y 949 del CAd. correspondientes a la infracción del contrabando menor en cuanto remiten a los artículos del CAd. en materia de delitos.

13. En el art. 357, inciso 9º, del Proyecto se fija un piso para el contrabando agravado con pena de prisión de cuatro a diez años de \$ 3.000.000 o más. Cabe preguntarse si esta suma, que proviene de la ley 25.986 (BO, 5/1/2005), será o no actualizada por la Unidad de Valor Tributaria u otro modo.

14. En el art. 376 del Proyecto correspondiente a la no punibilidad como delitos de supuestos del contrabando menor se refiere, entre otras, a la mercadería sujeta a una prohibición absoluta de carácter económico (art. 357, inc. 7º) y no a la mercadería sujeta a una prohibición absoluta de carácter no económico (art. 356, inc.1º), pese a que este último caso tiene menos pena (3 a 10 años) que aquél (4 a 10 años).

15. El art. 378 del Proyecto contempla el ingreso a rentas generales, previa deducción de los honorarios regulados judicialmente a favor de los profesionales fiscales y de los servicios de almacenaje, en cuanto al importe de las multas y al producido de la venta de la mercadería comisada, que se halla en el art. 885 del CAd. en su redacción de 1981, sin tener en cuenta que el art. 15 de la ley 22.091 (modif. por el dec. 258/1999) establece

DECONOMI

asignaciones específicas de distribución (por ejemplo, 50% al personal de aduana)³⁰.

Corresponde destacar que el art. 77 de la ley 11.672 (t.o. en 2014, al igual que el art. 60 de esta ley del t.o. en 2005, y art. 1° de esta ley del t.o. en 1999), Complementaria Permanente de Presupuesto, establece que los peritos y profesionales de cualquier categoría, “que desempeñen empleos a sueldo en el Sector Público Nacional, no podrán reclamar honorarios en los asuntos en que intervengan por nombramientos de oficio en los que el Fisco sea parte y siempre que las costas no sean a cargo de la parte contraria...”.

Por otra parte, el art. 7° del dec. 1204/2001 (BO, 27/9/2001) prevé: “Los abogados que ejerzan la representación, patrocinio y defensa judicial del Estado Nacional o de los demás organismos mencionados en el art. 6° de la ley 25.344, tendrán derecho a percibir los honorarios regulados por su actuación en juicio sólo en el caso en que estén a cargo de la parte contraria, salvo disposición en contrario del organismo del cual depende el profesional”.

A modo de reflexión final sugiero que, antes del debate en el Congreso de un Proyecto de Código Penal, se efectúe una amplia consulta y se analicen las observaciones que se formulen, teniendo en cuenta la máxima relevancia que revisten las disposiciones penales que regirán en la República Argentina.

³⁰ Esta norma dispone: “El producido de lo que se obtuviere por la venta de mercaderías objeto de comiso y por la aplicación de todo tipo de multas, excepto las automáticas, con arreglo a lo dispuesto en la legislación aduanera se distribuirá, previa deducción de los importes correspondientes a los honorarios de los profesionales fiscales judicialmente regulados, del siguiente modo:

”a) El VEINTICINCO POR CIENTO (25%) se destinará a rentas generales.

”b) El CINCUENTA POR CIENTO (50%) se destinará a una cuenta que se denominará “Productividad, Eficiencia y Fiscalización” y se distribuirá entre todo el personal del servicio aduanero de acuerdo al régimen que determine la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS.

”c) El VEINTICINCO POR CIENTO (25%) se destinará a la fuerza de seguridad actuante en el procedimiento, con asignación a la cuenta que exista en cada una de ellas para usos de carácter institucional. Si hubiese intervenido más de una fuerza de seguridad, este porcentaje se repartirá por partes iguales entre las fuerzas intervinientes. Si por el contrario no hubiese intervenido alguna fuerza de seguridad, este porcentaje se destinará a rentas generales”.

DECONOMI

En cuanto específicamente al RPT (delitos fiscales en el Proyecto) y los delitos aduaneros, reitero que deberían seguir contemplados como leyes penales especiales a las que se aplica supletoriamente el Código Penal, como en la actualidad en los términos del art. 4º de este ordenamiento. Tanto el RPT como el CAd, regulan aspectos penales y procesales con un criterio armónico y congruente de unidad sistemática, que se vulneraría si se escindieran sus tipos penales para incorporarlos al Código Penal.

“El impacto de los sistemas de recaudación en el derecho tributario local”

por Fabiana Schafrik de Nuñez

1.- Introducción

En los niveles locales se ha generalizado y consolidado la utilización de los sistemas de recaudación por parte de las administraciones tributarias para asegurarse el ingreso efectivo de los tributos. La Ciudad Autónoma de Buenos Aires no ha escapado a este fenómeno³¹.

Su utilización reporta ventajas comparativas para los fiscos, en tanto: a) contribuyen a una mejor recaudación, b) la adelanta, c) denuncia contribuyentes eventualmente ocultos, d) disminuye costos administrativos y, e) agrega responsables solidarios en la cadena deudora³².

Estos sistemas han sido cuestionados por nuestra doctrina³³ y su generalizada utilización ha venido a romper con la lógica del diseño del impuesto sobre los ingresos brutos, con el quántum de la obligación e incluso con los llamados a contribuir por las más estrictas teorías en la materia.

Si bien son bienvenidas las innovaciones que tiendan a agilizar y a facilitar la gestión de los recursos destinados a satisfacer las mandas constitucionales que los gobiernos están llamados a cumplir; ello, no puede justificar: el cobro de impuesto inexistente³⁴; la persistencia en el tiempo de ese

³¹ Se recomienda la lectura del estudio efectuado sobre el tema por GOLDEMBERG, Cecilia, “Ingresos Brutos. Retenciones o percepciones excesivas. Cursos de acción”, *Práctica Profesional* 2010- 118, 77.

³² BULIT GOÑI, Enrique, *Ibidem*, página 980.

³³ BULIT GOÑI, Enrique, *Las retenciones en la fuente en el impuesto sobre los ingresos brutos: problemas relacionados con su alcance territorial y con el Convenio Multilateral*, La Información, Tomo LV, enero-junio 1987, página 979 y siguientes; SPISSO, Rodolfo, *La arbitrariedad fiscal y el estímulo a la evasión fiscal*, La Ley 2009-F, 853 y CARMONA Jorge A, *Cuestiones controvertidas en materia de procedimiento e Ingresos Brutos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*, *Práctica y Actualidad Tributaria*, Errepar, Tomo XIV, N° 602, diciembre de 2007, página 13 y siguientes.

³⁴ Sobre el punto, me remito a las consideraciones que a modo de *obiter dicta* efectuó el juez Osvaldo Casás en su voto en los autos “Minera IRL Patagonia S.A. c/GCBA s/Amparo” (art. 14 CCABA) s/recurso

DECONOMI

cobro una vez que la administración advierte el error de su pretensión; la acumulación de saldos a favor sin la existencia de un claro y ágil sistema que los evite y los devuelva, obligando a quienes se encuentran en esa situación a solicitar la aplicación del sistema de atenuación o pedir la repetición de esos saldos, con una tasa de interés inequitativa³⁵ y, la falta de regulación de una vía legal clara para la defensa de los derechos de los contribuyentes o responsables.

La situación descripta se ha consolidado a partir de la suscripción del Consenso Fiscal firmado el pasado 16 de noviembre de 2017³⁶, entre 22 provincias argentinas, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y el Estado Nacional³⁶; este producto del derecho intrafederal, lejos de bregar por la eliminación de estos sistemas, intentó, infructuosamente³⁷, contener sus desbordes.

En ese acuerdo se dispuso en la cláusula III punto f) establecer un mecanismo de devolución automática al contribuyente del saldo a favor generado por retenciones y percepciones, acumulado durante un plazo razonable, que en ningún caso podrá exceder los seis (6) meses desde la

de inconstitucionalidad concedido”, sentencia del TSJ del 12 de noviembre de 2014, considerandos 7 y 11. En el mismo sentido, ver su voto en autos “Gutierrez Delia, Magdalena y Otros c/GCBA s/acción meramente declarativa s/recurso de inconstitucionalidad concedido” de fecha 27 de junio de 2018.

³⁵ Sobre la tasa de interés en acciones de repetición, en los últimos tiempos se han dictado algunos fallos que tienden a equilibrar la desigual relación entre la administración tributaria y quienes plantean esta acción. En el ámbito federal se ha dictado el fallo “Osram Argentina SACI c/ EN-AFIP-DGI-Resol. 30/11 s/Dirección General Impositiva”, sentencia de la Sala V en lo Contencioso Administrativo Federal, sentencia del 15 de agosto de 2017 y en la Ciudad Autónoma, destacamos la disidencia en este sentido del profesor José Osvaldo Casás en la causa “Aranovich, Fernando Carlos c/ GCBA s/ repetición (art. 457 CCAYT) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido” TSJCABA sentencia del 9 de septiembre de 2017.

Más recientemente, TSJCABA “Transportes Santa Cruz S.A. c/ GCBA s/ repetición s/ recurso de inconstitucionalidad concedido” y su acumulado Expte. n° 13479/16 “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Transportes Santa Cruz S.A. c/ GCBA s/ repetición”, sentencia del 18 de junio de 2018 y, “Buono, Jorge Rafael c/ GCBA s/ acción meramente declarativa (art. 277 CCAYT) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, expte. n° 14972/17, sentencia del 20 de septiembre de 2018.

³⁶ Aprobado por ley nacional n° 27.429 y adherido por la ciudad mediante ley n° 5948.

³⁷ Recientemente por Resolución General 2/2019 de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral se aprobó el sistema de recaudación sobre tarjetas de crédito y Compra “SIRTAC”.

presentación de la solicitud efectuada por el contribuyente, siempre que se encuentren cumplidas las condiciones y el procedimiento establecido por las jurisdicciones locales para esa devolución.

La idea de este trabajo es reflexionar sobre el impacto que los sistemas de recaudación tienen sobre distintos aspectos del derecho tributario, como ser: el constitucional, sustantivo, procedimental y sancionatorio.

2.- Impacto de los sistemas de recaudación en la fuente en derecho constitucional: en especial en el principio de reserva de ley

La Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires prevé una reserva de ley en materia tributaria que puede ser calificada, en principio, de rígida o absoluta³⁸. Los distintos sistemas de recaudación han impactado también en esta caracterización.

En efecto, el artículo 51 de nuestra Ley Fundamental comienza diciendo: “No hay tributo sin ley formal; es nula cualquier delegación explícita o implícita que de esta facultad haga la Legislatura. La ley debe precisar la medida de la obligación tributaria”. Esta norma se ve reforzada con lo que más adelante precisa el artículo 87 de la Constitución local en cuanto dispone que la Legislatura no puede delegar sus atribuciones.

Además, el artículo 81 inciso 9 del texto constitucional de la Ciudad establece que la Legislatura impone y modifica tributos por la mayoría absoluta de los miembros totales de la Legislatura, que la convierte utilizando los términos del profesor Casás, en una reserva de ley agravada³⁹.

Sin embargo, la puesta en práctica de distintas iniciativas recaudatorias de la administración tributaria, en este marco constitucional que hemos denominado “rígido”, lleva a reflexionar hasta qué punto la pretendida rigidez constitucional puede resistir frente a las necesidades cada vez más urgentes de obtener recursos de los fiscos. Los tribunales de la ciudad

³⁸ CASÁS, José Osvaldo, “Derechos y garantías constitucionales del contribuyente”, Buenos Aires, Ad-hoc, 2002, página 327 y siguientes.

³⁹ CASÁS, José Osvaldo, op.cit., páginas 491 y siguientes.

DECONOMI

Autónoma de Buenos Aires se abocaron, desde la intensificación en la utilización de los sistemas de recaudación en la Ciudad, a analizar la incidencia de éstos con el mentado principio constitucional.

Un leading case en la materia fue la causa “S.A. Importadora y Exportadora de la Patagonia c/GCBA s/amparo”⁴⁰. Allí, el Tribunal Superior de Justicia al conocer en la queja incoada por la actora en virtud del recurso de inconstitucionalidad denegado convalidó la legalidad del sistema de recaudación de tarjetas de crédito (cfr. Decreto del Jefe de Gobierno 1150/90 modificado por el decreto 2133/01), en términos generales, aunque en el caso, no consideró razonable su aplicación.

El doctor Luis Francisco Lozano, en su voto, reflexionó sobre los distintos regímenes de recaudación y su relación con la reserva de ley, en los términos que transcribo: “Lo expuesto no implica que los regímenes de retenciones tengan que ser dispuestos por ley. Sí, en cambio, que no pueden desbordar la obligación tributaria que pesa sobre el contribuyente, puesto que, de otra manera, la Administración vendría a disponer del patrimonio de los contribuyentes en contra de lo previsto tanto en la Constitución de nuestra Ciudad como en la nacional...”.

Por su parte, nuestro distinguido profesor y juez, el doctor José Osvaldo Casás, en su voto en el caso referido, luego de recordar las normas del Código Fiscal que facultan al Poder Ejecutivo a establecer sistemas especiales para la determinación, liquidación o ingreso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, la que faculta a la Secretaría de Hacienda a exigir el ingreso de anticipos a cuenta de los tributos y la norma que dispone que la Dirección General puede proponer agentes de percepción, retención, recaudación e información, frente a la reserva de ley prevista en los artículos 51 y 84 de la Constitución local, concluyó: *“...tanto en la ampliación de la esfera de sujeción pasiva de las obligaciones tributarias a través de la creación de agentes de percepción, retención y recaudación...; cuanto en el establecimiento de pagos a cuenta..., la apreciación del ejercicio legítimo de tal facultad debe ser ponderada con sentido estricto y admitida sólo en aquellos casos en que el*

⁴⁰ TSJCABA, sentencia del 12 de noviembre de 2008.

obrar del Departamento Ejecutivo y de sus agentes jerárquicos supere satisfactoriamente el test de razonabilidad...”.

La postura que se desprende de esta causa es que los reglamentos que crean los distintos sistemas de recaudación deben ser interpretados de modo tal que los ante pagos establecidos en aquellos regímenes no sobrepasen el monto de la obligación tributaria.

Sin embargo, y tal como se analizará oportunamente, en casos posteriores las posturas asumidas por los magistrados del Tribunal Superior de la Ciudad se fueron precisando; el profesor Casás, profundizó la idea de las consecuencias nocivas de la creación de agentes de recaudación con responsabilidad solidaria sin ley formal, en tanto el profesor Lozano, considera, en principio, que estos sistemas son parte de la faz recaudatoria a cargo del Poder Ejecutivo y por ende pueden ser creadas sin ley formal.

El Código Fiscal para el año 2015 (ley 5237) incorporó un Capítulo a continuación de la regulación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, denominado “De los Agentes de Recaudación (retención y percepción) y de los regímenes de retención y percepción”, que reguló en forma ambigua y genérica, la atribución del Administrador Gubernamental de crear nuevos regímenes de recaudación, además de los ya existentes a la fecha⁴¹.

2.1. La impugnación de sistemas de recaudación a través de la acción declarativa de inconstitucionalidad.

Tal como se analizará en este punto, los distintos planteos que se hicieron ante el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad tendientes a la derogación in totum de estos regímenes de recaudación fracasaron, por la acción declarativa de inconstitucionalidad prevista en el artículo 113 inciso 2 de la Constitución de la Ciudad y reglamentada por la ley local Nro. 402.

Estas acciones han tenido como un común denominador que el Tribunal Superior de la Ciudad, aunque no desconoció la legitimación procesal activa de quienes iniciaban la acción, en todos los casos, las declaró

⁴¹ Dicha incorporación puede observarse incluso al día de hoy, encontrándose presente en el capítulo XI del actual Código Fiscal de la CABA (t.o. 2019).

DECONOMI

inadmisibles. Para ello utilizó diferentes argumentos, a saber: no haberse podido exhibir en forma clara la cuestión constitucional planteada; o por considerar, en algunos supuestos, que era el control difuso de constitucionalidad el marco en que debiera analizarse la afectación que los diferentes sistemas recaudatorios producen en los responsables o contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En todas las acciones declarativas de inconstitucionalidad se planteó la vulneración al principio de reserva de ley, toda vez que ninguno de estos sistemas fueron establecidos por ley formal, argumento que fue desechado por razones de fondo o déficit de su planteamiento, a criterio del Tribunal Superior de Justicia, en forma constante.

Dos de los primeros precedentes en la justicia de la Ciudad sobre el tema, se relacionaron con el sistema de recaudación SIRCREB (Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias). En ellos se solicitó la declaración de inconstitucionalidad del régimen en los términos del artículo 113 inciso 2º de la Constitución de la Ciudad.

En la causa “Barilati, Juan Ignacio”⁴², se solicitó la invalidez de la Resolución del Ministerio de Hacienda N° 816/07 y de las resoluciones de la Dirección General de Rentas N° 3807/07 y N° 2355/07, por resultar contrarias, entre otras normas, al artículo 51 de la Constitución local que vengo refiriendo.

En dicha ocasión, por amplia mayoría se consideró inadmisibile la demanda propuesta por carecer de precisión el planteo del actor.

Tiempo más tarde, el mismo actor presentó nuevamente ante el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad una acción declarativa de inconstitucionalidad a efectos que se declarara la inconstitucionalidad del inciso c) del artículo 14 de la ley 2603, del inciso 19 del artículo 3º del Código Fiscal (t.o. 2008) y de las resoluciones ya referidas en el párrafo precedente por ser violatorias, además de lo dispuesto por el artículo 51 de la Constitución local y pertinentes de la Constitución nacional, de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos.

⁴²TJSCABA, sentencia del 26 de marzo de 2009.

DECONOMI

Nuevamente por amplia mayoría se declaró inadmisibile la acción por la falta de precisión en la demanda⁴³.

Resultan interesantes algunas reflexiones que realizó, en aquella ocasión, el juez Luis Francisco Lozano. Sin perjuicio que la inadmisibilidad de la acción fue sustentada en gran medida en cuestiones formales, como ser la carencia del desarrollo mínimo argumental para tramitar la acción interpuesta, señaló que “sus argumentos tendrían que haber estado dirigidos a mostrar que, más allá del nombre que se le dio, el SIRCREB considerado globalmente resulta inconstitucional por constituir un empréstito forzoso”.

