

CONTROL DE LA ACTIVIDAD ESTATAL EN MATERIA TRIBUTARIA: CASOS “CAMARONERA PATAGÓNICA” Y “AFIP C/ INTERCORP”

GISELA DAMBROSI
Secretaria Letrada de la
Corte Suprema de Justicia de la Nación.

SUMARIO: I. Introducción. II. La composición del Tesoro Nacional. III. La Administración Federal de Ingresos Públicos. IV. El poder de imposición y el poder tributario del Estado. V. Principio de legalidad tributaria o reserva absoluta de ley en materia tributaria. VI. Acerca de la legitimidad de los derechos de exportación e importación establecidos por el ministerio de economía: caso “Camaronera Patagónica”. VII. Acerca de las facultades conferidas a los funcionarios de la AFIP por el artículo 92 de la Ley 11.683 en lo concerniente a las medidas cautelares: caso “Intercorp”. VIII. Conclusión.

I. INTRODUCCIÓN

La teoría tributaria es en la actualidad el resultado de la evolución de la conformación de los Estados modernos, del respeto de los derechos de los ciudadanos, de la búsqueda de la equidad, o sea, igual trato para aquellos que estén en la misma situación económica, junto a la distribución del ingreso con fines de ejercer la responsabilidad social en beneficio de la comunidad. Por consiguiente, se apoya en la ley, distingue de acuerdo con la capacidad contributiva, hace posible la progresividad y considera la disponibilidad financiera de pago, entre otras cosas.

El sistema tributario es un instrumento político que excede a la simple obtención de recursos para el financiamiento del Estado. Por medio del mismo es posible contribuir al logro de los objetivos perseguidos. Así, no debería definirse un sistema tributario sin considerar la realidad política y sus objetivos.

Particularmente, el sistema tributario argentino es el resultado de procesos complejos que llevaron a la toma de decisiones políticas para resolver problemas coyunturales de acuerdo con prioridades que, en ciertas oportunidades, no permitieron consideraciones sistémicas ni de los principios constitucionales fundamentales.

En esas situaciones es donde esa actividad estatal debe encontrar un límite impuesto como consecuencia del control ejercido por otro poder del Estado¹.

II. LA COMPOSICIÓN DEL TESORO NACIONAL

El artículo 4 de la Constitución Nacional (en adelante, CN) establece que los fondos del Tesoro Nacional serán formados por:

- el producto de derechos de importación y exportación,
- la venta o locación de tierras de propiedad nacional,
- la renta de Correos,
- las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General,
- y los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional.

Particularmente, el artículo 75 dispone que corresponde al Congreso Nacional:

“1. Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las evaluaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación.

2. Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables...”.

El presupuesto nacional se compone por ingresos públicos provenientes de diferentes orígenes, que comprende a su vez recursos líquidos devengados a favor de la Administración Nacional. Estos recursos o ingresos públicos pueden tener origen en tarifas por servicios públicos, contribuciones o utilidades que generan las empresas estatales, sanciones impuestas por el Estado de carácter pecuniario, el crédito público, emisión de títulos públicos, e impuestos, entre otros².

El diseño del sistema financiero público en tres niveles de gobierno requiere una integración y coordinación entre las actividades de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), las provincias y los municipios. A su vez, debe lograrse una coordinación con otros organismos del Estado para obtener sinergias

1 Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma De Buenos Aires, *Bases y lineamientos generales para una futura reforma tributaria*, Edicon, Buenos Aires, 2015, p. 16.

2 FALKE, IGNACIO AGUSTÍN, “La vía recursiva en el procedimiento y proceso tributario a la luz de la ley y jurisprudencia como mecanismo de control de la actividad estatal. Breve referencia al juicio de ejecución fiscal”, *ED*, 254, 852.

institucionales que potencien la eficacia de cada uno y reduzcan los costos para el contribuyente.

Los impuestos, las tasas, las contribuciones especiales y los derechos de exportación son algunos de los más importantes generadores de recursos líquidos para el Estado y al mismo tiempo establecen una relación entre la Administración y el contribuyente que puede llegar a derivar en un pleito.