Quisiera destacar otra reflexión que hizo el juez Lozano, cuando señaló: “la persona que se encuentre en algunos de los ejemplos ensayados por el actor podrá recurrir al procedimiento difuso para requerir la tutela de sus derechos...”.

El resultado de estas dos acciones intentadas evidenció, la imposibilidad fáctica de derogar *in totum* el sistema de recaudación atacado; el fallo llamaba a que se analice, caso por caso, a través del control difuso de constitucionalidad, si su aplicación vulnera garantías constitucionales. Esta tarea fue encarada por nuestros tribunales ante la radicación de múltiples causas iniciadas bajo el esquema del control difuso.

El Tribunal Superior de Justicia volvió a declarar inadmisibile una acción declarativa de inconstitucionalidad en el caso “Asociación Argentina de Compañías de Seguros (‘AACS’) c/GCBA s/acción declarativa de inconstitucionalidad”⁴⁴ en el que se planteó la inconstitucionalidad de la Resolución General N° 918/2013 de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos que estableció el sistema de Riesgo Fiscal.

La acción también fue declarada inadmisibile por considerar que no se rebatían las cuestiones constitucionales, argumentando expresamente, el voto de la jueza de trámite, Ana María Conde, que la impugnación al sistema

⁴³ TSJCABA, sentencia del 29 de julio de 2009.

⁴⁴ TSJCABA, sentencia del 27 de agosto de 2014.

DECONOMI

debería hacerse caso por caso, dentro del sistema de control difuso de constitucionalidad.

El último precedente, “Oliveto Lago, Paula Mariana y otro c/GCBA”⁴⁵ planteado como acción declarativa de inconstitucionalidad cuestionó el régimen de retención de ISIB, aprobado por resolución N° 593/AGIP/14, de la contratación de servicios de ‘suscripción online para acceder a películas, TV y otro tipo de entretenimiento audiovisual (películas y series) que se transmiten por Internet a televisores, computadoras y otros dispositivos”.

Los legisladores actores argumentaron que la resolución era contraria a los artículos 9 inciso 1, 51 y 80 inciso 2) punto a) de la Constitución de la Ciudad.

La acción fue desechada porque a criterio de la jueza de trámite, Ana María Conde, sostenido después por los demás integrantes del Tribunal Superior de Justicia, los presentantes no consiguieron formular un claro desarrollo que demuestre que el mecanismo fijado por el sistema de retención se oponga o desvirtúe alguna norma o principio de la Constitución local.

Este sistema de recaudación fue suspendido tiempo más tarde por medio de la Resolución 26/AGIP/2015.

3.- El derecho de defensa y los sistemas de recaudación

Estos sistemas no prevén mecanismos procedimentales de defensa para aquellos que se ven vulnerados por su aplicación; sortean el espacio de discusión que frente a la administración tributaria le cabe constitucionalmente al contribuyente, obviando la aplicación de las premisas defensivas del Código Fiscal.

Esto choca con el sistema normativo y jurisprudencial tradicional que parte del reconocimiento al procedimiento de determinación de oficio como el que asegura el derecho de defensa de los contribuyentes. En este orden de ideas, la propia normativa considera excepcionales, y ello justifica el

⁴⁵ TSJCABA, sentencia del 26 de noviembre de 2014.

DECONOMI

apartamiento del mecanismo de defensa de la determinación de oficio, a los supuestos relativos al cómputo en declaración jurada de conceptos o importes improcedentes (artículo 186 del Código Fiscal T.O. 2019) y de pagos a cuenta (artículo 195 del Código Fiscal T.O. 2019). Sobre estos últimos, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en forma pacífica ha sostenido que “la facultad asignada al fisco para requerir el pago provisorio de impuestos vencidos a quienes no hubieren presentado declaraciones juradas debe interpretarse restrictivamente, por constituir una excepción al principio, relativo a la determinación de oficio de obligaciones tributarias...”⁴⁶.

Sin embargo, los sistemas de recaudación plantean la previa retención o percepción de los importes que ingresarán como pagos a cuenta de la obligación postergando el ejercicio del derecho de defensa para el examen de su procedencia a un momento posterior. Lo mismo ocurre con el denominado “Riesgo Fiscal”.

El SIRCREB prevé un rudimentario sistema de de consultas y reclamos on-line. En el Anexo I de la Resolución 3807/GCBA/DGR/07 que aprobó el procedimiento para la administración, control, seguimiento del padrón, consultas y reclamos del Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias, apartado 2), se dispone que “todas las consultas y reclamos enviadas por correo electrónico, serán analizadas y evacuadas a través de este medio, por los integrantes del Comité de Administración SIRCREB. No teniendo la consulta el carácter vinculante”.

Los contribuyentes reciben a través del resumen de cuenta enviado por los agentes de recaudación (las entidades financieras) un detalle de los débitos sufridos durante el mes en concepto de retenciones bancarias, que constituyen “suficiente y única constancia” (dice el apartado 3 del Anexo) de la retención practicada.

⁴⁶ CSJN, recurso de hecho deducido por la demandada en la causa “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/Diversas Explotaciones Rurales S.A.” del 3 de agosto de 2010. Idéntico criterio se observa en otros pronunciamientos del Más Alto Tribunal de la Nación como ser: “Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires c. Estudio Jurídico Cosme Beccar Varela” (Fallos 316:2764) y “Gobierno Nacional c/Sasetru” (LL 1978-A, 386).

DECONOMI

Por su parte, el denominado “Sistema de Riesgo Fiscal”, que fuera regulado primero por la Resolución General N° 220/AGIP/2008 y luego por sus modificatorias⁴⁷, dispone que ante la posible comisión de infracciones formales y materiales se podrán aplicar sanciones sin atender a los procedimientos previstos en el Código Fiscal, y con un mecanismo normativo precario de defensa del contribuyente y demás responsables⁴⁸. La primera consecuencia de la incorporación del sujeto pasivo en el “Riesgo Fiscal” es su sometimiento al sistema de retención del SIRCREB, a una tasa más alta que la que debiera pagar por su actividad declarada. También puede ocurrir que sujetos considerados exentos por la normativa del Código Fiscal o que lo sean por adeudar cualquier otro tributo recaudado por la AGIP⁴⁹. Se hace evidente su naturaleza de impuesto encubierto⁵⁰.

Por su parte, conforme se desprende de los términos de la Resolución 52/AGIP/2018, se prevé un mecanismo de reclamo on-line para aquellos contribuyentes y/o responsables que no estén de acuerdo con la categorización obtenida en el régimen en cuestión (o que, en su caso, hubieran regularizado los incumplimientos detectados).

⁴⁷ RG 1521/AGIP/2008, 744/AGIP/2011 y 52/AGIP/2018.

⁴⁸ Informe Final de Auditoría Administración Gubernamental de Ingresos Públicos (AGIP) – Recaudación y verificación de Agentes de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos Proyecto N°: 4.10.05 Año 2009 Buenos Aires, Marzo de 2011.

Elo fue tratado en el fallo “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: ‘Aguscam SRL c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA)’” Expte. n° 8493/11, en el que el Tribunal Superior de Justicia declaró que los agravios del GCBA no satisfacían los requisitos del art. 27 ley 402 y así, dejó firme el fallo de la Sala I, que había rechazado la apelación deducida por el GCBA y, en consecuencia, admitido la procedencia del amparo, modificando, parcialmente, la sentencia de la instancia anterior y ordenando a la accionada dejara sin efecto la inclusión de la amparista en el padrón de contribuyente de “Alto Riesgo Fiscal” en los términos de la resolución n° 1521/GCBA/DRG/08, con respecto al Impuesto sobre los ingresos Brutos en los períodos octubre y noviembre de 2009, debiendo restituir los fondos indebidamente retenidos en dicho lapso de tiempo (“Aguscam SRL c/GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA)”, Expte. EXP 36176/0, sentencia del 8 de febrero de 2011).

En la actualidad existe, como único mecanismo normativo la posibilidad de formalizar una petición o reclamo “por vigencia trimestral del padrón” (artículo 10 de la Resolución 52/AGIP/2018).

⁴⁹ Conforme Resolución 52/AGIP/2018, artículo 4.

⁵⁰ Que evidencia una desconexión con la hipótesis de incidencia del Impuesto sobre los ingresos Brutos. A modo de ejemplo, ver el ya citado artículo 4° de la Resolución 52/AGIP/2018.

DECONOMI

Realizada la petición, la Administración formaliza el descargo presentado, la información recibida y aquella obrante en la base de datos del organismo, a efectos de corroborar la situación fiscal actualizada y la procedencia del pedido, emitiendo la categoría resultante, la que será notificada al domicilio fiscal electrónico⁵¹.

Pareciera que en los términos descriptos, el contribuyente o responsable retenido debería atacar una vía de hecho, que será objeto de reclamo vía correo electrónico, se alteran de este modo, los mecanismos tradicionales para el ejercicio del derecho de defensa que prevé la normativa fiscal. No se prevé el dictado de acto administrativo alguno.

Sin embargo, cabe advertir que los tiempos que plantea la normativa de procedimiento tributario para la defensa en lo que di en llamar “mecanismos tradicionales” implica dejar en estado de total indefensión al sujeto pasivo ante la permanencia de los efectos de la recaudación anticipada.

Solo a modo de ejemplo, veremos el comportamiento de la administración frente a reclamos on-line, en dos casos judiciales.

En “Packaging Technology S.A. c/GCBA s/amparo”⁵², la causa fue declarada abstracta luego de que la administración tributaria dejara de practicar retenciones sobre las cuentas bancarias de la actora y la excluyera del SIRCREB luego de haber efectuado un reclamo on-line.

En la causa “Sistemas Educativos Argentinos S.A. c/GCBA s/acción meramente declarativa”⁵³, al hacerse el relato de los hechos al conceder la medida cautelar solicitada por la actora, el tribunal destacó: “...que pese a haber solicitado en reiteradas ocasiones ser excluida de dicho padrón, la demandada nunca le contestó formalmente, pero le informó de manera verbal que para poder excluirla del padrón debía obtener la exención por el período 2001-2003, por lo que inició ese trámite”.

⁵¹ Ver artículos 9° a 11 Res. 52/AGIP/2018.

⁵² Juzg. de Primera Instancia en lo Cont. Adm. y Trib. Nº 15, sentencia del 5 de noviembre de 2010.

⁵³ Juzg. de Primera Instancia en lo Cont. Adm. y Trib. Nº 14, sentencia del 31 de marzo de 2010.

4.- Modifican la estructura del impuesto sobre los ingresos brutos.

4.1. Se aplica en cuentas bancarias de cotitulares por más que no todos los titulares deban ser pasibles de retención y sin discriminar que su origen sea de actividad gravada o no

El artículo 3º de la Resolución N° 2355/GCABA/DGR/07, que reglamentó el SIRCREB, dispone: “La aplicación del régimen se hará efectiva con relación a las cuentas abiertas a nombre de uno o varios titulares, sean personas físicas o jurídicas, *siempre que cualquiera de ellos o todos, revistan o asuman el carácter de contribuyentes del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos...*” (el destacado me pertenece).

Es decir que podría darse el supuesto en que la retención se efectúe en cuentas bancarias de cotitulares que no estén alcanzados o se consideren exentos del pago del impuesto⁵⁴.

En otro orden de ideas, el artículo 1º de la ya mencionada Resolución N° 2355/GCABA/DGR/07 prevé que la retención se practicará “sobre los importes que sean acreditados en cuentas en pesos y en moneda extranjera abiertas en las entidades financieras...” sin discriminar si se trata de depósitos que tengan su origen en actividades gravadas o exentas.

Obsérvese que la norma introducida al Código Fiscal en el año 2015, dispuso: “[s]olo podrán realizarse retenciones y/o percepciones por operaciones gravadas. En caso de imposible discriminación y que se haya realizado una retención o percepción sobre conceptos exentos o no alcanzados, el Fisco debe establecer un mecanismo ágil de devolución ante el pedido del contribuyente” (artículo xº, ley 5237)⁵⁵

⁵⁴ Cabe citar el caso “Aguscam S.R.L.”, el que tramitó por ante el Juzg. de Primera Instancia en lo Cont. Adm. y Trib. N° 10, con sentencia del 3 de septiembre de 2010, la que fue confirmada por la Sala I del fuero en fecha 8 de febrero de 2011 y finalmente fue resuelta a instancias del TSJCABA el 24 de agosto de 2012.

⁵⁵ actual artículo 253 del Código Fiscal (t.o. 2019).

DECONOMI

Este debate se dio en la conocida causa “Organización Michemberg S.R.L. c/GCBA s/amparo”⁵⁶. El fundamento de su pretensión era que había depósitos vinculados con su actividad de administración de edificios que no estarían alcanzados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Ante la falta de elementos probatorios que permitiera deslindar qué ingresos estarían gravados y cuáles no, en la primera instancia se rechazó la acción.

Apelada que fue la sentencia y al momento de expresar los agravios, la parte actora agregó un resumen de su cuenta corriente del que surgían depósitos en concepto de expensas, por lo que la Cámara hizo lugar parcialmente a la acción y ordenó a la demandada a retener anticipos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos sobre aquellos importes que respondiera a honorarios de la actora⁵⁷.

Algo que quedó en evidencia en el fallo “Gutiérrez” fue la imposibilidad técnica de distinguir conceptos gravables de los que no son para la aplicación de los sistemas de recaudación. En efecto, en mi voto en ese caso señalé en virtud de la actitud asumida por el fisco ante la imposibilidad de distinguir entre conceptos gravados y no gravados para hacer efectiva la medida cautelar dictada oportunamente, que: “la imposibilidad ‘técnica’ de instrumentar un mecanismo que permita distinguir el origen de los fondos o excluir una determinada cuenta bancaria donde se depositen ingresos no gravados no pueden perjudicar al contribuyente, más aún cuando el sistema en crisis funciona como un ante pago del impuesto y su exclusión no implica eximir al contribuyente de cumplir con sus deberes formales y sustanciales respecto de la obligación tributaria gravada...”⁵⁸.

4.2. Falta de pautas relativas al sustento territorial del impuesto

⁵⁶ Juzg. de Primera Instancia en lo Cont. Adm. y Trib. Nº 2, sentencia del 30 de junio de 2008.

⁵⁷ Cám. Cont. Adm. y Trib., Sala I, sentencia del 31 de marzo de 2009.

⁵⁸ Voto de Fabiana Schafrik en “Gutierrez, Delia M. y otros c/GCBA s/acción meramente declarativa”, Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA., Sala I, sentencia del 1 de julio de 2016.

Uno de los argumentos traídos por el doctor José Osvaldo Casás al declarar inadmisibile la acción instada por Paula Oliveto Lago y Maximiliano Carlos Ferraro por la impugnación de la resolución 593/AGIP/2014 fue: “bien pudieron argumentar...en el sentido de que el régimen de retención impugnado importa un apartamiento por la Ciudad del perfil del Impuesto sobre los Ingresos Brutos tal como se encuentra definido en el art. 9° inc. b, numeral 1, de la ley n° 23.548 de Coparticipación Provincial en Impuesto Nacionales, en especial en cuanto allí se establecen pautas relacionadas con el sustento territorial de la respectiva hipótesis de incidencia del gravamen...”.

Aquí, este voto, alerta a examinar si se cumplen o no con uno de los elementos que compone el Impuesto sobre los Ingresos Brutos: el sustento territorial; es decir si existe entre el impuesto y el sujeto activo de la obligación una vinculación espacial.

4.3. Crea responsables con responsabilidad solidaria por resolución

En el voto del doctor José Osvaldo Casás en el caso “Minera IRL Patagonia S.A. c/GCBA s/amparo (artículo 14 CCABA) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”⁵⁹, el jurista retoma una advertencia que ya había hecho en el precedente: “Asociación Argentina de Compañía de Seguros (‘AACS’) c/GCBA s/acción declarativa de inconstitucionalidad”⁶⁰.

De la extensa argumentación que acompaña el argumento a través de los Considerandos 11 y 12, advertía nuestro distinguido juez: “...la doctrina más destacada de nuestro país en materia tributaria –Giuliani Fonrouge y Jarach, entre otros-, se ha expresado terminantemente – sobre la *imposibilidad de instituir agentes de retención y percepción* -con la consecuente solidaridad fiscal que ello conlleva-, *sin ley formal que lo establezca en cada caso*, más aún atendiendo a la gravedad que asumen los incumplimientos de los deberes

⁵⁹ TSJCABA, Sentencia del 12 de noviembre de 2014.

⁶⁰ *Op cit. supra* nota n° 11.

DECONOMI

sustantivos, desde el punto de vista infraccional e, incluso, penal, en que pudieran incurrir estos responsables por deuda ajena”.

No obstante destacar que no constituyó este punto un agravio de la parte actora, señalaba Casás, *obiter dicta*: “...para una válida *designación de agentes de retención y percepción* es necesaria, cuanto menos, *la existencia de una ley formal* que describa con enunciados definidos qué sujetos y en qué situaciones pueden actuar como tales. Todo ello, atendiendo a: 1. La responsabilidad solidaria sin beneficio de excusión, que puede pesar sobre dichos sujetos; 2. la presencia de un gravoso cúmulo de deberes formales, incluso a menudo, el de interpretar la ley y de determinar el gravamen; 3. que en caso de error sobre la procedencia de la retención o percepción, o de su cuantía, se genera un menoscabo económico para el agente frente a un eventual reclamo del Fisco; y 4. ante el riesgo que supone tal actuación, de enfrentar severas sanciones infraccionales, y aún penales”.

Concluía su argumentación, con cita del voto de la mayoría en el precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación: “Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/amparo”⁶¹, en la parte que versa: “...ya no es posible valerse de [la delegación de facultades] con relación a los elementos estructurales de la obligación tributaria, como son los sujetos que se ubican en la esfera de sujeción pasiva. Ello cobra sentido respecto de la Ciudad de Buenos Aires, en tanto la Constitución Nacional instituye la *garantía federal* para los estados subnacionales *a condición de que dicten ‘para sí una constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional...’*”.

4.4. Modifica la naturaleza de los pagos a cuenta

También en este punto quería destacar otra interesante reflexión del doctor José Osvaldo Casás sobre la desnaturalización que algunos de estos sistemas supondría para el propio sistema de pago a cuenta que justifica su recaudación.

⁶¹ CSJN, sentencia del 15 de abril de 2014 (C. 486. XLIII).

DECONOMI

En efecto, en la ya mencionada causa “Oliveto Lago”⁶² sobre el denominado tributo “Netflix” aseveró: “los actores bien pudieron...desplegar razones que tuvieran apoyatura en el carácter de pago único y definitivo que a la retención en la fuente cuestionada le asigna el propio art. 6° de la resolución objetada, lo que permitiría sostener que quita al régimen la característica condición de consistir en un pago a cuenta del impuesto que, en definitiva, el contribuyente deba abonar, para transformarlo en un mecanismo de lisa y llana determinación e ingreso del gravamen...”.

Allí, se había establecido un responsable sustituto a través de una resolución de la administración tributaria.

4.4.- la acumulación de saldos a favor sin un sistema que impida los desbordes de la obligación

Justamente, la discusión que atravesó al leading case “Sociedad Importadora y Exportadora de la Patagonia”, fue la imposibilidad de compensar los saldos a favor que la aplicación del sistema de recaudación le generaba con lo que la empresa debía pagar de Impuesto sobre los ingresos brutos en el ámbito de la Ciudad.

Si bien existe un sistema, llamado de “Atenuación”, aprobado por la AGIP, se encuentra sometido al cumplimiento de pautas formales que de no ser verificadas impiden la prosecución del trámite por un plazo de sesenta días (ver artículo 4 de la Resolución/AGIP/2014). Además, la norma establece que el sistema será aplicable por el término de seis meses y de persistir los saldos a favor, vencido ese plazo, deberá iniciarse un nuevo pedido de atenuación (artículo 7).

5.- Problemas de la vía procesal utilizada por el contribuyente

A poco tiempo de la aplicación de los sistemas de recaudación en la Ciudad, comenzaron a advertirse algunas dificultades en lo que respecta a la

⁶² TSJCABA, *op cit. supra* nota nº 12.

DECONOMI

elección de la vía procesal que habría de utilizar el justiciable para la discusión de cuestiones vinculadas con los diferentes sistemas recaudatorios, en especial cuando en la controversia el contribuyente se agraviaba de la acumulación de saldos a favor generados por la aplicación de uno o de varios de estos sistemas.

En el caso "Gutiérrez Delia y otros"⁶³, el juez de primera instancia mandó a reconducir la acción de amparo incoada en una acción declarativa de certeza, que tramita, según nuestro Código de forma, bajo las reglas del proceso ordinario.

El fundamento de esa decisión fue que las vías ordinarias permiten mayor debate y prueba que la acción de amparo.

Al respecto cabe recordar que el artículo 6º de la Ley N° 2145, que reglamenta la acción de amparo en la Ciudad, dispone: "Cuando la acción pueda tramitar por las normas de otro tipo de proceso, dentro del mismo plazo indicado en el artículo precedente, el/la Juez/a está facultado a ordenar reconducir el trámite en el plazo de diez (10) días. Si la parte no adecuase su demanda en ese término, el/la Juez/a ordenará el archivo inmediato de las actuaciones".

Otro caso, "Sistemas Educativos Argentinos S.A."⁶⁴ fue iniciado como una acción meramente declarativa.

En este sentido, no debe olvidarse que la acción meramente declarativa de certeza, prevista en la Ciudad en el artículo 277 del Código Contencioso Administrativo y Tributario es una acción típicamente 'preventiva' y lo sentenciado por el juez pone fin a un estado de incertidumbre sobre el alcance o modalidad de una relación jurídica.

Cabe recordar la interesante argumentación desarrollada en la sentencia de amparo en la causa "Organización Michemberg S.R.L."⁶⁵. Si bien,

⁶³ Juzg. de Primera Instancia en lo Cont. Adm. y Trib. N° 1, sentencia del 8 de septiembre de 2009.

⁶⁴ *Op. cit. supra* nota n° 21.

⁶⁵ Cám. Cont. Adm. y Trib., Sala 1, sentencia del 31 de marzo de 2009. Asimismo, ver *supra* nota n° 13.

DECONOMI

en la Sala I de la Cámara de Apelaciones del fuero Contencioso Administrativo y Tributario, en su anterior composición, ha dicho que el rechazo de la demanda en la primera instancia se debió a la orfandad probatoria respecto del planteo de la parte actora, resulta interesante la argumentación vertida respecto de la vía procesal elegida: *"es un asunto que no puede resolver a través de las pruebas aportadas en autos dentro del marco de las recortadas y sumarísimas normas procesales del amparo, debiendo someterse la controversia a un debate más amplio, con la posibilidad para ambas partes de producir pruebas quizás más complejas"*.

La causa "Kartun S.A. c/GCBA s/amparo"⁶⁶ fue rechazada in limine, por considerarse que la vía procesal del amparo no era la idónea para la discusión que planteaba la actora. Ello por cuanto se había ofrecido producir prueba pericial que se consideró "incompatible con la naturaleza expedita de la acción de amparo". En la Cámara⁶⁷ el recurso interpuesto por la actora fue declarado desierto.

En este punto, y dejando abierto el debate, es útil repasar algunas posiciones doctrinales referidas al "carácter manifiesto" del vicio y la necesidad o no de demostrarlo a través de la producción de distintos medios probatorios. Al leer estas opiniones debemos tener en cuenta las diferencias en el diseño de la garantía constitucional del amparo en el nivel nacional y en el local.

Rodolfo Spisso afirmó en un trabajo que "la exigencia de que el acto lesivo adolezca de manifiesta arbitrariedad o ilegalidad no requiere que el vicio tenga una entidad de tal magnitud que resulte posible reconocerlo sin el menor análisis"⁶⁸. En este orden de ideas, el autor referido afirma que esta acción no excluye a las cuestiones que requieren trámites probatorios.

Por su parte, Néstor Sagüés expresó: "la manifiesta contrariedad o ilegalidad del acto lesivo puede acreditarse en el curso del juicio de amparo, y

⁶⁶ Juzg. de Primera Instancia en lo Cont. Adm. y Trib. Nº 12, sentencia del 29 de octubre de 2007.

⁶⁷ Cám. Cont. Adm. y Trib., Sala 2, sentencia del 14 de diciembre de 2007. La mayoría coincidió con la falta de fundamentación en la expresión de agravios de la actora.

⁶⁸ SPISSO, Rodolfo R., *Tutela judicial efectiva en materia tributaria. Protección del contribuyente ante el estado de sitio fiscal*, Buenos Aires, Depalma, 1996, p. 160.

DECONOMI

no tiene por qué basarse, indispensablemente, en pruebas preconstituidas a él”⁶⁹.

El artículo 9 inciso e) de la Ley N° 2145 contempla, entre los medios probatorios de la acción de amparo, a la prueba pericial, en los siguientes términos: *“La prueba pericial sólo será admisible en forma excepcional cuando las circunstancias del caso lo justifiquen a fin de dictar sentencia y siempre que su producción sea compatible con la naturaleza sumarísima de la acción de amparo. En estos casos, los/as Jueces/zas deberán recurrir prioritariamente a organismos públicos o instituciones nacionales, provinciales o de la Ciudad, con acreditada experiencia en la materia específica”* (el subrayado no está en el original).

Recordemos también que el artículo 14 de la Constitución de la Ciudad consagra expresamente la gratuidad de la acción de amparo, al disponer en su penúltimo párrafo que “salvo temeridad o malicia, el accionante está exento de costas”. El interrogante que surge es quién carga con los gastos de una prueba pericial ofrecida por la parte actora y producida cuando el fisco demandado en juicio obtiene una sentencia que le es favorable.

En el marco de las acciones de amparo de contenido patrimonial iniciadas en el ámbito local subyace, por el modo en que se resuelven estas cuestiones, la discusión respecto de la pertinencia de que las costas deban ser cargadas a la demandada cuando existe una sentencia adversa a la parte actora o, quizás la posibilidad de establecer las costas por su orden.

En el ámbito nacional se ha entendido que la necesidad de su producción no torna improcedente la vía de la acción de amparo⁷⁰.

⁶⁹ SAGÜÉS, Néstor Pedro, *Compendio de derecho procesal constitucional*, Buenos Aires, Astrea, 2009, p. 441 y ss.

⁷⁰ SCHAFFRIK de NUÑEZ, Fabiana, *El amparo fiscal*, en obra colectiva “Tratado de Derecho Procesal Constitucional”, Tomo I, dirigido por el doctor Pablo Luis MANILI, La Ley, Buenos Aires, 2010, página 803 y ss.

Cabe recordar el artículo 7º del Decreto Ley 16986: “Con el escrito de interposición, el accionante acompañará la prueba instrumental de que disponga, o la individualizará si no se encontrase en su poder, con indicación del lugar en donde se encuentre. Indicará, asimismo, los demás medios de prueba de que pretenda valerse. El número de testigos no podrá exceder de cinco por cada parte, siendo carga

DECONOMI

Solo a modo de ejemplo, cabe recordar lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso “Santiago Dugan Trocello S.R.L. c/Poder Ejecutivo Nacional –Ministerio de Economía s/amparo”⁷¹, que trató el tema de la aplicabilidad de las normas de ajuste por inflación contenidas en la ley del Impuesto a las Ganancias⁷².

Allí, el Tribunal, en forma unánime, remitió a lo dicho por el Procurador General de la Nación, quien puso de resalto que existía normativa emanada del Congreso de la Nación que prohibió el reajuste de valores, en ejercicio de su atribución constitucional de fijar el valor de la moneda. En virtud de ello, consideró que no constituía un supuesto de arbitrariedad manifiesta el aumento de la carga tributaria que pesaba sobre el contribuyente toda vez que las leyes cuestionadas surgieron del único poder del Estado investido de la atribución para el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas. Agregó -en esa ocasión- que quien tacha de inconstitucional una norma tributaria aduciendo que viola sus derechos de propiedad e igualdad debe probar de modo concluyente que tal afectación ha tenido lugar.

Respecto del tema que nos ocupa, el Máximo Tribunal Nacional señaló que el mero cotejo de la liquidación realizada del Impuesto a las Ganancias con y sin ajuste por inflación no es apto para acreditar la vulneración al derecho de la propiedad de la actora. Agregó que, tratándose de una materia compleja, no se logra demostrar la repugnancia de la solución establecida por el legislador con la cláusula constitucional impugnada.

Sin embargo, cuando se expidió en la causa “Candy S.A. c/AFIP y otro s/amparo”⁷³, la mayoría de los miembros del Máximo Tribunal Nacional

de éstas hacerlos comparecer a su costa a la audiencia, sin perjuicio de requerir el uso de la fuerza pública en caso de necesidad. No se admitirá la prueba de absolución de posiciones”.

⁷¹ CSJN, Fallos 328:2567.

⁷² SABSAY, Daniel A. y NEIMARK, Sebastián, “La limitación del amparo y sus consecuencias sobre el goce de derechos fundamentales en un fallo de la Corte Suprema en materia tributaria”, LL 2005 – E-640; MANILI, Pablo L., “La constitucionalidad del ajuste por inflación”, LL 2005-E: 647, entre otros.

⁷³ C.866.XLII, CSJN, sentencia del 3 de julio de 2009. A fin de profundizar el tema del ajuste por inflación se recomienda la lectura del suplemento dirigido por LESCANO, Marcelo, *Candy S.A. c/AFIP y otro sobre*

coincidieron en que la producción de la prueba pericial contable permitió tener por acreditada la confiscatoriedad sustentada por la parte actora. También se hizo mérito de que el ejercicio fiscal 2002 estuvo signado por un grave estado de perturbación económica, social y política que diera lugar, en términos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a “una de las crisis más graves de la historia contemporánea de nuestro país” (Considerando 13)⁷⁴.

En este contexto, habría que analizar si se satisface el derecho a la *tutela judicial efectiva* cuando la discusión de la acumulación de saldos a favor se prolonga a través de los tiempos que reclaman la vía ordinaria. O quizás ésta sea la vía, y no el amparo, si el justiciable encuentra la protección a su derecho a través de la obtención de una medida cautelar, en los casos en que proceda.

El caso “Minera IRL” había sido iniciado como una acción de amparo y la juez de primera instancia, ordenó readecuar la acción conforme las previsiones del artículo 269 y siguientes del Código Contencioso Administrativo y Tributario⁷⁵.

Apelada que fue la decisión, la Sala I del Fuero, en su anterior composición, considerando la razonabilidad de la vía elegida y el peligro que podría resultar de la consolidación de un daño grave e irreparable, admitió el recurso intentado por la parte actora, revocó la sentencia de primera instancia, que siguió tramitando como acción de amparo⁷⁶.

5.1. El amparo y la devolución de tributos

acción de amparo. Un límite a la confiscatoriedad ante la inaplicabilidad del ajuste por inflación impositivo, Suplemento Especial de La Ley, julio 2009.

Este criterio fue reiterado tiempo más tarde por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos “Carlisa S.A.c/AFIP y otro s/acción de amparo” del 7 de septiembre de 2010.

⁷⁴ La disidencia del ministro Petracchi se basó, en especial, en las omisiones de la prueba pericial producida en la causa.

⁷⁵ Juzg. Cont. Adm. y Trib. N°3, sentencia del 23 junio de 2011. Asimismo, ver antecedentes *supra* nota n° 17.

⁷⁶ Cám. Cont. Adm. Y Trib., Sala I, sentencia del 11 de noviembre de 2011.

DECONOMI

El problema de la vía procesal idónea también atravesó al *leading case* "S. A. Importadora Exportadora de la Patagonia c/GCBA s/amparo"⁷⁷; considero que ello se debió también a que, por medio de la acción de amparo, la actora pretendía la repetición de los saldos a favor que se habían generado.

En ese caso, por mayoría el más Alto Tribunal local, frente a las circunstancias de hecho que rodearon la causa, hizo lugar, con una mayoría más ajustada, a la devolución de los saldos a favor generados a partir de la aplicación de los distintos sistemas de recaudación. Ello fue una solución justa en atención a la imposibilidad de compensar los sucesivos saldos a favor de la empresa teniendo en consideración lo que le daba a pagar por su actividad en la jurisdicción.

Por su parte, en el ya citado caso "Aguscam S.R.L. c/GCBA s/amparo", la Sala I de la Cámara confirmó la sentencia de primera instancia que ordenaba la devolución de los fondos indebidamente retenidos⁷⁸ y el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad, por mayoría, hizo lo propio⁷⁹ porque se trataba de un sujeto exento del pago del tributo.

Sobre este tema, cabe transcribir, en lo pertinente, el voto del doctor José Osvaldo Casás: "...la vía del amparo ya ha sido considerada apta para canalizar, excepcionalmente, pretensiones de los contribuyentes en variados casos... tengo para mí que el descripto en el párrafo precedente es el criterio que debe regir las decisiones respecto de la admisibilidad de la vía en materia tributaria sin extremar los recaudos exigibles para su procedencia, sobre todo cuando la pretensión del contribuyente se encuentra orientada a obtener del Fisco la devolución de sumas que entiende haber ingresado de más o que se le

⁷⁷ TSJCABA, *op cit. supra* nota nº 4.

⁷⁸ *Op cit. supra* notas nº 15, 17 y 22.

⁷⁹ Voto de los Dres. Conde, Casás y Ruiz.

Sobre el punto, la Dra. Conde dijo: "[e]l recurrente [i.e. el GCBA] destaca la falta de presentación de declaraciones juradas en los períodos controvertidos por parte del contribuyente, pero no explica por qué ese hecho legitima su decisión de incluirlo en el padrón de alto riesgo fiscal' y aplicarle retenciones del ISIB en el marco del SIRCRESB, a pesar de haberse empadronado como sujeto exento de dicho tributo [...] ¿para qué retenerle al contribuyente sumas de dinero destinadas a pagar un impuesto (ISIB) del cual está exento de pleno derecho, exención que no ha sido resistida por el fisco local?...".

han retenido en forma lisa y llanamente indebida y ello resulta palmariamente comprobado en las actuaciones” (considerando 2).

Un problema que no se puede obviar en el ámbito local es la inequidad que plantea la tasa de interés aplicable a los casos de repetición de tributos, tema que subyace en la elección de la vía procesal elegida. Si bien en el ámbito federal cada vez más aparecen fallos que se hacen cargo de este desigual tratamiento que la normativa fiscal reconoce al sujeto pasivo deudor y acreedor, todavía los tribunales locales no se han hecho eco en forma pacífica de esta circunstancia. Ello, sin perjuicio del loable esfuerzo argumental del doctor Casás en sus votos.

6.- Las medidas cautelares solicitadas dentro del proceso principal

Las medidas provisionales solicitadas por la parte actora a los efectos de que cese la retención sobre las sumas de dinero depositadas en cuentas bancarias han acompañado las diferentes causas que se han planteado ante el fuero contencioso administrativo y tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Se trata de medidas cautelares 'innovativas' que requieren de la apreciación de los recaudos tradicionalmente exigidos por la normativa, jurisprudencia y doctrina para su procedencia, a través del prisma de la “prudencia”.

Esta doctrina encuentra como *leading case* al caso emblemático en el que se expidió la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el recurso de hecho deducido por la actora: "Camacho Acosta, Maximino c/Grafi Graf S.R.L. y otros"⁸⁰ por la desestimación de una medida cautelar innovativa. En esa oportunidad, dijo: “...*esta Corte ha considerado a la medida cautelar innovativa*

⁸⁰ CSJN, Fallos 320:1633.

Este criterio fue reiterado por la CSJN en la sentencia del 6 de diciembre de 2011 a los autos “Recursos de hecho deducidos por la Defensora Oficial de P. C. P y la actora en la causa Pardo, Héctor Paulino y otro c/ Di Césare, Luis Alberto y otro s/ art. 250 del C.P.C”.

DECONOMI

como una decisión excepcional porque altera el estado de hecho o de derecho existente al tiempo de su dictado, y que por configurar un anticipo de jurisdicción favorable respecto del fallo final de la causa, resulta justificada una mayor prudencia en la apreciación de los recaudos que hacen a su admisión”.

Por otra parte, resulta importante recordar el alcance del análisis que requiere la procedencia de las medidas cautelares. En “Sistemas Educativos Argentinos S.A.”⁸¹ el juzgado de primera instancia que intervino, señaló: *“...cabe recordar que el dictado de medidas precautorias no exige un examen de certeza sobre la existencia del derecho pretendido, sino sólo su verosimilitud; aún más, el juicio de verdad en esta materia se encuentra en oposición a la finalidad del instituto cautelar”.*

Ello amén del criterio jurisprudencial que restringe la concesión de medidas cautelares en materia tributaria, cuando se entienda que su otorgamiento pueda afectar la actividad recaudatoria del Estado.