III. LA ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS

La AFIP fue creada por el Decreto 1156/96, publicado en el Boletín Oficial del 16/10/96. Es el órgano recaudador de la Administración y funciona como ente autárquico en el ámbito del Ministerio de Economía de la Nación; absorbiendo competencias, facultades, derechos y obligaciones de los organismos que aglutina. El Administrador Federal a cargo de la AFIP es designado por el Poder Ejecutivo, habiendo sido propuesto por el Ministerio de Economía, conforme lo establece el artículo 4 del Decreto 618/97.

El diseño organizacional de la AFIP contempla la existencia de áreas corporativas (Subdirecciones Generales) responsables de diseñar, planificar y controlar los macro procesos de la Institución y tres Direcciones Generales –DGI, Aduana y Seguridad Social–, que son operativas, interactúan y administran todas las relaciones con los contribuyentes. La AFIP, como agencia única, gestiona los tributos internos, la Aduana y las obligaciones de Seguridad Social de un conjunto muy diverso de contribuyentes.

Con el fin de proporcionarle a las arcas públicas medios que le permitan hacer frente y llevar adelante sus funciones específicas, el organismo cuenta con amplias facultades que deben ser desplegadas con ajuste a la juridicidad y los límites que le establece la ley, pero que, sin embargo, tiene el poder suficiente para que puesto en marcha razonablemente se pueda comprobar la verificación del cumplimiento de las disposiciones vigentes por parte de los sujetos alcanzados por la norma tributaria³.

No obstante, es importante destacar que, si bien los ordenamientos normativos que regulan las actividades de la AFIP (Código Aduanero, Ley de Procedimiento Tributario, etc.) son disímiles y pueden dar lugar a enfoques muy diversos, se debe tener en claro que este ente autárquico cumplirá su función de recaudar impuestos, pero éstas estarán bajo la superintendencia general del Ministerio de Economía con permanente control de legalidad, que de más está decir, también será judicial.

Por ello, y con el fin ejemplificar el marco descripto, resulta pertinente traer a colación en esta oportunidad dos casos resueltos por la Corte Suprema de

3 Del dictamen del Procurador General del 27/04/01, CSJN, 2001, *in re*, “Povolo”, Fallos: 324:3345.

Justicia de la Nación (en adelante, CSJN): “AFIP c/ Intercorp”⁴ y “Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/ amparo”⁵, que se desarrollarán seguidamente.

IV. EL PODER DE IMPOSICIÓN Y EL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO

El poder de imposición es parte del poder de *imperium* del Estado a todos los niveles y conforme a la distribución de competencias que el respectivo ordenamiento constitucional ha establecido. En un Estado Federal, este poder de imposición se encuentra distribuido entre los miembros de la federación, reconocidos como tales, con la finalidad –teórica– de que el ejercicio del mismo se corresponda con el de las demás competencias que deben atender con los recursos que a su nivel se obtengan.

Este poder de imposición comprende las atribuciones para crear, modificar, sustituir, eliminar, eximir, asignar y administrar los recursos tributarios obtenidos por su ejercicio respetando el principio de legalidad.

Según GIULIANI FONROUGE 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 jurisdicción⁶.

V. PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA O RESERVA ABSOLUTA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA

Mucho se ha escrito sobre el principio de legalidad tributaria, a continuación, se esbozará un breve desarrollo de su contenido.

Del juego armónico de los artículos 4, 9, 17 y 75 incisos 1 y 2 de la CN resulta este principio que es una herramienta de protección del administrado ante eventuales arbitrariedades estatales⁷.

Por su parte, el artículo 9 señala que: “En todo el territorio de la Nación no habrá más aduanas que las nacionales, en las cuales regirán las tarifas que sancione el Congreso”.