Ha quedado más claramente expuesto por el Tribunal Superior de Justicia al fallar la causa “Minera IRL Patagonia SA c/GCBA s/amparo (art. 14 CCABA) s/recurso de inconstitucionalidad concedido”⁸², el alcance de la dispensa a que el Gobierno siga practicando retenciones que generen saldos a favor y es “hasta el momento en que se compense o se restituya el saldo acreedor” de la actora; no ponerle ese límite, a criterio del tribunal, constituye la consagración de una suerte de inmunidad sine die del retenido frente al sistema de recaudación de que se trate.

7.- Sanciones

La aplicación del sistema de Riesgo Fiscal, establecido en sucesivas resoluciones por el Administrador Gubernamental de Ingresos Públicos, ahora con una base normativa genérica, a partir de la modificación del Código Fiscal para el año 2015, fue considerado por la justicia, en el caso “Aguscam” como una suerte de sanción frente al incumplimiento formal de presentar la

⁸¹ *Op cit. supra* nota nº 11.

⁸² *Op cit. supra* notas nº 17 y 33

declaración jurada mensual, lo que constituye, a criterio de la antigua conformación de la Sala I, una transgresión al ordenamiento sancionador fiscal y los principios que lo rigen, como el de reserva de ley⁸³.

En el caso referido, la empresa –exenta del pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos- había sido incluida en el Sircreb por ser considerada como de alto riesgo Fiscal, de conformidad con las entonces vigente resoluciones 220-AGIP-2008 y 1521-DGR-08⁸⁴, por haber omitido la presentación de declaraciones juradas.

La Sala I de la Cámara en lo Contencioso Administrativo y Tributario, en su anterior composición, para fundamentar la confirmación parcial de la sentencia de primera instancia, que había hecho lugar a la acción en el caso “Aguscam SRL”, argumentó que el fisco local a lo sumo podría haber aplicado sanciones por violación a los deberes de orden formal, según lo prescribe el Código Fiscal, al que denominó **norma de rango superior**, frente al régimen de riesgo fiscal⁸⁵.

El Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, dejó firme este fallo⁸⁶.

8.- Observaciones finales

Como se ha visto a lo largo de estas páginas los sistemas de recaudación impactan, de diversas maneras, en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y en el procedimiento tradicional de defensa de los contribuyentes.

Es imperiosa la necesidad de que estos instrumentos, si bien ágiles y necesarios para afrontar las constantes demandas que requiere la actividad

⁸³ *Op cit. supra* notas nº12, 16 y 36.

⁸⁴ Ambas resoluciones fueron derogadas por el artículo 16 de la resolución del Administrador Gubernamental de Ingresos Públicos N° 744 del 21 de noviembre de 2011; esta última actualmente, también está derogada.

⁸⁵ Ver, en especial, considerando VII. Expediente 36176/0, sentencia del 8 de febrero de 2011.

⁸⁶ TSJCABA, *op. cit. supra* notas nº 15, 17 y 22.

DECONOMI

gubernamental moderna, sean diseñados y aplicados evitando perjuicios a los contribuyentes.

Debe equilibrarse del mejor modo posible la tensión que produce la aparición de los distintos sistemas recaudatorios del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en los derechos del contribuyente.

“Una sanción improcedente”

por Claudio Esteban Luis

La responsabilidad sustituta.

Es sabido que el derecho reconoce distintas ramas de estudio dentro de su unidad, y entre ellas, se encuentra el derecho tributario. Como rama autónoma, el derecho tributario se limita a lo que se denomina el “derecho tributario material o sustantivo”⁸⁷. Es que, cuando tratamos cuestiones del derecho constitucional tributario, en verdad, nos referimos a las cláusulas constitucionales vinculadas o referidas a la temática tributaria, pero no deja de ser “derecho constitucional”; cuando lo hacemos respecto del derecho procesal tributario, no hacemos más que referirnos a normas procesales referidas a materia tributaria; de igual manera cuando analizamos cuestiones del derecho penal, nos referimos a principios, normas e instituciones del derecho penal que refieren, se vinculan o aplican en materia tributaria.

De tal manera, la autonomía del derecho tributario se limita al denominado *derecho tributario material o sustantivo*, es decir, aquel referido a los dos pilares sobre los que se construye la relación jurídico tributaria: el hecho imponible y la obligación tributaria. Allí es donde el derecho tributario crea principios, instituciones, definiciones, conceptos e interpretaciones propias.

Una cuestión incluida dentro de ese marco de autonomía es la que refiere a los “sujetos” intervinientes en la relación jurídica tributaria⁸⁸. En el aspecto o elemento “subjetivo” del hecho imponible encontramos el sujeto distintivo de la relación jurídico tributaria: el contribuyente; y este mismo –y

⁸⁷Ver Corti A.H.M. “De la autonomía del Derecho Tributario”, en “Homenaje al 50° aniversario de El Hecho Imponible de Dino Jarach” AAEF, Ediciones Interoceánicas, pag. 33; Dino Jarach, “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, Ed. Cangallo, pág. 363; García Vizcaino “Manual de Derecho Tributario”, Ed. Abeledo Perrot, pag. 142; entre muchos otros.

⁸⁸Ver Queral-Lozano Serrano, “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, Ed. Tenos, pág.282; Ferreiro Lapatza “Curso de Derecho Financiero Español”, Ed. Marcial Pons, pág. 367; Dino Jarach, ob. Cit. p{ag. 370; Saenz de Bujanda “Lecciones de Derecho Financiero”, Textos Univ. Complutense de Madrid, pásg.217; entre otros.

DECONOMI

otros- en el aspecto “subjetivo” de la obligación tributaria, que serán los responsables del pago del tributo: contribuyentes y responsables por deuda ajena.

En el aspecto subjetivo del hecho imponible encontramos al denominado *contribuyente de iure*, que es el designado contribuyente por la norma tributaria, y el denominado *contribuyente de facto*, que es quien soporta efectivamente la carga del impuesto, es decir, el verdadero incidido por el impuesto, a consecuencia de un fenómeno propio del derecho tributario como lo es la *traslación impositiva*, que es un efecto económico que el derecho tributario le reconoce trascendencia jurídica.

Por otro lado, dentro de la obligación tributaria, en su aspecto subjetivo, encontramos a los sujetos obligados al pago del impuesto, que pueden ser el mismo contribuyente de iure –en la hipótesis más básica de relación jurídica tributaria- quien será un responsable por deuda propia; y los responsables por deuda ajena, es decir, aquellos que pagan el impuesto que adeuda otro, entre los que se encuentran los responsables solidarios y los responsables sustitutos.

Estas construcciones propias del derecho tributario –más aún la del sustituto- representan herramientas utilizadas por razones de recaudación o simplificación tributaria. El caso más claro es el del impuesto a los combustibles, donde el *contribuyente de iure*, designado por la ley, es aquel que realizó el expendio, y que, por efecto económico de la traslación, transfiere la incidencia del impuesto al consumidor, *contribuyente de facto*. Como bien explica la doctrina, el *sustituto* es aquel sujeto que el legislador “en” lugar del contribuyente –y yo agregaría- *de facto*. Sin embargo, el responsable *sustituto* no pierde su condición de responsable por deuda ajena, por no ser el realizador del hecho imponible⁸⁹ ni el incidido económicamente por el impuesto.

El impuesto especial a las salidas no documentadas

⁸⁹Ver García Vizcaíno, ob. cit. Pág. 364; entre otros.

DECONOMI

Como se sabe, la ley del impuesto a las ganancias se encuentra dirigida al contribuyente del impuesto, es decir, al realizador del hecho imponible. En otros términos: al que obtiene la “renta” alcanzada por el tributo, y en los términos que ella define. Sin embargo, además, contiene un impuesto *especial* -cuyo pago esta en cabeza de este contribuyente- en su condición de pagador de una erogación sin documentar o mal documentada, debiendo ingresar –como responsable sustituto- el impuesto que estaría en cabeza del tercero receptor del pago.

Así, el artículo 37 de la LIG crea una ficción al establecer un impuesto especial a las salidas no documentadas, con base en considerar que el beneficiario oculto o innominado de un cobro se encuentra alcanzado con el impuesto a las ganancias, y presume, en consecuencia, que la operación objeto del pago resulta gravada y a la tasa máxima; colocando en cabeza del sujeto pagador la obligación de ingresar dicho presunto impuesto. Es decir, la norma obliga a quien realizó la erogación sin la debida y correcta documentación a ingresar a título propio el impuesto del tercero beneficiario oculto de ese cobro.

La CSJN al tratar la cuestión le otorgó inequívocamente el tratamiento de un “impuesto”, desechando que se lo pueda considerar como una sanción, expresando que *“se trata de la imposición de un tributo”* (Fallos 323:3376 considerando 7°), y al analizar la figura expresó que *“... debe partirse de la base de que no grava las ganancias obtenidas por el obligado a su pago, ...en realidad lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúa erogaciones no documentadas; es decir que, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio”* (Fallos 275:83 considerando 6°, reiterada en Fallos 323:3376 y 326:2987). Es decir, nuestro Máximo Tribunal lo calificó como el impuesto de un tercero oculto beneficiario del cobro indocumentado o mal documentado, no cambiando tal conclusión el hecho de que el ingreso lo haga a título propio; porque la propia Corte señaló que es dicho receptor/perceptor del pago *“..a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto..”* (cfme. la transcripción efectuada en el párrafo precedente).

DECONOMI

Tanto es así -impuesto de un tercero- que la propia ley del impuesto a las ganancias en su artículo 38 exime del pago del impuesto especial cuando se presume que “no llegan a ser ganancias gravadas en manos del beneficiario” (art. 38, inc. b, LIG).

A mayor abundamiento, adviértase que la reforma del art. 37 de la LIG introducida por la ley 27.430 (B.O. , introdujo que dicho pago “... se considerará definitivo en sustitución del impuesto que corresponda al beneficiario desconocido u oculto. A los efectos de la determinación de este impuesto, el hecho imponible se considerará perfeccionado en la fecha en que se realice la erogación”.

El carácter de “sustituto” del pagador del impuesto especial a las salidas no documentadas se encuentra -a mi entender- fuera de discusión.

La sanción penal con base en el impuesto a las salidas no documentadas

Debo señalar que el derecho penal tributario se conforma con el derecho penal infraccional –con las figuras punitivas previstas en la ley 11.683- y el derecho penal delictual –con las figuras actuales del régimen penal tributario creado por el art. 279 de la ley 27.430-, aplicándose en ambos los principios propios del derecho penal, entre los que se encuentra el de personalidad de la pena.

Sobre la naturaleza “penal” de las infracciones tributarias –y más allá de la vasta doctrina y jurisprudencia existente sobre la materia- es inveterada y pacífica la doctrina de nuestro Máximo Tribunal desde el precedente de Fallos 271:297.

En tal inteligencia, y toda vez que el “impuesto especial a las salidas no documentadas” representa para el sujeto obligado a su ingreso el pago del impuesto del tercero beneficiario oculto perceptor del cobro (Fallos 275:83 considerando 6°, reiterada en Fallos 323:3376 y 326:2987), mal podría aplicársele una figura punitiva sin violentar el principio de personalidad de la pena, según el cual sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir,

DECONOMI

aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente; situación que –claro está- no se presenta en el caso, ya que el verdadero realizador del hecho imponible –esto es, aquel que obtuvo la ganancia sujeta a impuesto- es el perceptor oculto, y no el pagador sustituto, mero obligado al pago del impuesto especial, a quien no puede reprimírselo por la conducta del tercero.

Es que, el hecho punible -infraccional o delictual- encuentra como base de sustento al hecho imponible susceptible de ser realizado únicamente por el sujeto contribuyente.

NOTA DE ACTUALIDAD

“Dos miradas sesgadas sobre al financiamiento de los municipios argentinos.

La Corte Suprema ante el desafío de sentar doctrina superando la mera coyuntura.”⁹⁰

A propósito de la causa “ESSO PETROLERA ARGENTINA S.R.L. C/ MUNICIPALIDAD DE QUILMES s/acción contencioso administrativa”.

Por Juan Manuel Álvarez Echagüe⁹¹

En el proceso la empresa petrolera impugna, esencialmente, la forma de calcular la base imponible de la tasa de inspección, seguridad e higiene que cobra el Municipio de Quilmes, cuestionando que se incluya en dicha base no sólo los ingresos brutos obtenidos por la actividad desplegada en el ámbito de la comuna, sino también los originados en aquellos municipios de la Provincia de Buenos Aires en los que no contaba con establecimiento o local.

La causa, en los momentos en que escribo estas líneas, está abierta a la presentación de Amicus Curiae, conforme el llamado realizado por la Corte Nacional el 11 de abril de 2019 para la audiencia que tendrá lugar el 29 de mayo, luego de que la Dra. Laura Monti el año pasado⁹² emitiera el dictamen

⁹⁰ Se usa esta palabra conforme la siguiente definición de sesgado: que no es objetivo o imparcial, sino que está condicionado por determinados intereses.

⁹¹ Doctor en Derecho (USAL). Abogado (UBA). Profesor Regular Adjunto en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires. Profesor Titular Regular en la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Lomas de Zamora. Profesor Titular en la Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad de Salvador. Profesor de posgrado en diversas universidades del país. Autor de tres libros y coautor de otros veinticinco. Director de los Posgrados en Procedimiento Tributario, Penal Tributario y Previsional de la Universidad Nacional de Lomas de Zamora y en Penal Tributario y Económico de la Universidad Siglo 21. Socio titular del estudio Álvarez Echagüe y Asociados. Cualquier comentario puede ser dirigido al siguiente e-mail: jmae@aeyasoc.com.ar

⁹² El 27 de junio de 2018.

DECONOMI

de la Procuración General de la Nación (PGN), en la cual sostuvo, partiendo de lo establecido en el art. 35 del Convenio Multilateral (CM), que la pretensión del Municipio de computar, para la formación del coeficiente unificado los ingresos provenientes de actividades desplegadas en otras comunas, implica un desborde ilegítimo de los límites territoriales de su poder de imposición. Para ello, realiza una interpretación del tercer párrafo del art. 35 CM, señalando que el mismo se aplica cuando se trata de contribuyentes que desarrollan su actividad provincial íntegramente en dos o más municipios en los que cuentan, en todos ellos, con local o establecimiento, siendo admisible en ese supuesto que el conjunto de municipios pueda gravar el ciento por ciento (100%) del monto imponible atribuido al fisco provincial.

Sin perjuicio de ello, que es lo más relevante, el Dictamen agrega que, aun cuando puedan computarse los ingresos brutos del contribuyente en la base imponible de la tasa de inspección, seguridad e higiene, debe observarse en el caso concreto la debida correspondencia entre el monto de este tributo y el costo del servicio. Con base en todo ello, entiende que debe hacerse lugar al recurso deducido por la accionante y revocarse la sentencia de la Suprema Corte de la Prov. de Bs. As.

Esta postura, invocada por la empresa, y que al menos hasta el momento el Dictamen de la PGN admite como válida, es admisible y proviene de una razonable interpretación de la norma, más allá de una seria de discusiones que podrían darse sobre el art. 35 del Convenio Multilateral, pero que exceden la propuesta de este breve trabajo.⁹³

Conforme esta primera mirada del asunto, parece ser claro que los caminos conducen a un fallo de la CSN que invalide el sistema de construcción de la base imponible de la tasa de inspección, seguridad e higiene en tanto se conforme no sólo los ingresos brutos obtenidos por la actividad desplegada en el ámbito de la comuna, sino también los originados en aquellos municipios de la provincia en los que no cuenta con establecimiento o local.

⁹³ Recomiendo acudir al trabajo de Juan Dogliani: "Los tributos municipales y el convenio multilateral" en Juan Manuel Álvarez Echagüe, coord., en "Tributación Provincial y Municipal", primera edición, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2010, p. 754.

DECONOMI

La reacción no se hizo esperar. Un proceso que estaba transitando los caminos normales de un recurso extraordinario, fue, repentinamente abierto por la CSN a audiencia pública y Amicus Curiae. Conjeturo que el Máximo Tribunal decidió ello advirtiendo la importancia que esta sentencia tendría sobre el financiamiento de los Municipios, es decir, la trascendencia institucional del asunto por su vinculación con el Federalismo Fiscal.

Así, casi cuarenta Intendentes de Municipios diversos de la Provincia de Buenos efectuaron una presentación de Amicus Curiae sobre finales de diciembre del año pasado, es decir, meses antes de que la Corte decidiera convocarlos.

La postura esgrimida en esta presentación, en apoyo a la accionada Municipalidad de Quilmes, se sustenta en la declamada y reconocida por la Constitución Nacional (art. 123) autonomía municipal y en la necesidad de proteger las finanzas de las comunas, señalando que los tributos municipales tienen una muy baja participación en la presión tributaria global de nuestro país. Por su parte, afirman que tradicionalmente la legislación y la jurisprudencia han convalidado la existencia y modalidad de esta tasa, pieza esencial en la recaudación de las comunas argentinas.

Una destacable presentación ha efectuado el CeATS ante la CSN,⁹⁴ donde como Amicus Curiae se adhiere al escrito de los Intendentes de la Provincia de Buenos Aires, aunque realiza una interesante, aunque debatible, interpretación de los alcances del art. 35 del CM, a la que me remito en honor a la brevedad, pero que claramente difiere con la que efectúa la accionante en la causa que motiva estas líneas.

Distinta es esta mirada, antagónica a la señalada en la primer aparte, conforme la cual debería admitirse que la base imponible de la tasa de inspección, seguridad e higiene se conforme no sólo los ingresos brutos obtenidos por la actividad desplegada en el ámbito de la comuna, sino también con los originados en aquellos municipios de la provincia (aunque no tenga establecimiento o local).

⁹⁴ Disponible en <https://www.ceats.org/uploads/pdfs/AMICUS-CEATS-CORTE-FINAL.pdf>

DECONOMI

La Corte deberá expedirse en breve sobre este tema, probablemente asumiendo – al menos en términos generales – una de las dos posturas antes reseñadas, en cuyo caso, creo que será un fallo también sesgado, en el sentido de que no podrá visibilizar el problema en su integridad, realizando un análisis meramente parcial, cuando lo que uno espera del Máximo Tribunal de Justicia es que no solo resuelva los casos que se le presentan con una mirada focalizada estrictamente en lo micro, sino que se permita sentar doctrina a partir de una visión general del problema. En el caso, sin duda alguna, lo que tiene en sus manos la CSN es analizar el financiamiento de los Municipios de provincia, su sustentabilidad en términos financieros y tributarios, a partir del mandato Constitucional que emana del art. 123 de la CN, en consonancia con los principios y garantías del contribuyente. Ese enorme dilema, que inclusive se extiende al Federalismo Fiscal argentino todo, implica que goza de una oportunidad única para dejar planteada su posición sobre la visión global de la temática, dejando sentada las bases para la necesaria reformulación (sinceramiento) que debe darse al sistema de obtención de recursos tributarios por parte de las comunas.

Hace algún tiempo sostuve que “... nos encontramos hoy con Municipios de provincia que se encuentran desfinanciados de origen, lo que los lleva a acudir a formas de financiamiento que, muchas veces, son decididamente ilegítimas, sin vislumbrarse que se adoptando medidas, ni siquiera pensándolas, que permitan efectivizar la autonomía municipal en materia financiera y tributaria”.⁹⁵

Es sabido que los municipios tienen potestad para establecer no solamente tasas y contribuciones, como en algún momento se sostuvo, sino que están habilitados para el cobro de impuestos,⁹⁶ aun cuando la mencionada

⁹⁵ “Reflexiones sobre la autonomía municipal a poco más de veinte años de la reforma constitucional. La Corte Suprema reafirma el estatus autonómico en un precedente reciente”, en “Derecho constitucional financiero y tributario local. En homenaje al profesor emérito doctor José O. Casás y al doctor Enrique Bulit Goñi”, Director Juan Manuel Álvarez Echagüe, Ad-Hoc, 2015, p.141.

⁹⁶ García Belsunce Horacio A, “Impuestos y tasas municipales”, en “Temas de Derecho Tributario”, Abeledo Perrot, 1984.

DECONOMI

facultad se ve reducida al mínimo, o bien deja de existir, ya que en la práctica y virtud del régimen de coparticipación federal no quedan materias imponibles para gravar con dicha especie tributaria.

La imposibilidad práctica de establecer impuestos de significancia (atento que los que puede reglamentar –mineros o ecológicos- son inexistentes desde el punto cuantitativo) llevó a que los municipios, en medio de su búsqueda permanente por obtener ingresos, han recurrido a las tasas como fuente de financiamiento casi exclusiva, muchas de las cuales, más allá de su denominación, constituyen verdaderos impuestos. Estos mecanismos, cuestionables por cierto, han llevado a que la Corte Nacional en la causa “Laboratorios Raffo S.A.” sostuviese que la distinción entre impuestos y tasas no es meramente académica, sino que desempeña un rol esencial en la coordinación de potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno, a poco que se advierta que el art. 9, inc. b), de la ley 23.548 excluye a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados de la prohibición de aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos.

El querido Maestro José Osvaldo Casás realizaba una muy clara descripción sobre estas tasas que encubren verdaderos impuestos, como sobre los problemas de financiamiento de los municipios: “...Por otro lado, el expediente descrito en el párrafo anterior sirve, en más de un caso, para, en los hechos, enmascarar bajo el nombre de tasa, o derechos, a verdaderos impuestos-método de *travestismo tributario*- y en otros, para ampliar la potestad normativa del ente impositor a un campo en el cual no la posee o para crear o incrementar prestaciones públicas obligatorias, sustrayéndose de la exigencia de utilizar preceptos sancionados por los órganos legislativos competentes...”,⁹⁷ agregando posteriormente que: “...Sentada en la premisa de que el poder tributario municipal se encuentra menguado, o lisa y llanamente esterilizado, por la prohibición de sancionar impuestos análogos a los nacionales coparticipados, adquieren particular relevancia, desde el punto de vista rentístico, las tasas retributivas de servicios. De todos modos, respecto de esta última especie tributaria-la tasa- debe prevenirse que su utilización no

⁹⁷ “Coparticipación y tributos municipales. Las tasas apócrifas y la prohibición de analogía”, Ad-Hoc, 2007, p. 60.

DECONOMI

puede ser el instrumento convalidante de la sanción de *verdaderos impuestos encubiertos...*⁹⁸

Sin perjuicio de la crítica efectuada, reafirmo la obligación constitucional que tienen las provincias de adecuar sus leyes fundamentales y reconocer la autonomía municipal,⁹⁹ lo que debe ser complementado con un nuevo sistema de reparto de competencias impositivas entre la Nación, las provincias y los municipios.

Es que, en definitiva, los municipios se encuentran frente a un desfinanciamiento estructural, pues tienen a su cargo prestar diversos servicios públicos, no solo divisibles (ej.: alumbrado público), sino también, indivisibles (salud y educación, por ejemplo). Las tasas, tradicionalmente han sido definidas como la especie tributaria que permite solventar servicios públicos divisibles. Y los impuestos, son el mecanismo exclusivo para financiar los servicios públicos indivisibles, que prestan cada vez más los municipios conforme el nuevo rol asumido en los últimos años.

Ese estado de situación se complementa con la casi inexistente posibilidad de cobrar impuestos, implicando que los Municipios se encuentran en un callejón sin salida, atento que el desfinanciamiento es de origen, no pudiendo ser compensado sino casi exclusivamente por medio de los fondos que le son remitidos por las coparticipaciones federal y provincial, las que como es sabido no son suficientes.

Lo dicho de ningún modo pretende justificar la desnaturalización de las tasas, ya que ello es jurídicamente inadmisibles, sino que con ello se busca comprender el origen el problema para atacarlo y buscar soluciones en armonía con nuestro ordenamiento constitucional.¹⁰⁰

⁹⁸ Idem nota anterior, página 167.

⁹⁹ Sobre el tema pueden verse los siguientes artículos de mi autoría: “Los municipios, su status jurídico, y sus potestades financieras y tributarias en el marco de la Constitución reformada”, Revista Impuestos, Tomo 1999-B, páginas 2436 y siguientes y “La potestad tributaria a partir del concepto constitucional de autonomía”, PET 2005, 214.

¹⁰⁰ Bien señala Paula Pedulli en su trabajo Tasas municipales y sustento territorial, La Ley on line, que: “Por otro lado, si bien el municipio presta servicios indivisibles, para eso cuenta (o debería contar) con la coparticipación que recibe (o debería recibir) de los niveles superiores de gobierno (quienes sí cobran impuestos). Lo que debe sin lugar a dudas debe mejorarse son los

DECONOMI

Por supuesto que también los problemas al desfinanciamiento deben atacarse analizando y racionalizando el gasto público comunal, que sin lugar a dudas está en muchos casos sobredimensionado y efectuado de manera ineficiente, aunque es una tarea que por su complejidad excede el marco de este breve trabajo.

Creo que, el punto de partida, es la necesidad de contar con una nueva ley de coparticipación. También debe consensuarse un régimen entre las provincias y los municipios por el cual se transfieran impuestos que hoy en día se encuentran bajo la órbita de aquéllas, pues el trasvaso de competencias y funciones debe ir acompañado de los recursos suficientes para tener servicios de calidad.

Por otro lado, y como vengo propiciando hace tiempo, deben ser transferidos a los municipios aquellos tributos que puedan ser objeto de fácil recaudación a nivel local,¹⁰¹ es decir, los vinculados con hechos imponible realizados en el ejido municipal, lo que deberá ser complementado con un sistema de coparticipación inversa, por el cual las comunas transfieran parte de lo recaudado a la provincia.¹⁰²

mecanismos de coparticipación que actualmente se encuentran altamente sesgados hacia el poder central, principalmente de la nación a las provincias, lo que comprime a su vez lo que estas puedan trasladar hacia sus municipios, que en críticas situaciones de ahogo financiero se vuelven cada vez más propensos a la violación de ciertos preceptos constitucionales, y creando verdaderos impuestos bajo el nombre de "tasas" caen en la doble o triple imposición".

¹⁰¹ Una posición similar adopta José Casas: "...Entendemos que, habiéndose demostrado que los municipios – a partir de la *prohibición de analogía* que para los planos subnacionales contiene la Ley de Coparticipación- no pueden establecer impuestos en forma explícita, ni tampoco subrepticamente a través de insinceras tasas que no son más que impuestos encubiertos, es necesario dotarlos de otros recursos que posibiliten una adecuada financiación de sus cometidos..."., cfr. "Coparticipación y tributos municipales..." citado, página 170.

¹⁰² Considero que deberían cederse a los municipios: a) impuestos sobre bienes inmuebles; b) impuesto a los automotores; c) impuestos a los espectáculos públicos; d) impuestos sobre los establecimientos que desarrollan actividades económicas, o de otro tipo, en su jurisdicción, siempre que no tomen como base imponible sus ventas; e) impuestos específicos al consumo, como por ejemplo: juegos de azar, clubes de lujo, turismo, etc. y; f) impuestos sobre construcciones, instalaciones y obras.

Respecto aquellos tributos que puedan generar traslados en la radicación de los bienes (automotores e inmobiliario, aunque éste en mucho menor medida), generando la competencia entre los municipios y tornar ilusorio este recurso, es conveniente que sea la provincia, previo acuerdo con los municipios, quien regule la estructura del impuesto, base imponible y alícuota, a fin de que la carga tributaria sea uniforme en todos los municipios de la provincia.

DECONOMI

Reformular el sistema financiero y tributario de los municipios es una obligación pendiente desde hace más casi veinticinco años, ya que la autarcía es un requisito ineludible de la autonomía municipal. Es necesario que las comunas cuenten con ingresos propios para cumplir con las actividades que le son inherentes, sin la necesidad de depender de los ingresos que puedan proveerles las provincias (y que muchas veces son distribuidos de forma arbitraria por el Ejecutivo en razón del partido político a que responden), ya que sólo de esa manera podrá decir que los municipios gozan de autonomía, pues sólo quien cuenta con recursos propios suficientes para cumplir con las competencias y funciones propias, sin necesidad de depender de auxilios externos, es un órgano autónomo e independiente.

La Corte tiene en sus manos la posibilidad de dar complementariedad y sistematicidad a las miradas sesgadas que se han expuesto, efectuando un análisis del asunto que exceda lo meramente coyuntural, exponiendo el problema de fondo que subyace debajo de ambas posturas y del debate puntual que se realiza en el expediente, dejando explicitada la necesidad de avanzar en una reformulación de nuestro federalismo fiscal con pautas claras y precisas que redefinan el financiamiento no solo de los Municipios, sino de los tres niveles de gobiernos, conforme las lineamientos que sabiamente contiene nuestra Constitución Nacional.

Espero que el Máximo Tribunal esté a la altura de las circunstancias y no deje pasar la oportunidad.

Por otro lado, coincido con el querido Profesor José Osvaldo Casás en la necesidad de habilitar a los municipios a cobrar un tributo por la ocupación del espacio público: "...Que en consonancia con lo señalado en el punto precedente, en nuestro concepto, se hace necesario replantear la habilitación municipal para sancionar un *Impuesto de Ocupación por el Uso Diferencial del Suelo, el Subsuelo y Espacio Aéreo del Dominio Público*, con una definición de todos sus elementos estructurales y cuantitativos en la propia Ley de Coparticipación, y contemplar, igualmente, los criterios de vinculación a los sujetos impositores y de atribución a los sujetos contribuyentes para descartar cualquier posibilidad de doble imposición interna", Cfr. "Coparticipación y tributos municipales..." cit., páginas 172 y 173.

FALLO COMENTADO

“La Corte Federal y el Poder Impositivo. Un nuevo caso: “Los ingresos por jubilación ¿son renta gravada?” ¿quién lo dice? ¿cuáles son los límites?”

por Marcelo Adrián Nieto

I.- Introducción:

El tema de la sentencia recientemente emitida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación¹⁰³, gira en torno al planteo que ilustra el título del presente comentario, dónde una vez más se pone en discusión a las rentas que gravan ingresos derivados del trabajo personal y otras similares.

En efecto, es notoria la resistencia generalizada en la sociedad –tal vez por falta de ejemplos altruistas, de difusión, de rendición de cuentas, de ponderación de valores y en definitiva de falta de educación que conformen una cultura tributaria- al pago de los tributos. En tal punto de agitación social y mediática¹⁰⁴, es indudablemente mayor esa resistencia en las llamadas rentas derivadas de la fuente laboral generada por las personas humanas de forma individualizada.

Así pues, entre dichos conceptos la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, ha establecido a partir del Capítulo IV del Título II, a las Ganancias de la Cuarta Categoría, denominadas “Ingresos del Trabajo Personal en Relación de Dependencia y Otras Rentas”, entre las cuales se incluye a las provenientes “c) De las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y en la medida que hayan estado

¹⁰³ www.csjn.gov.ar/sj/novedades autos: “García, María Isabel c/AFIP s/acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, 26/03/2019. FPA 7789/2015/CS1-CA1; FPA7789/2015/1/RH1

¹⁰⁴ “www. Infobae.com” nota del periodista L. Novaresio, del 27/03/2019, “Un Juez que no paga Ganancias ordena que una jubilada lo haga”, más allá de sus apreciaciones periodísticas que pueden o no compartirse, ni tampoco se propicia aquí rebatir sus afirmaciones jurídicas que pueden cometer algún error técnico –caso doble imposición-, pero si debe dejarse a salvo que, lo que no puede, ni debe seguirse aceptando, es que un fallo -sea del tribunal que sea, pero por supuesto con mayor incidencia es el de Corte Suprema de Justicia de la Nación- sea considerado como dictado a favor o en contra de un determinado gobierno, corriente política o de un presidente en particular.

DECONOMI

sujetos al pago del impuesto, y de los consejeros de las sociedades cooperativas”.

En el título se indicó a la Corte Suprema de Justicia de la Nación como máximo órgano jurisdiccional de la Nación conformando junto a los tribunales inferiores, uno de los poderes –no políticos- que sostienen a una República, y que junto a los otros dos –políticos-, conforman un Estado de Derecho, mediante un sistema de pesos y contrapesos. Simplemente, recordamos que nuestro país ha adoptado para su gobierno la forma republicana federal, y que las autoridades de la Nación son los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

Ahora bien, cabe tener presente que el fundamento jurídico de la tributación reposa en la sujeción al Poder de imperio del Estado, que es el titular de la potestad tributaria; en este sentido la doctrina ha dicho que “La expresión *poder tributario* significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción. Este concepto tan genéricamente consignado, ha dado lugar a interpretaciones divergentes, que comienzan con la terminología. Hay quienes hablan de *supremacía tributaria* (Berliri), de *potestad impositiva* (Micheli), de *potestad tributaria* (Cocivera, Alessi-Stammati), *poder fiscal* (Bielsa), *poder de imposición* (Ingrosso, Blumenstein), poder tributario concebido como poder general del Estado aplicado a determinado sector de la actividad estatal, la *imposición* (Hensel), pero son variantes de la idea expuesta...”¹⁰⁵. En este aspecto, se ha dicho que “El poder fiscal... es una manifestación de fuerza del Estado. Pero en el Estado constitucional moderno dicho poder está sujeto al ordenamiento jurídico. En otras palabras, la fuerza estatal no actúa libremente, sino dentro del ámbito y los límites del derecho positivo...”¹⁰⁶.

En este orden de ideas, es dable recordar que tiene dicho el Tribunal cimero que “...la interpretación del instrumento político que nos rige no debe hacerse poniendo frente a frente las facultades enumeradas por él,

¹⁰⁵ Cfr. GIULIANI FONROUGE, Carlos María “Derecho Financiero” Volumen I, Ediciones Depalma, Bs. As., 1973, pág. 279.

¹⁰⁶ cfr. JARACH, Dino, “Curso Superior de Derecho Tributario”, Editorial Liceo Profesional Cima, Bs. As., 1969, págs. 23 y sigtes.-.

DECONOMI

para que se destruyan recíprocamente, sino armonizándolas dentro del espíritu que dio vida...” , y que “la interpretación de las normas constitucionales no debe hacerse de modo que unas anulen o dejen sin valor a otras, ya que el texto debe ser analizado como un conjunto armónico, dentro del cual cada una de las disposiciones ha de interpretarse de acuerdo con el contenido de las demás y no en forma aislada e inconexa...” –cfr. Fallos 307:326-.

II.- El caso y su recorrido judicial:

A sólo efecto de ubicación del presente comentario, cabe señalar que la Sra. María Isabel García de Cano, ex - diputada y docente, y jubilada, solicitó se declare la inconstitucionalidad de los artículos 1º, 2º, y 79, inciso c) de la Ley de Impuesto a las Ganancias y de la Resolución General N° 2437, por considerar que la gravabilidad que recae sobre sus haberes jubilatorios violaría los artículos 14 bis, 16, 17, 31, 33, 75, inc. 22 de la CN; también solicitó que se oficie a la Administración Federal de Ingresos Públicos, a la Administración Nacional de Seguridad Social –ANSeS- y a la Caja de Jubilaciones de la Provincia de Entre Ríos, para que no se apliquen más retenciones del gravamen en sus haberes jubilatorios.

Así pues, el Juzgado Federal N° 2 de Concepción del Uruguay, Provincia de Entre Ríos, hizo lugar a la demanda y declaró la inconstitucionalidad del artículo 79, inciso c) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, con fecha 8 de abril de 2016. Luego, la Cámara Federal de Paraná confirmó la sentencia con fecha 18/05/2017, y reposó su decisión en la remisión al precedente "Cuesta, Jorge Antonio c/ AFIP s/acción de inconstitucionalidad", en el que se entendió que la gravabilidad del haber previsional resulta contrario al principio constitucional de integralidad, también en la existencia de una doble imposición al haberse abonado el impuesto durante la actividad laboral. También en que la jubilación no es una ganancia sino un débito que tiene la sociedad con el jubilado.

III.- Dictamen de la Procuración General de la Nación: Laura Monti, del 15/11/2017

Al respecto, debe indicarse que el dictamen en cuestión, resulta claro y demostrativo de un estudio profundo del tema, el cual no cabe

DECONOMI

dejar pasar a la ligera, ya que en muchas ocasiones –aunque no sea precisamente esta- el mismo resulta tan relevante para los propios ministros que en ciertos casos los mismos se remiten a su pronunciamiento.