Al artículo 4 que se transcribió precedentemente suma fuerzas el artículo 17 según el cual “... sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4...”. Así entonces debe advertirse que el artículo 17 en la parte destacada se vincula con el artículo 52 en cuanto prevé que: “A la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones...”, y en idénticos términos lo hace el artículo 75: “Corresponde al Congreso:

4 CSJN, 2010, “Intercorp”, Fallos: 333:935.

5 CSJN, 2014, “Camaronera Patagónica”, C. 486. XLIII.

6 GIULIANI FONROUGE, CARLOS, *Derecho Financiero*, T. I, 9ª ed., La Ley, Buenos Aires, 2004, p. 260.

7 FALKE, op. cit., p. 853 y REVILLA, PABLO, “Artículo 76 de la Constitución Nacional: Delegación legislativa vedada para los aspectos sustanciales del tributo”, *Periódico Económico Tributario*, N° 290, La Ley, Buenos Aires, 17/12/03.

1º) Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación (...); 2º) Imponer contribuciones indirectas (...) Imponer contribuciones directas...”. Mientras que el artículo 76 determina que: “Se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo...”.

Además, el artículo 99 inciso 2 dispone que: “Solamente cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por esta Constitución para la sanción de las leyes, y no se trate de normas que regulen la materia penal, tributaria (...) podrán dictar decretos por razones de necesidad y urgencia...”.

Así, en forma genérica, de la simple conjunción de las normas transcriptas se nutre el principio de legalidad que importa que *sólo el Congreso posee la facultad de crear tributos*.

Este principio impone la necesidad de definir la hipótesis de hecho que, verificada en la práctica, dé nacimiento a la obligación de pago de cualquier impuesto mediante una norma emanada del órgano representativo, en este caso, del Congreso Nacional (artículo 75 inciso 1, CN). Esta regla tiene indiscutible acogida constitucional en nuestro ordenamiento jurídico y se prohíbe expresamente al Poder Ejecutivo el dictado de normas de carácter tributario aún para el caso de los decretos de necesidad y urgencia (artículo 99 inciso 3, CN). Todo tributo debe responder a una causa constitucional. GREGORIO BADENI señala que “la causa constitucional, como elemento de la obligación fiscal, consiste en el cumplimiento de los requisitos que establece la Ley Fundamental en salvaguarda de la libertad fiscal y que condicionan la validez de la contribución impuesta por el Estado”⁸.

Uno de esos requisitos es el principio de legalidad. El mismo fija que ningún tributo puede ser establecido sin ley *—nullum tributum sine lege—*. Es una clara derivación del principio genérico de legalidad que consagra el artículo 19 de la CN. Asimismo, es un desprendimiento de la doctrina de división de poderes, a fin de evitar la concentración del poder en uno de ellos, haciendo a la esencia del régimen republicano.

LUQUI indica que: “El principio de legalidad en materia tributaria, como en materia penal, tiene un abolengo de largos siglos, el viejo aforismo ‘nullum tributum sine lege’ se mantiene inalterado, y cuando sobrevino el Estado de Derecho se convirtió en una de las más seguras garantías de los derechos individuales, en él se reafirma el principio de división o separación de poderes...”⁹. En igual sentido, en cuanto a la garantía constitucional de reserva legal de contribuciones, rige plenamente lo afirmado por DINO JARACH en tanto “... decir que no debe existir tributo sin ley, significa que sólo la ley puede establecer la obligación tributaria y

8 BADENI, GREGORIO, *Tratado de Derecho Constitucional*, T. I, 2ª ed., La Ley, Buenos Aires, p. 925.

9 LUQUI, JUAN CARLOS, *La obligación tributaria*, Depalma, Argentina, 1989, p. 55.

los elementos de la obligación tributaria...” Ya GONZÁLEZ CALDERÓN decía que “... aun cuando los poderes otorgados por la Constitución al Congreso son el máximo de los que él puede ejercer, dispone además de los que la jurisprudencia ha denominado poderes implícitos y que nuestra ley suprema menciona diciendo que ‘Corresponde al Congreso (...) hacer todas las leyes...’, obviamente referidas a las destacadas por la Constitución Nacional...”¹⁰.

No huelga reiterar que en la CN hay disposiciones que específicamente condicionan la validez de los impuestos al establecimiento de una ley.