Así pues, cabe destacar del mismo –y en lo sustantivo- lo siguiente:

a) Considera que primero se debe dilucidar si la prestación jubilatoria puede constituir un hecho imponible, en los términos de la ley de impuesto a las ganancias, para luego verificar su validez constitucional.

b) En este sentido, y luego de traer precedentes del Tribunal cimero acerca de los rasgos distintivos objetivos que configuran una renta, considera que contrariamente a lo sostenido por la Cámara, los importes cobrados por el actor de su jubilación encuadran sin dificultad dentro de los cánones del art. 79 inc. c) de la ley de Impuesto a las Ganancias.

c) Luego, en cuanto a si el haber jubilatorio puede o no ser pasible de imposición tributaria, disiente de las afirmaciones de la Cámara. Al respecto, destaca que el cumplimiento de las funciones del Estado origina gastos y sobre cuya provisión trata el art. 4° de la CN, y en concordancia con el sistema republicano, el Congreso tiene las facultades para crear las rentas necesarias a la vida de la Nación. Por ello, entiende que de un análisis constitucional nada conduce a marginar el haber previsional de todo tributo que, sobre esa renta, el Estado razonablemente requiera para el sostenimiento de sus actividades, en simetría con los demás rendimientos o beneficios que son objeto del impuesto a las ganancias.

d) En el caso señala que aún cuando no fue alegado por el actor, ni mucho menos demostrado, que el pago del impuesto a las ganancias durante los períodos de este juicio le ha impedido cubrir de manera íntegra sus necesidades, ya que sólo se limitó a negar que el beneficio jubilatorio represente una ganancia gravada y a la doble imposición; por lo que le resulta evidente que la sentencia recurrida no satisface sino en forma aparente la necesidad de ser derivación razonada del derecho vigente, con adecuada referencia a los hechos de la causa, por lo que cabe atender a los agravios de la apelante en cuanto a la arbitrariedad de lo resuelto en Cámara.

e) Por otra parte, indica que no compete a los jueces considerar la bondad de un sistema fiscal, ni tienen por función clasificar los sistemas económicos y rentísticos según su conveniencia, salvo el valladar infranqueable que suponen las limitaciones constitucionales.

f) En cuanto el argumento de la doble imposición destaca que si bien la misma no importa por sí misma un agravio constitucional, y con ello resultaría suficiente para desestimarla, igualmente la situación en trato se encuentra fuera de la hipótesis de doble imposición, pero además indica que en la sentencia apelada nada se dijo en su razonamiento que “los aportes y descuentos que periódicamente se efectúan con destino al fondo de jubilaciones debieron ser deducidos de la base imponible y por ende no quedaron sujetos al impuesto, y finalmente que no existe norma alguna en nuestro ordenamiento que una renta gravada en un ejercicio no deba ser sometida nuevamente a imposición en los ejercicios subsiguientes”.

IV.- El fallo en cuestión:

El 26 de marzo de 2019, en los autos “García, María Isabel c/AFIP s/acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, el Máximo Tribunal de Justicia de la Nación se pronunció en forma dividida, declarando la inconstitucionalidad del impuesto a las ganancias sobre el haber jubilatorio de la demandante.

En primer lugar, cabe efectuar una breve reseña de los hechos, que surgen de la sentencia en estudio:

1) La demandante se desempeñó en su vida activa como diputada y docente, y obtuvo su jubilación de la Caja de jubilaciones y Pensiones de la Provincia de Entre Ríos.

2) La Sra. García, María Isabel inició demanda con fecha 16/6/2015, teniendo a esa fecha la edad de 79 años.

3) Entre las cuestiones que se ventilaron en la Justicia se destaca que dicha persona padecía de problemas de salud.

4) La actora había acompañado tres comprobantes de pago previsional, en lo que indicaba que la reducción salarial por la aplicación del

DECONOMI

impuesto a las ganancias era del orden del 29% al 31%, percibiendo en el mes de mayo de 2015 un monto jubilatorio de \$ 81.503,42.

5) Tanto en primera como en segunda instancia se le hizo lugar a su pedido.

6) No cabe soslayar, que uno de los fundamentos de la Cámara Federal ha sido el de señalar que –remitiendo al precedente “Cuesta, Jorge A.”- “existía una evidente doble imposición si se gravaba –con ese mismo tributo- el posterior haber previsional...”, y también que “la jubilación no es una ganancia, sino un débito que tiene la sociedad con el jubilado que le permite gozar de un beneficio cuando la capacidad laborativa disminuye o desaparece...”, concluyendo que “al ser el haber previsional una suma de dinero que se ajusta al parámetro de integralidad, no puede ser pasible de ningún tipo de imposición tributaria” –cfr. 2do. Considerando del voto de la mayoría-.

IV.1- Voto de la mayoría: (Ministros: Elena Highton de Nolasco; Ricardo Lorenzetti; Juan C. Maqueda y Horacio Rosatti)

A través del voto de la mayoría, la Corte declaró la inconstitucionalidad del cobro del impuesto a las ganancias en el caso de la jubilación en particular.

Los principales argumentos de fondo sobre los que los Ministros se basaron para arribar a tal decisión, pueden sintetizarse así:

a) Deja inicialmente aclarado que “el acierto o error, el mérito o la conveniencia de las soluciones legislativas no son puntos sobre los que al Poder Judicial le quepa pronunciarse...”, salvo cuando trascienden lo irrazonable o se verifican arbitrariedades. Al respecto, pone de relieve que la cuestión litigiosa involucra por un lado la atribución legítima del Estado de crear tributos y por el otro el goce de derecho de la seguridad social en condiciones de igualdad –Considerando 6º-.

b) Luego, comienza afirmando que el legislador ha asumido que los beneficiarios de haberes previsionales derivados del trabajo personal constituyen un colectivo uniforme diferenciado del trabajador activo.

DECONOMI

c) En tal distinción resulta pertinente examinar los principios de igualdad y de razonabilidad.

d) Ha sido reiterada la jurisprudencia en cuanto al principio de igualdad que las categorías tributarias deben ser razonables tanto en la creación como en las consecuencias.

e) En el caso, señala, que no quedan dudas de la “naturaleza eminentemente social del reclamo”, encontrando reflejo en el reconocimiento de los derechos de la ancianidad receptados por la Constitución Nacional; incluso pone de relieve que la Argentina otorgó jerarquía constitucional a los derechos sociales, tanto en la reforma de 1949 como en la de 1957, en este último caso mediante el artículo 14 bis. También, que la última reforma constitucional -1994- ha otorgado un nuevo impulso al sector previsional con distintas medidas de acción positiva tales como discriminaciones inversas y la asignación de cuotas benignas.

f) En este sentido, desarrolla su análisis indicando que las causas más comunes por las que se accede al *status* de jubilado, son causas determinantes de vulnerabilidad, y que ello exige mayores recursos para no comprometer seriamente la existencia y/o calidad de vida. Esto se ve reflejado y contenido en diferentes instrumentos internacionales.

g) En materia tributaria, el Estado no debe actuar de forma insensible al momento de definir la política fiscal. Expresando que... en definitiva, el sistema tributario no puede desentenderse del resto del ordenamiento jurídico y operar como un compartimiento estanco...” – Considerando 15-.

h) Pone énfasis en que el control judicial debe diferenciar el impuesto constitucional del inconstitucional.

i) Así pues, y en lo que hace al caso de las jubilaciones entiende que es insuficiente tomar como parámetro la capacidad contributiva para establecer tributos a sus haberes, ya que se debe ponderar “la vulnerabilidad vital del colectivo concernido”. – cfr. Considerando 17-.

DECONOMI

j) La estructura tipificada por el legislador como hecho imponible, deducciones, base imponible y alícuota, utiliza un criterio estrictamente patrimonial y lo aplica a un universo de contribuyentes que se presenta como heterogéneo, en un contexto histórico diferente y con un marco constitucional previo a la reforma de 1994, por lo que ha devenido insuficiente y contraria al mandato constitucional.

k) Indica que quiere dejar claro que “no se pretende desde el Poder Judicial establecer, a los efectos del pago del impuesto a las ganancias, cuál debe ser la capacidad de cada jubilado concreto, pues ello equivaldría –desde el punto de vista jurídico- a consagrar la insensatez de promover tantas categorías como beneficiarios existan en el sistema... y asumir una tarea propia del legislador, violentando el principio republicano de la división de poderes. Lo que se pretende... es analizar... si en la causa el standard genérico utilizado por el legislador cumple razonablemente principios constitucionales o si, por el contrario, su aplicación vulnera derechos fundamentales. Ante esa situación debe declarar en el caso concreto la inconstitucionalidad y comunicar al Congreso, “para que este identifique situaciones, revise, corrija, actualice o complemente razonablemente el criterio genérico originario atendiendo al parámetro establecido por la justicia” –cfr. Considerando 20-.

l) Luego, manifiesta que su decisión se enrola en otros precedentes en materia de seguridad social, expresadas con sensibilidad a las cuestiones que resguardan los créditos de la clase pasiva, al que califica como “grupo vulnerable e históricamente postergado” –cfr. Considerando 21-.

m) En esa línea de análisis expresa que en mérito a “la relación de colaboración que debe existir entre los departamentos de Estado”, cabe hacer saber que las correcciones que omitan un tratamiento diferenciado en el tributo, por encontrarse en situación de mayor vulnerabilidad (los más ancianos, enfermos y discapacitados), agravia a la Constitución Nacional –cfr. Considerando 23-.

n) Pone de relieve que la misión más delicada del Poder Judicial es mantenerse dentro de su jurisdicción, sin menoscabar las funciones que

DECONOMI

incumben a los otros poderes ni suplir las decisiones que debe adoptar para solucionar el problema, por lo tanto entiende que corresponde ordenar que hasta tanto no se legisle sobre el punto, no podrá retenerse suma alguna en concepto de impuesto a las ganancias a la prestación previsional de la demandante. Y confirma la sentencia apelada. –cfr. Considerando 24-.

o) *Resuelve*: I. Declarar en el caso y con su alcance, la inconstitucionalidad de los arts. 23, inc. c) 79, inc. c), 81 y 90 de la ley del tributo; II. Poner en conocimiento del Congreso Nacional la necesidad de diferenciar tutelando a los jubilados en condiciones de vulnerabilidad por ancianidad o enfermedad, para que ello conjugue con la capacidad contributiva potencial, III. Confirma la sentencia apelada en cuanto ordena reintegrar a la actora desde la interposición de la demanda y hasta su efectivo pago, los montos retenidos por el impuesto a las ganancias. Y que hasta tanto no se vuelva a legislar sobre el punto, no podrá descontarse suma por el concepto impositivo en trato, de las sumas previsionales. Costas por su orden.

IV.2. Voto de la minoría: (Ministro Carlos Fernando Rosenkrantz)

Mediante este voto se toma una posición diametralmente opuesta al de la mayoría, y siendo un voto extenso en sus fundamentos, se tratará de efectuar una breve síntesis sin obviar cuestiones relevantes, y que fueran destacadas por el Presidente de la Corte Suprema.

a) Sostiene que el Congreso Nacional es el órgano donde encuentran su representación natural las diversas opiniones, valores, convicciones y preferencias sostenidas por el pueblo de la Nación; y que en esa función le da contenido a las garantías del artículo 14 bis de la C. N.

b) Que el deber de garantizar los beneficios de la seguridad social del modo indicado por la Constitución nacional no puede satisfacerse en el aislamiento, sino guiado por la justicia distributiva o justicia social.

c) Esta Corte debe ser especialmente prudente al analizar la concreción de mandas constitucionales por parte del órgano deliberativo diseñado para consensuar el modo en que los diversos componentes de una solución distributivamente justa se articula.

DECONOMI

d) La Corte al pronunciarse debe analizar la normativa vigente y dictada durante el curso del proceso, e identificar el modo concreto en que el Congreso ha diseñado el esquema tributario aplicable a las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie. En ese recorrido interpretativo destaca los artículos 2º y 79 inc. c) de la ley de impuesto a las ganancias, para luego señalar que en el año 2016 a los fines de morigerar la sensible situación de los jubilados el Congreso sancionó la Ley N° 27.346, introduciendo modificaciones al impuesto en trato, permitiendo una deducción especial, e incluso estableciendo que las jubilaciones o pensiones son gravadas a partir de una suma igual a seis veces el monto de los haberes mínimos garantizados definidos en el art. 125 de la Ley N° 24.241, siempre que esta suma resulte superior a las deducciones contempladas en los incisos a) y c) del art. 23 de la ley impositiva sustantiva.

En ese contexto, indica que los ingresos previsionales únicamente tributan cuando perciben haberes superiores a \$ 62.462,22, y que según estadísticas oficiales dicha suma solo es percibida por menos del 10% de los jubilados y pensionados. En consecuencia, afirma que solo los jubilados con haberes más elevados tributan impuesto a las ganancias. Por ello, sostiene que la Ley N° 27.346 tuvo como propósito generar un beneficio especial para los jubilados y pensionados de menores ingresos y gravar únicamente las jubilaciones más elevadas, y cita un antecedente del debate parlamentario y a su vez la amplia mayoría de votos afirmativos que obtuvo la ley para su sanción -cfr. Considerando 8vo.-.

e) Sobre la base argumentada, considera que el Estado ha prestado especial atención desde el punto de vista impositivo a la situación de sus jubilados y pensionados más desaventajados.

f) Luego, aborda el análisis de los argumentos expuestos por la Cámara Federal para arribar a su decisión de inconstitucionalidad del impuesto a las ganancias, y que giraron en tres consideraciones: 1) que la jubilación no es renta, 2) que el cobro del impuesto implica un supuesto de doble imposición por considerar que el jubilado tributó el impuesto durante su vida laboral activa y 3) que el impuesto afecta la integralidad del haber previsional garantizada por el art. 14 bis de la C.N. y en tratados internacionales.

DECONOMI

En cuanto al primer punto, señala que claramente la ley impositiva expresamente prevé que las jubilaciones son renta de conformidad a lo establecido en los arts. 2º y 79 inciso c), y destaca que, por su parte la propia Ley N° 24.241 establece en su artículo 115 que *las jubilaciones*, pensiones por fallecimiento y demás prestaciones otorgadas *estarán sujetas en cuanto corresponda al impuesto a las ganancias*. Sobre el particular, recuerda que esa Corte ha interpretado que el legislador goza de amplia discreción para determinar los hechos imponibles, y que pondera los diversos intereses en juego, el nivel de ingresos a partir del cual es justo exigir que los beneficiarios del sistema contribuyan a su mantenimiento y determina qué es lo que gravará.

Asimismo, y conformidad con lo ya decidido por esa Corte, el haber previsional es análogo a toda otra remuneración que haya recibido el beneficiario, y constituye la prolongación de esta después del cese regular y definitivo de la actividad laboral del individuo, como débito de la comunidad por el servicio que el beneficiario del haber previsional ha prestado durante la vida activa. En este orden afirma que es técnicamente erróneo señalar que el cobro del impuesto a las ganancias a los jubilados configure un supuesto de doble imposición. Por ello, los aportes previsionales realizados por quien luego obtiene un beneficio previsional no son gravados por el impuesto a las ganancias que tributa quien se encuentra en actividad dado que dichos aportes son deducibles de los ingresos gravados con dicho impuesto. En este sentido, el art. 81 inc. d) de la ley del tributo dispone que se podrán deducir las contribuciones o descuentos para fondos de jubilaciones... De manera concordante también así lo prevé el art. 112 de la Ley N° 24.241.

Por otra parte, la afirmación sobre la doble imposición que se examina, implica desconocer que el impuesto a las ganancias que se paga en actividad y el que se paga por recibir beneficios jubilatorios responden a hechos imponibles distintos, ya que el primero grava los ingresos que son fruto del trabajo, en el otro caso, el impuesto grava los beneficios que el jubilado obtiene del sistema de seguridad social, y subrayando que –en un sistema de reparto asistido- dichos beneficios no se conforman sólo con los aportes realizados.

DECONOMI

En cuanto a la afectación del principio de integralidad del haber previsional, manifiesta que dicha afirmación evidencia un desconocimiento del contenido y alcance de la garantía del art. 14 bis de la C.N., y en este sentido sostiene que “...la *‘integralidad’* de los beneficios de la seguridad social que la Constitución garantiza en modo alguno implica que dichos beneficios no puedan ser gravados...”, por el contrario, dice que la integralidad abarca muchos otros beneficios diferentes a la jubilación, amparando a los habitantes de la Nación de contingencias diversas. –cfr. Considerando 12-. Por ello, el carácter integral de la seguridad social es demostrativo de que protege vicisitudes de la vida distintas de la vejez.

g) Destaca la posibilidad constitucional de gravar las jubilaciones, en doctrinas desarrolladas por dicha Corte, y que el propio art. 14 bis de la CN no impide que en ciertas circunstancias los haberes previsionales sean reducidos, cuando fueran establecidas por ley, cuando respondan al interés público y cuando no fueran confiscatorias ni padecieran de una arbitraria desproporcionalidad. Tampoco la integralidad de la seguridad social impide que los beneficios jubilatorios sean reducidos como consecuencia de impuestos.

h) En cuanto a la justicia distributiva señala que la gravabilidad de las jubilaciones no responde a un política socialmente regresiva y que una política social progresiva no impide que se graven las jubilaciones más elevadas. En su exposición indica cómo se financia el sistema previsional, y que la Corte ha dicho que “debe protegerse el esfuerzo contributivo realizado por el conjunto de los afiliados para financiar ese sistema, sobre la base de principios de solidaridad intra-generacional, concluyendo en este punto que el cobro del impuesto a las ganancias a las jubilaciones más elevadas se encuentra justificado por motivos de justicia distributiva e interés general.

i) Llegado este punto, examina lo anterior respecto de la situación de la actora, y manifiesta que cuando inició su demanda en el año 2015, tenía 79 años de edad, que la misma acompañó tres comprobantes de pago previsional que demuestran una reducción de los mismos del orden del 29 al 31% en concepto de impuesto a las ganancias, y que en mayo de 2015 percibió un total de \$ 81.503,42. Ahora bien, destaca que de manera invariable la Corte ha dicho que “para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una

DECONOMI

absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital, que debe ser acreditada de manera concluyente por quien la alega”, y que ello en el caso no sólo no ha sido acreditado, sino que además la causa ha sido declarada de puro derecho -cfr. Considerando 15.

j) Agrega que la reforma constitucional no altera en modo alguno las consideraciones precedentes, y tampoco los tratados internacionales de jerarquía constitucional contienen norma alguna que impida gravar impositivamente a las jubilaciones. Incluso la Corte Interamericana de Derechos Humanos reconoce a los Estados la posibilidad de reducir los montos de las pensiones por razones de utilidad pública o interés social, que son las mismas que justifican los impuestos.

k) Por otro lado, el derecho a la seguridad social no permite fundar una prohibición de gravar las jubilaciones y pensiones. Y en cuanto a la manda prevista en el art. 75 inciso 23) de la CN referida al dictado de medidas que garanticen la igualdad real de oportunidades y de trato no exime de la obligación de pagar los tributos que el Congreso establezca para afrontar los gastos del Estado. Por ello, respecto de la actora -aún cuando deba incluirla en la categoría de “persona anciana”-, ello no implica que tenga derecho a no tributar; conclusión que lleva a revocar la declaración de inconstitucionalidad realizada por el *a quo*.

l) Destaca que el Estado argentino ha adoptado diversas medidas orientadas a maximizar el pleno goce y ejercicio de los derechos constitucionales de los jubilados, y en este sentido pone de manifiesto la existencia de deducciones impositivas especiales para los jubilados, tarifas diferenciadas en el transporte, en los servicios de gas natural, electricidad, agua y otras, lo que conforma un sistema multidimensional, donde solo los jubilados y pensionados con haberes elevados, contribuyen al mantenimiento del Estado y del propio sistema jubilatorio.

m) Así pues, reitera que “la configuración del gravamen decidida por el legislador involucra una cuestión ajena a la órbita del Poder Judicial, a quien no compete considerar la bondad de un sistema fiscal para buscar los tributos que requiere el erario público y decidir si uno es más conveniente que otro, sino

DECONOMI

que sólo le corresponde declarar si repugna o no los principios y garantías contenidos en la Constitución nacional (arg. Fallos: 223:233; 318:676; 332:1571, entre otros)...”. Tampoco, corresponde pronunciarse “sobre su injusticia o inconveniencia, el exceso de su monto o de las formas de percepción, mientras de ellos no resulte una violación a las disposiciones constitucionales (Fallos: 181:264; 188:464; ente otros)...”, y recalca que no corresponde al Poder Judicial establecer categorías tributarias, ni distinciones no previstas en las leyes sometidas a su consideración”. –cfr. Considerando 20-.

n) Por todo lo expuesto, señala que nada obsta a que en un caso concreto y mediando pruebas adecuadas se demuestre la inconstitucionalidad de la aplicación del tributo, pero que en autos corresponde hacer lugar a la queja, declarar procedente el recurso extraordinario interpuesto, y revocar la sentencia apelada y rechazar la demanda.

V.- Consideraciones y algunas reflexiones:

En el título del presente comentario, se deslizó la idea a través de unos simples planteos, referidos a si puede o no considerarse a los ingresos obtenidos en los haberes de naturaleza previsional, como renta gravada. Luego, y en caso afirmativo, quién es el órgano constitucional encargado de dictar las normas, de fijar la política tributaria y rentística del país y cuáles son los límites que dicha imposición debe respetar; para que eventualmente, ante su violación, intervenga el órgano encargado de revisar y en definitiva, implantar justicia, en ese sistema de pesos y contrapesos de un Estado de Derecho.

En un sistema republicano como el adoptado por nuestro país, ello se encuentra suficientemente claro y fijado en nuestro texto Constitucional; al menos resultan claras las atribuciones de cada uno de los poderes.

El impuesto a la renta en nuestro país, encuentra sus orígenes normativos como un impuesto de emergencia a los réditos mediante un decreto dictado en acuerdo general de ministros el 19/01/1932 (B.O. 22/01/1932), luego dándole rango legal la Ley N° 11.586, posteriormente

DECONOMI

sustituida por la Ley N° 11.682 denominándose Ley de “Impuesto sobre los Réditos”; pero el punto está en indicar que, en lo referente a “los sueldos, salarios, pensiones y jubilaciones” siempre estuvieron alcanzados por el tributo; si desde su inicio, o incluso en la etapa anterior a su génesis legal, tal como lo recuerda Adolfo Atchabahian al decir que “...debemos remontarnos a la época en que el gobierno nacional pensó en instituir un régimen orgánico de imposición sobre la renta. Esto requiere retrotraernos al tiempo de la presidencia de Hipólito Yrigoyen, quien propusiera –por mensaje y proyecto de ley enviado a la Cámara de Diputados, fechado el 31 de agosto de 1918- la aprobación de una ley sobre el impuesto a la renta: ella consideraba gravable, por su art. 10, ‘el conjunto de los ingresos en valores de toda especie que obtenga cada contribuyente con su capital o trabajo, o por ambos factores combinados’. Ningún precepto del proyecto contemplaba un tratamiento tributario especial para las jubilaciones, y por su art. 17, al disponer sobre las rentas exceptuadas totalmente del impuesto`, no incluía a las jubilaciones...”; y quien concluye, luego de un largo análisis normativo y jurisprudencial, que “...dentro del ordenamiento jurídico tributario vigente en el país, las jubilaciones son materia gravada por las normas de la ley de impuesto a las ganancias, habida cuenta que, hasta el presente, no han sido expuestos casos en los cuales el peso del tributo se haya traducido en carga alguna de índole confiscatoria.”¹⁰⁷.

En este orden de ideas, no quedan dudas de la facultad legal del Congreso Nacional de establecer la materia gravada en lo que hace al impuesto a la renta, y que en el caso particular de los ingresos obtenidos en concepto de jubilaciones y pensiones ha sido concebido por el legislador nacional de forma histórica desde su propio origen.

Ahora bien, en el caso bajo comentario, resulta afirmado tanto por la mayoría como por el voto en minoría del Tribunal, que corresponde al Congreso de la Nación imponer las contribuciones, sin embargo la mayoría entendió que al grupo de contribuyentes antes indicado lo hizo de forma insuficiente, al no ponderar la “vulnerabilidad vital del colectivo concernido”, y

¹⁰⁷ ATCHABAHIAN, ADOLFO “Nuevo pronunciamiento sobre las jubilaciones respecto al tratamiento tributario en el Impuesto a las Ganancias”, publicado en www.cronista.com/fiscal, de fecha 24 de julio de 2017.

DECONOMI

con ello –en el caso concreto- lo convierte en inconstitucional, es decir no ponderó si el pago del tributo conculcaba el derecho de propiedad por resultar confiscatorio.

Sobre este punto, comienzo a plantearme qué hacemos con lo reiterado pacíficamente en el tiempo por el Tribunal cimero cuando ha expresado que “...las jubilaciones son susceptibles de ser encuadradas sin dificultad dentro de los cánones de la ley 20.628 reseñados, a lo que cabe agregar que la configuración del gravamen decidida por el legislador involucra una cuestión ajena a la órbita del Poder Judicial, a quien no compete considerar la bondad de un sistema fiscal para buscar los tributos que requiere el erario público y decidir si uno es más conveniente que otro, sino que sólo le corresponde declarar si repugna o no a los principios y garantías contenidos en la Constitución Nacional, (arg. Fallos: 223:233; 318:676, entre otros)...”. En ese orden de ideas, tal como lo recordó el Tribunal en los precedentes de Fallos: 328:2567 y 332:1571, para impugnar un tributo por los motivos esgrimidos en la demanda ha de demostrarse que, en el supuesto en concreto llevado ante la justicia -por las peculiaridades que éste pueda mostrar-, hay una violación al derecho de propiedad debido a que el gravamen adquiere ribetes que lo tornan confiscatorio.

También resulta llamativo que el máximo Tribunal mediante el fallo en trato tomó una decisión que -mas allá de su aplicabilidad al caso concreto- avanza sobre la materia de gravabilidad de ciertos hechos imponibles a la renta, tanto en su faz objetiva como en su aspecto subjetivo, e incluso en lo relativo a la cuantificación del hecho imponible. Expone argumentos de qué le corresponde al poder político y qué le corresponde al Poder Judicial; sin embargo, el voto de la mayoría pareciera querer demostrar cómo debió el legislador establecer la imposición –tanto en su faz objetiva, subjetiva e incluso en su faz cuantitativa- sobre los ingresos de este sector de la población, ello bajo el argumento de la falta de sensibilidad de la actual ley.

A esta altura, y si seguimos esta línea de criterio, ya deberá preguntarse ¿qué se entiende por “vulnerabilidad vital del colectivo concernido”?, ¿entrarán dentro de esta categoría de contribuyentes, ciertas clasificaciones de sujetos –como destinatarios legales de la imposición-, tales

DECONOMI

como “menores de edad”, “mujeres”, “ancianos (¿tercera edad y cuarta edad?)”, “discapacitados”, “enfermos crónicos”...?, y eventualmente dentro de cada clasificación también habrá personas más o menos vulnerables.

En este sentido, si bien en muchos pasajes de sus argumentos, la mayoría deja en claro la división de poderes, y manifiesta que corresponde al Poder Legislativo, imponer las contribuciones que sostengan al Estado; sin embargo, entiende que la legislación imperante en materia de impuesto a la renta y las jubilaciones no se corresponde con el ordenamiento jurídico y considera que ese grupo de sujetos alcanzados por la imposición a la renta, se vislumbra como un compartimento estanco.

Por otra parte, si bien es reiterada la jurisprudencia de la Corte en la que se examina la constitucionalidad o no de una norma federal frente a la conculcación de derechos y garantías constitucionales, en este caso dice que debe apartarse porque sostiene que “el estándar de revisión judicial históricamente adoptado por esta Corte, según el cual los términos cuantitativos de la pretensión fiscal sólo deben ser invalidados en caso de confiscación, no permite dar una adecuada respuesta a la protección constitucional” del grupo de contribuyentes que incluye a jubilados, pensionados, retirados o subsidiados, por ser un sector vulnerable.

En este caso, la Corte pareciera indicar que ya no resulta suficiente observar la capacidad económica y contributiva de un sujeto de la sociedad para contribuir a la cobertura de las necesidades públicas, sino que la misma debe ser vista y considerada a la luz de la situación socioeconómica del sector al que va dirigido el tributo, y que el actual derecho positivo no contempla *suficientemente* la situación de los jubilados. No obstante, la Corte, deja a salvo que la consideración de vulnerabilidad –que observa aplicable al caso- “...no supone “desterrar el criterio de la ‘no confiscatoriedad’ del tributo como pauta para evaluar la adecuación cuantitativa de un gravamen a la Constitución Nacional...”.

Otro argumento que sinceramente resulta difícil aceptar es que en un nivel tan alto de capacidad e idoneidad de magistratura, se pueda cometer el error técnico y jurídico de considerar –incluso al no emitir

DECONOMI

opinión- en el caso la existencia de una doble imposición¹⁰⁸, cuando más allá de que como bien deja en claro el Dictamen de la Procuradora, existe jurisprudencia pacífica y antigua de la Corte en el sentido de que la doble imposición en sí misma no es inconstitucional¹⁰⁹, salvo –claro está- que se configure un caso de confiscatoriedad, y con ello sí se convierte en inconstitucional, pero también resultó expuesto que en el caso ni siquiera se intentó probar, ya que sólo fue alegada como una verdad absoluta o dogmática. Este tema viene de los tribunales inferiores, no tratado en el voto de la mayoría, y sí en el de la minoría.

En efecto, el punto ha sido considerado con mucha claridad en el precitado Dictamen, cuando profundiza en su análisis señalando que “los aportes y descuentos que periódicamente se efectúan con destino al fondo de jubilaciones debieron ser deducidos de la base imponible y por ende no quedaron sujetos al impuesto, y finalmente que no existe norma alguna en nuestro ordenamiento que una renta gravada en un ejercicio no deba ser sometida nuevamente a imposición en los ejercicios subsiguientes”. También, técnica y jurídicamente examinados de forma correcta en el voto de la minoría.

Otro aspecto, que resulta llamativo, es la omisión –en el voto de la mayoría- de lo dicho por la propia Corte no mucho tiempo atrás –e incluso integrada en esa oportunidad, también por la Dra. Elena Highton de Nolasco y Juan Carlos Maqueda, entre otros-, en la causa “Dejeanne”, en el que se pronunció la Procuraduría General de la Nación en dictamen de la Dra. Laura Monti, fecha 17/10/2011, en el que se declaró constitucional la gravabilidad en el impuesto a las ganancias de los ingresos por jubilaciones, y en el que la Corte el 10 de diciembre de 2013 se expidió haciendo suyos y de

¹⁰⁸ Para que exista doble imposición, es necesario que el mismo sujeto, por la misma materia imponible y en el mismo período fiscal, sea alcanzado por dos tributos. La doctrina ha dicho que “La doble imposición jurídica –imposición de la misma renta, por el mismo período en dos jurisdicciones distintas- ocurre en las siguientes situaciones: a) Cuando dos Estados gravan a la misma persona, por la misma renta...”, distinguiendo también la “doble imposición económica” que se da “cuando el mismo beneficio se grava en dos Estados a nombre de dos o más personas”. cfr. FERNANDEZ, Luis Omar “Imposición sobre la renta personal y societaria”, Editorial La Ley, Bs. As., 2002, pág. 121.

¹⁰⁹ Cfr. Fallos 185:209; 188:464; 210:276; 210:500; 217:189; 220:119; 243:280; 249:657; 262:367; y otros

DECONOMI

conformidad a los fundamentos de ese dictamen de la señora Procuradora Fiscal¹¹⁰.

En definitiva, se pueden seguir examinando distintos aspectos del fallo bajo comentario, pero no debe soslayarse que estamos en presencia de una sentencia del más Alto Tribunal, que -a mi entender- se expresó con una visión pragmática que excede lo técnico fijando en el caso concreto una solución pretendidamente justa.

Por ello, más allá del impacto económico o no que pueda producir la misma, entiendo que al fijarse el criterio de “vulnerabilidad”, ello implicará ir caso por caso, hay una subjetividad clara, y se deberá evaluar minuciosamente en cada situación planteada, si se da dicho extremo.

Finalmente, y atento las sugerencias que hace el fallo al Congreso, esto en cierta forma obliga al entorno político a reflexionar acerca del actual sistema impositivo y revisar si en este nuevo paradigma puedan gravarse adecuada y razonadamente los ingresos que demuestren una alta capacidad contributiva frente al impuesto a la renta¹¹¹. En particular, considero que en los últimos años las distintas reformas en el impuesto en cuestión han ido en el camino de disminuir el monto a pagar en el sector de ingresos por jubilaciones, pero indudablemente hay muchos factores económicos –como,

¹¹⁰ En dicha oportunidad se rechazó la acción de amparo interpuesta con el objeto que se declare la inconstitucionalidad del artículo 79 inciso c) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. en 1997 y sus modificaciones, en cuanto a que el mencionado tributo alcanza a los haberes previsionales, habida cuenta que los reclamantes no lograron demostrar que el actuar estatal adolezca de arbitrariedad e ilegalidad manifiesta, ni cuál es el perjuicio concreto que les produce en su esfera de derechos, dado que los montos cobrados a los actores son susceptibles de ser sin dificultad dentro de los cánones de la mencionada normativa y la configuración del gravamen decidida por el legislador involucra una cuestión ajena a la órbita del Poder Judicial, a quien no compete considerar la bondad de un sistema fiscal para buscar los tributos que requiere el erario público.

¹¹¹ Tras el fallo, han surgido varias opiniones de juristas y de periodistas, pero me detengo en destacar la opinión vertida en www.lanacion.com.ar; por Silvia Stang, con fecha 28 de marzo de 2019, titulado “Ganancias y jubilados: un fallo con ruido, que deja el conflicto sin resolver”, al decir que “¿Corresponde o no corresponde, finalmente, que los jubilados paguen el impuesto a las ganancias? Del fallo de la Corte Suprema en la causa `García...` no surge como respuesta que no corresponda. El escrito judicial nunca dice que los pasivos deben ser liberados de esa carga...”. Y donde –dicha periodista- hace varios planteos referidos al criterio de “vulnerabilidad” en el que se apoya el voto de la mayoría, y a cuyas consideraciones me remito en honor a sus interesantes reflexiones.

También, en nota publicada en www.infobae.com de fecha 26/03/2019 en el que se destaca que no todos los especialistas coinciden en que el impuesto en el caso de las jubilaciones sea inconstitucional, así pues se pone de relieve la opinión de Litvin, César al expresar que: “No creo que el impuesto sea confiscatorio porque a los jubilados se les empieza a retener cuando supera los \$62.000 mientras que a un asalariado se le retiene cuando supera los \$ 38.000. Los jubilados ya tienen una protección adicional. No es justo que una jubilación especial de \$ 80.000 no pague y un asalariado sí”.

DECONOMI

entre otros, el flagelo que produce la inflación- que conspiran contra la disponibilidad dineraria, y que principalmente, se ven erosionadas las rentas derivadas de la cuarta categoría del impuesto.

No obstante ello, en el contexto actual, estimo que los poderes políticos tienen el deber de generar una cultura tributaria, comenzando por tratar de modificar la conciencia social de que el pago de los impuestos no debe ser considerado una “carga” o un “peso”¹¹², porque más allá de la semántica, y de pensar en un juego de palabras, indudablemente la resistencia al pago variará si se demuestra adecuadamente en qué se utilizan los recursos tributarios, ello implicará establecer un orden de prioridades, cuáles son las necesidades públicas que la sociedad estima prioritarias, y que además de la coyuntura, se piense, en miras de una construcción colectiva, solidaria y de futuro que mejore y consolide la calidad de vida de toda la población. Para ello, deberá tenerse en cuenta que la población no es homogénea, y tampoco tiene el mismo grado de conocimiento que permita aceptar o rechazar la importancia de contribuir tributariamente para lograr la satisfacción de las necesidades públicas.

El problema deberá abordarse nuevamente, someterse a una amplia discusión que logre su aceptación o no, determinando eventualmente de qué forma, y con qué alcance se acepte la gravabilidad de ciertos ingresos, pero ello implicará necesariamente la aceptación social y política -por parte de sus representantes-, caso contrario se generará nuevamente una rueda interminable que lo único que volverá a generar serán costos y más costos al Estado, y no solo a un gobierno de turno.