El principio en análisis exige que todos los elementos estructurales de los tributos deban necesariamente ser definidos por el Poder Legislativo. Esto involucra todos los elementos basales de los tributos; tanto el hecho imponible como la alícuota, los sujetos alcanzados por el tributo, las exenciones o sanciones, todos ellos deben encontrarse previstos en una ley formal, es decir, aquella que emane del Congreso Nacional.

Esta exigencia constitucional fue reafirmada por la CSJN en los autos “Bellaca S.A.A.C. y M. c/ Estado Nacional - D.G.I.”¹¹ de fecha 27/12/1996. Allí los ministros sostuvieron:

“6) Que esta Corte, con referencia a las facultades tributarias que surgen de la Constitución Nacional, ha precisado en forma inconfundible que los principios y preceptos constitucionales son categóricos en cuanto prohíben a otro poder que el legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas (Fallos: 155:290; 248:482; 303:245 y 312:912 –y sus citas– entre muchos otros relativos al principio de legalidad en materia tributaria). (...)

[Q]ue en fecha reciente, confirmando esa tradicional línea de jurisprudencia, esta Corte reiteró (causa V. 103.XXV, “Video Club Dreams c/ Instituto Nacional de Cinematografía s/ amparo”, fallada el 6 de junio de 1995) que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones, de conformidad con los artículos 4, 17, 44 y 67 texto 1853-1860, de la Constitución Nacional (...)

[R]esulta inaceptable la tesis sostenida por el Fisco Nacional en cuanto pretende limitar la exclusiva competencia que la Constitución Nacional asigna al Congreso en materia tributaria a lo referente al establecimiento de nuevos impuestos. En efecto, tal interpretación llevaría a la absurda consecuencia de suponer que una vez establecido un gravamen por el Congreso de la Nación, los

10 GONZÁLEZ CALDERÓN, JUAN A., *Curso de Derecho Constitucional*, Kraft, Argentina, 1943, ps. 611-615.

11 Fallos: 319:3400. Firmado por los jueces NAZARENO, MOLINÉ O’CONNOR, FAYT, BELLUSCIO, BOGGIANO, LÓPEZ y VÁZQUEZ.

elementos sustanciales de aquél definidos por la ley podrían ser alterados a su arbitrio por otro de los poderes del gobierno, con lo que se desvirtuaría la raíz histórica de la mencionada garantía constitucional y se la vaciaría de buena parte de su contenido útil, ya que el “despojo” o “exacción” violatorios del derecho de propiedad que –en palabras de la Corte– representa el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice (Fallos: 180:384; 183:19, entre otros) se verificaría –de modo análogo– tanto en uno como en otro supuesto, en la medida en que la pretensión del Fisco carezca de sustento legal...”.

También, en precedentes (*in re* “Luisa Spak de Kupchik y otro c/ Banco Central de la República Argentina y otro”¹²), “... la jurisprudencia de esta Corte ha establecido categóricamente que los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas (Fallos: 321:366; 155:290; 248:482; 303:245; 312:912, entre otros), y concordantemente con ello, ha afirmado reiteradamente que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones (en autos “Eves Argentina S.A.”, Fallos: 316:2329 –considerando 10 y su cita– entre otros)...”.

En “Berkley International A.R.T. S.A. c/ M.E. y O.S.P.”¹³, del 21/11/2000, haciendo suyos los fundamentos del Procurador General, la CSJN sostuvo que: “El primer principio fundamental del Derecho Tributario Constitucional, lo que podríamos llamar la ‘partida de nacimiento’ del Derecho Tributario, es el principio de legalidad, principio análogo al que rige en el Derecho Penal –si bien sus fundamentos son tal vez distintos– llamado también principio de reserva de ley...”.

El principio de legalidad tributaria, cuando despliega su eficacia normativa sobre las fuentes del derecho, recibe el nombre de principio de reserva de ley, pues guarda un determinado espacio de la realidad social –en este caso, la parcela tributaria– al ámbito exclusivo de la ley. El principio de reserva absoluta es consagrado por la CN que, enfáticamente, fija con exclusividad al Congreso la imposición de contribuciones (artículos 4, 17, 75, inciso 1 y 2, 52 y 100 inciso 7 CN), por cuanto es necesario que los tributos sean creados por ley –producto de la voluntad popular– más la misma debe definir todos los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria¹⁴.