¹¹² En este aspecto coincido plenamente con la opinión de Rapisarda, Mario, al decir, antes del dictado del fallo bajo comentario, que: “...mientras tanto hay que reconocer que pagar el impuesto a las ganancias debería dejar de percibirse como una carga, para empezar a pensar que es un deber de cierta parte de la población que tiene capacidad contributiva para poder vivir ordenadamente en un estado de derecho, pero es fundamental para ello que los umbrales de tributación sean percibidos como razonables por parte de la ciudadanía y debe existir la prueba palpable que el dinero que ingresa a las arcas públicas es bien administrado y retorna a la sociedad en mejores servicios. Sobre este punto hay mucho que trabajar.” – publicado en www.cronista.com/fiscal/ “Los jubilados y el impuesto a las ganancias”, de fecha 26/06/2017.

DECONOMI

Jurisprudencia Condensada: “Fallos destacados en materia tributaria”

por Gladys Vidal y Gabriel Esteban Ludueña

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN 2017 - 2018 - 2019

I. Tributos locales

1. CSJ 4/2011 "Telecom Argentina S.A. c/ Corrientes, Provincia de s/ acción declarativa" (26/12/17). Impuesto sobre los ingresos brutos.
2. CSJ 704/2017/RH1 "Western Union Financial Services Argentina S.R.L. c/Municipalidad de Merlo s/ demanda contencioso administrativa" (28/06/18) (Reitera doctrina CSJ 715/2005 "Municipalidad de Concordia c/ Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones SA s/ Ejecución Fiscal sentencia del 26/03/2009). Tasa de seguridad de higiene
3. CSJ 599/2016/RH1, "Municipalidad de la Ciudad de La Banda c/Gobierno de la Provincia de Santiago del Estero s/ conflicto entre poderes públicos" (23/08/18). Régimen municipal.

II. Tributos nacionales

Impuesto a las ganancias

- a. CAF 13192/2008/CS1-CA1, "Loma Negra CIASA c/ EN - AFIP DGI - Resol. 2/08 (OIGC) s/ Dirección General Impositiva" (14/11/17). Publicado en Fallos: 340:1644. Reorganización societaria.
- b. FMZ 61000985/2010/CS1 "Orbis Mertig San Luis SA c/ EN - AFIP - DGI p/ ordinario" (29/5/18). Publicado en Fallos: 341:581. Ajuste por inflación.
- c. FLP 42033223/2003/1/RH1, "Gaetano de Maio S.A.c/PEN (Ministerio de Economía) y otro s/acción mere declarativa de inconstitucionalidad" (10/07/18). Publicado en Fallos: 341:770. Ajuste por inflación.
- d. FPA 7789/2015/CS 1-CA1 "Garcia Maria Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad. (26/03/2019). Jubilaciones e impuesto a las ganancias.

Impuesto al valor agregado

- a. CSJ 1312/2012 (48-C)/CS1 "Consorcio de Empresas Mendocinas Potrerillos S.A. (TF 24.929-1) c/DGI" (31/10/17) Publicado en Fallos: 340:1513. Inmunidad de los instrumentos de gobierno. Interpretación de la ley. Principio de la realidad económica
- b. CAF 23133/2016/CAI-CS1 "Baxxor S.A c/ Direccion General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo" del 26-2-19; CAF 11335/2012 "Garman Representaciones SA" (TF 22.794-I). Transporte Internacional de pasajeros y cargas. Exención del IVA. Servicios conexos. Alcance de la exención.

DECONOMI

Impuesto a los débitos y créditos bancarios

a.-CAF 4455/2014/CAI-CSI “Piantoni Hnos. SACIFI y A c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo” (12/12/17). Procedencia del tributo. Principio de legalidad.

b.- CAF 023487/2012/CS001 “Telefónica Móviles Argentina S.A. c/ EN AFIP DGI resol 1/12 (LGCN) Periodo Fiscal 2008 s/ Dirección General Impositiva” del 27-11-18. Utilización del pago a cuenta del Impuesto.

III. Acción declarativa

- a. CSJ 237/2014 (50-F)/CSI "Festival de Doma y Folklore c/ Estado Nacional s/ acción meramente declarativa de derecho" (20/02/18) Publicado en Fallos: 341:101. Acto en ciernes.

IV. Competencia Originaria

CSJ 499/2018. “Granja Tres Arroyos Sociedad Anónima Comercial Agropecuaria Financiera e Inmobiliaria c/ Santa Fe Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad (26.02.2019). Competencia originaria. (Cita Orbis Mertig San Luis S.A.I.C. c/ Buenos Aires, Provincia de s/Acción Declarativa De Inconstitucionalidad -Fallos 329:38909-).

DECONOMI

**Conociendo a los profesores:
Entrevista al Prof. Dr. Horacio G. Corti
por Eduardo Laguzzi**

-¿Cuándo te diste cuenta que querías dedicarte al derecho financiero y tributario?

Es una historia familiar. Uno de mis abuelos fue Director de la DGI durante la primera presidencia de Perón. Y luego se dedicó toda su vida como contador público a los impuestos (recuerdo sus últimos días, ya enfermo, haciendo declaraciones juradas en su cama...). Mi padre, luego, fue un apasionado del derecho y en particular del derecho tributario. Fue titular de *Finanzas Públicas y Derecho Tributario* al recuperarse la democracia. También alguien de una gran imaginación jurídica como lo muestra su libro *Multinacionales y Derecho* (publicado en 1976) y una infinita cantidad de ensayos (algunos recientemente los recopilamos y publicamos gracias a los amigos en Ad-Hoc). Así que tanto ingresar a la carrera como mi especialización, más que elecciones, fueron una especie de destino.

Por supuesto, luego vienen los desvíos. Me gustaría señalarte dos.

Primero, haber cursado (en el viejo plan de 28 materias) *Filosofía del Derecho* con Ricardo Entelman, uno de mis grandes maestros. Un profesor excepcional y de una inteligencia admirable. Gracias a él y quienes colaboraban con él en ese entonces (recuerdo a David Kronzonas, Graciela Christe, entre otros), ingresé, aún siendo alumno, a un Seminario de *Teoría Crítica del Derecho*, donde conocí a otro gran maestro (Enrique Marí), a otros profesores (Carlos Cárcova, Alicia Ruiz, Enrique Kozicki, entre otros) y a amigos entrañables desde entonces (Claudio Martinyuk, Germán Súcar, ambos con una obra jurídica y filosófica que no dejo de admirar día a día). En aquellas clases de grado, en las reuniones del Seminario, en las reuniones de cátedra de Ricardo Entelman, pude estudiar a Kelsen, por supuesto, pero en conjunción con una variedad de autores, no sólo de filosofía, sino también de literatura (desde Borges a Freud, Camus o Norman Brown). Podría decir que nada era ajeno para reflexionar sobre el derecho. Ámbito de apertura mental,

DECONOMI

de generosidad, de lectura intensas, de debates que aún conservo en la memoria y que, de alguna forma, está en la base de todo lo que pude escribir sobre el derecho desde entonces.

En segundo lugar, años más tarde, y ya recibido de abogado, tuve la fortuna de conocer a otro maestro, Héctor Masnatta, que fue ministro de la Corte hasta 1976 (año en que fue cesanteado por la dictadura, al igual que mi padre, secretario de la Corte) y convencional constituyente en 1994. Gracias a él me inicié, por así decir, en el derecho constitucional. Desde entonces comencé a trabajar en una perspectiva constitucional sobre el derecho financiero. Masnatta, generosamente, hizo el prólogo a mi primer libro, *Derecho Financiero*, editado allá por 1997.

-Y en particular sobre el gasto público y el presupuesto.

Efectivamente. Sin descuidar lo específicamente tributario, mi interés radicó en pensar el gasto público y el presupuesto, aspectos del derecho financiero de alguna forma dejados de lado por la doctrina. Y la reforma constitucional de 1994, al incorporar pautas sustanciales sobre el presupuesto (en el art. 75 inc. 8) abría un nuevo mundo para pensar. Y a partir de allí el asunto me apasiona de forma digamos obsesiva (un segundo libro, *Derecho Constitucional Presupuestario* es un testimonio de ello).

Un problema en particular concitó mi atención: el conflicto entre los derechos y las restricciones financieras. Esto llega hasta el día de hoy, en que estoy trabajando en un proyecto de investigación al que denomino Teoría General de la Constitución Financiera (espero que pronto esté en la calle un libro, *Financiar la Constitución*, con mis últimos ensayos sobre el asunto, a publicarse por Eudeba).

Y ya debo estar viejo, porque estoy por sacar un libro electrónico con una selección de ensayos escritos durante 25 años, desde 1994 al 2019. Al verlos en conjunto me veo como un eterno estudiante...

DECONOMI

-O sea que tu camino vincula la filosofía del derecho, el derecho constitucional y el derecho financiero y tributario.

Exacto. Si bien sigo escribiendo algunos trabajos particulares sobre filosofía del derecho (así recientemente un trabajo en *Isonomía* sobre los esquemas conceptuales a partir de los textos de Alchourrón y Bulygin), me dedico a hacer doctrina financiera desde una perspectiva constitucional y sobre la base de mis reflexiones más generales sobre la filosofía del derecho.

-¿Qué es lo que menos te gusta del derecho financiero y tributario?

Creo que el escaso lugar que en los últimos años se le ha otorgado a una visión unificada del derecho financiero, así como a las instituciones financieras no tributarias. O dicho de otro modo, al excesivo énfasis que se le otorga al derecho tributario. Es indudable que el tributo es una institución central del derecho financiero, pero no la única (mirá lo que sucede con la deuda pública, escasamente estudiada en un país que vivió el default más grande la historia financiera). De hecho, siguiendo en esto a uno de los grandes intelectuales de nuestra disciplina (Álvaro Rodríguez Bereijo), creo que la ley de presupuesto es el eje vertebral de las Finanzas Públicas por ser la institución que conecta los recursos y los gastos públicos, dicho muy rápidamente.

-¿Y quiénes fueron tus maestros en el derecho financiero y tributario?

Muchos, claro. En primer lugar mi padre, quien tenía una enorme claridad política para pensar el derecho. Y, luego, sin duda, José Casás, quien ha sido el maestro de toda una generación de profesores aquí en nuestra Facultad. Sus clases, sus textos (todos fundamentales), su generosidad, siempre estarán conmigo.

DECONOMI

-¿Cómo ves la producción intelectual de tu materia?

Me parece que es un momento de enorme efervescencia teórica. Por varias razones, una de ellas es el impacto del derecho internacional de los derechos humanos. Muchos trabajos de los últimos años lo demuestran (de Cristian Billardi, que hizo su tesis en Italia, por ejemplo, y otros colegas tanto en Europa como en Latinoamérica, como Sergio Chaparro en Colombia o Claudia Marchese en Italia). También hay una eclosión de trabajos sobre el presupuesto y el gasto público (como la tesis del hace un tiempo fallecido Troya Jaramillo de Ecuador, un gran amigo que ya no está, o la del joven Martínez Regino en México). Y sobre la propia historia de nuestra disciplina, como el trabajo enorme que ha realizado Renaud Bourget.

En nuestro medio puedo destacar los trabajos de Fabiana Schafrik sobre el control del gasto público o Juan Manuel Álvarez Echague sobre el derecho penal tributario.

Y de mi generación los trabajos sobre el principio de no confiscatoriedad de Gustavo Naveira

Sí pienso que hoy en día el trabajo intelectual debe ser necesariamente colectivo. De ahí que en todos estos años me haya embarcado en obras colectivas, pero siempre basadas en líneas teóricas claras (así, por ejemplo, un volumen doble que hicimos en la facultad gracias al trabajo editorial de Mary Beloff y la Revista Jurídica de Buenos Aires, sobre el derecho constitucional presupuestario desde una perspectiva comparada; u otro volumen sobre restricciones financieras, con colegas de varias universidades extranjeras, que publicamos en la revista institucional de la Defensoría de la Ciudad, ya que la cuestión está muy presente en los litigios locales).

En ese sentido la facultad es un ámbito que forma increíbles investigadores y profesores, que son los que están haciendo y harán mucho mejor doctrina que nosotros. Para mencionar algunos de los colegas de mi cátedra, Marcelo Nuñez, Juan Albornoz, Diego Freedman, Ramiro Dos Santos, Héctor Mazzei, Patricio Urresti, Francisco Ferrer, Ernesto Zamacola,... seguro me olvido de muchos...

-¿Y cuál ha sido, además de tu labor docente, tu actividad profesional?

La verdad es que trabajo desde que era estudiante. Empecé como meritorio en el Tribunal Fiscal de la Nación y allí estuve muchos años, trabajando con dos grandes vocales, Egidio Abálsamo primero y Carlos Porta más tarde. Luego hice un posgrado de dos años sobre administración pública en el Instituto Nacional de Administración Pública. Y luego de unos años comencé a trabajar en el Poder Judicial de la Ciudad (en el Tribunal Superior, en la Cámara Contenciosa, en el Consejo de la Magistratura y ahora en la Defensoría General). Digamos que gracias al trabajo amplié mis horizontes, yendo mucho más allá del derecho financiero.

Claro, en nuestro medio pocos son los profesores de tiempo completo como en otros lugares. Ello tiene sus desventajas (no poder dedicarse de forma exclusiva a la investigación y a la enseñanza), pero también tiene su aspecto positivo, que es el estar involucrado directamente en la vida práctica profesional del derecho. Y eso incide en nuestra manera de pensar, escribir y enseñar.

-Te cambio de temática, ¿qué libros te han impactado?

¿Más allá del derecho, no?

-Sí, para conocer otras cosas.

Muchísimos, realmente. Soy un apasionado de la literatura. De hecho he publicado un librito, un híbrido entre la narración y el ensayo (*La vocación filosófica*).

A ver, para ordenar un poco. Soy fanático de la literatura argentina. Desde Echeverría (*El matadero*) hasta, actualmente, Marcelo Cohen. Entre medio, una multitud: Borges, Bioy, Cortázar, Piglia, Aira, Fogwill, Arlt, Puig,

DECONOMI

Marechal, Sánchez, Libertella... y la lista sigue. Y nuestros grandes poetas, claro: Lugones, Pizarnik, Juan L. Ortiz, los dos Lamborghini, Gelman, Madariaga... seguro me olvido de varios. Y los grandes críticos: Viñas, Nicolás Rosa, Pezzoni, Panesi, Jitrik, Sarlo...

Luego la literatura latinoamericana. La enumeración sería extensísima. García Ponce, Elizondo, Fuentes, Paz (México es inagotable, y ahí no puedo olvidarme de una de las grandes novelas mexicanas: *Bajo el Volcán* de Lowry), pero también Vallejo, claro, y Felizberto Hernández, Oneti (los grandes uruguayos), Lezama, Sarduy (los grandes cubanos), y Bolaño, por supuesto...

No quiero aburrirte... pero seguro tengo que nombrarte ese momento de milagro poético, que va de Baudelaire al surrealismo (que incluye a Rimbaud, Verlaine, Lafforgue, Apollinaire, Artaud, Breton...), para parrafear el libro de Raymond.

-¿Qué música escuchás?

Otro universo. No podría vivir sin el arte. No sólo la literatura y la música, también la pintura, el cine...

En cuanto a la música mis gustos son bastantes obvios: el barroco (Bach), el siglo XIX (Mahler allá arriba), el siglo XX (Stravinski, Schostakovich, Part...).

Y nuestra música, desde Gardel a Spinetta, pasando por Piazzola, Juarez, Goyeneche, Sumo... Los grandes músicos y poetas del tango, del rock...

Y luego el jazz... Miles, claro y tantos otros...

-¿Y el cine?

Me llevás a hacerte listas...

DECONOMI

-Te gustan las enumeraciones...

Ciertamente sí. El cine, me decías... Para no aburrirte dos o tres referencias. Coppola, claro y esa obra inagotable que es *Apocalipsis Now*, basado en otro libro impresionante (*El corazón de las tinieblas* de Conrad). Últimamente estuve viendo varios melodramas seguidos de Douglas Sirk, excepcionales. Y soy fanático del cine de terror. El clásico anglosajón, el de los setenta, el italiano (Argento..), el brasileño, el mexicano (Taboada...), *Nosferatu* (el original y del Herzog), *El exorcista* de Friedkin, *El bebé de Rosmary* de Polanski, tantos Drácula... Y Carpenter! O Cronenberg! El terror es propiamente metafísico.

-Y hablando de metafísica, ¿estudiaste filosofía?

Sí, claro, aunque no formalmente en la facultad (mi casa es nuestra facultad de derecho). Mientras estudiaba acá hice muchos seminarios con varios maestros. Por un lado con Raúl Cerdeiras, con quien tuve la suerte de hacer lecturas minuciosas (o maniáticas) de Kant, Nietzsche, Heidegger y Badiou, al que el propio Raúl introdujo en la Argentina allá por los ochenta. Y luego tuve también la suerte de poder asistir al seminario de los jueves de Tomás Abraham, quien abría generosamente ese ámbito para estudiantes como yo y donde vivíamos, de alguna forma, bajo el hechizo de Foucault, que aún perdura, claro. Tomás en ese entonces dirigía el *Colegio Argentino de Filosofía*, donde durante varios años pude estudiar con Edgardo Chibán, Gustavo Mallea, Samuel Cabanchik, un seleccionado realmente!

-¿Qué te gustaría hacer si en algún momento te retirás y dejás el derecho?

No sé si alguna vez dejaré el derecho, pero, en fin... Seguramente seguiré escribiendo, pintando, haciendo música. Como te dije, sin el arte no podría vivir.

DECONOMI

-Una última pregunta, ¿qué te hubiera gustado hacer si no hubieses sido abogado?

¡Jugar en Boca, claro!

DECONOMI

Novedades

- **RENDICIÓN DE CUENTAS FUNCIONAL ANUAL**



El Departamento de Derecho Económico y Empresarial ha adoptado la práctica de presentar la RENDICIÓN DE CUENTAS FUNCIONAL ANUAL que procura dar a conocer la gestión, actividades administrativas y académicas realizadas entre mayo de 2018 y mayo 2019. Se encuentra disponible para su consulta sin perjuicio de que ha sido enviada a todos los profesores del Departamento.