12 Fallos: 321:366. Firmado por los jueces NAZARENO, MOLINÉ O’CONNOR, BELLUSCIO, BOGGIANO, BOSERT y VÁZQUEZ.

13 Fallos: 323:3770. Firmado por los jueces NAZARENO, MOLINÉ O’CONNOR, FAYT, BELLUSCIO (en disidencia parcial), PETRACCHI (según su voto), BOGGIANO (en disidencia parcial), BOSSERT y VÁZQUEZ.

14 SPISSO, RODOLFO, *Derecho Constitucional Tributario*, 3ª ed., Lexis Nexis, Argentina, 2007, p. 260 y ss.

Aseverar que no debe existir tributo sin ley –principio de *no taxation without representation*, receptado en una primera formulación escrita en la Carta Magna otorgada el 15 de junio de 1215 por el Rey Juan Sin Tierra¹⁵– significa que sólo la ley puede establecer la obligación tributaria y en su creación concurren los representantes de los ciudadanos. Esta exigencia, propia de una concepción democrática del Estado, implica que sean exclusivamente los representantes del pueblo quienes tengan directa intervención en el dictado de los actos del poder público tendientes a obtener de los patrimonios particulares los recursos para el cumplimiento de los fines del Estado, siempre al amparo de los principios constitucionales. Por ello, sólo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria. Y referir a elementos y supuestos significa que es la ley la que debe definir los hechos imponibles en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva. Debe ser la ley la que establezca el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe valuarse la materia imponible, para aplicar luego el impuesto en un monto determinado y, es también la ley la que debe definir ese monto. Finalmente, es la ley la que debe establecer cuál es el criterio con el que se delimita la esfera jurisdiccional del sujeto activo¹⁶.

No hay duda alguna que nuestra Constitución es terminante a la hora de definir en forma categórica –y más aún después de la reforma de 1994– que sólo el Congreso de la Nación puede imponer tributos. Además, que le está expresamente vedado al Poder Ejecutivo dictar normas en materia tributaria.

Por último, cabe destacar que, desde otro punto de vista, la delegación legislativa en materia tributaria colisiona con este principio dado que, en virtud de esta atribución, solo una ley formal del Poder Legislativo podrá trazar cuáles son los hechos imponibles. La Corte Suprema ha entendido que, cuando reglamenta la norma sancionada por el Congreso, el Poder Ejecutivo no puede desnaturalizar el alcance que el órgano legislativo le dio a la ley, violentando su espíritu al abusar del límite delineado en la norma¹⁷.

VI. ACERCA DE LA LEGITIMIDAD DE LOS DERECHOS DE EXPORTACIÓN E IMPORTACIÓN ESTABLECIDOS POR EL MINISTERIO DE ECONOMÍA: CASO “CAMARONERA PATAGÓNICA”

A raíz de un cuestionamiento planteado a la atribución del Poder Ejecutivo de implantar derechos de exportación¹⁸ aun ante emergencia pública, en los autos

15 Allí ya se disponía que el rey no podía exigir auxilios financieros sin el consentimiento general. El artículo 4 del *Bill of rights*, de 1689, establecía que recaudar dinero para uso de la Corona sin concesión del Parlamento era ilegal.

16 JARACH, DINO, *Curso superior de derecho tributario*, T. I, Liceo Profesional Cima, Argentina, 1969, ps. 107 y 108.

17 FALKE, op. cit., p. 853 y CSJN, “A.M. Delfino y Cia.”, Fallos: 148:430.

18 Los derechos de exportación son instrumentos de política económica que tienen mayor

“Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/ Amparo” (sentencia del 15/04/2014), la CSJN remarcó la potestad tributaria del Congreso de la Nación destacando la supremacía del principio de legalidad o reserva de ley en materia tributaria ante la delegación legislativa del artículo 76 de la CN.

Con votos de los Dres. LORENZETTI, FAYT, MAQUEDA y ZAFFARONI se declaró: (i) la invalidez de la Resolución 11/2002 del entonces Ministerio de Economía e Infraestructura¹⁹ por el período comprendido entre el 5 de marzo y el 24 de agosto de 2002 y (ii) la legitimidad de dicha Resolución a partir del 25 de agosto de 2002 en virtud de la Ley 25.645 (la cual ratificó por un plazo de dos años la delegación legislativa anterior a la reforma constitucional de 1994, luego ratificada por las Leyes 25.918, 26.135 y 26.519)²⁰.

Todos los jueces coincidieron en que sólo el Congreso tiene facultades para fijar tributos, declarando la inconstitucionalidad de las Resoluciones 11/02 y 150/02 del Ministerio de Economía.

Los jueces LORENZETTI, FAYT, MAQUEDA y ZAFFARONI declararon que la invalidez de la Resolución 11/02 estaba limitada al lapso comprendido entre marzo y agosto de 2002, porque hubo una ley del Congreso que ratificó expresamente la legislación delegada. Los jueces PETRACCHI y ARGIBAY, en cambio, no limitaron los alcances de la inconstitucionalidad y no dieron efectos a las leyes ratificatorias.

El voto de los Dres. LORENZETTI, FAYT y MAQUEDA señaló que las retenciones son tributos y que, de acuerdo a los artículos 4, 17 y 52 de la CN, sólo el Congreso de la Nación puede crearlos.

difusión en los países en desarrollo, tendientes a obtener una importante recaudación con poco esfuerzo de fiscalización. Así también se aplican a efectos de aminorar los impactos de los cambios de la economía interna o externa sobre las finanzas públicas o sobre el bienestar de la sociedad en términos económicos. Fueron reimplantados en forma generalizada por el Ministerio de Economía mediante la Resolución 11/02. La característica del tributo implementado a partir del año 2002 fue *ad valorem*, cuyo importe surge mediante la aplicación de un porcentual sobre el valor bruto de venta de la mercadería a precios oficiales FOB. Su legitimidad como impuestos tiene sustento en la CN y el Congreso tiene la atribución de imponerlos. Se destaca la prohibición de delegación legislativa en el Poder Ejecutivo (artículo 76 CN) y la excepcionalidad de la facultad del Poder Ejecutivo prevista en el artículo 755 de la Ley 22.415, con plazo fijado y dentro de las bases de la delegación que se establezca.

19 A través de la Resolución 11/2002 se estableció un derecho de exportación conocido como retención—del 5% para todas las mercaderías comprendidas en la Nomenclatura del Mercosur, que se elevaba al 10% para aquellas que estaban expresamente mencionadas en seis planillas anexas.

20 Los Dres. PETRACCHI y ARGIBAY votaron en disidencia, declarando la inconstitucionalidad de la Resolución 11/2002 desde su entrada en vigencia. Para dichos jueces los derechos de exportación establecidos a través de normas que no revistan el carácter de ley sancionada por el Congreso de la Nación son inconstitucionales; excepto que una ley posterior los ratifique de manera clara y explícita (cuya vigencia entraría a regir a partir del dictado de la ley), circunstancia que no ha acaecido con relación a la Resolución 11/2002.

Destacaron que esa limitación es propia del régimen representativo y republicano de gobierno y que ninguna carga tributaria puede exigirse a las personas si no ha sido creada por el Poder Legislativo, único poder del Estado investido de tal atribución.

Agregaron que la CN confió al Congreso Nacional el poder de crear los recursos y votar los gastos públicos y sólo asignó al Poder Ejecutivo la facultad de recaudar los recursos para emplearlos en los gastos designados.

Remarcaron, con cita de JUAN BAUTISTA ALBERDI, que esta manera de distribuir el poder tributario fue adoptada con el objeto de evitar que en la formación del tesoro sea “saqueado el país”, desconocida la propiedad privada y abatida la seguridad personal así como que, en la elección y cantidad de los gastos, se dilapide la riqueza pública.

Sostuvieron que las leyes que el Estado Nacional invocaba para justificar la resolución dictada por el Ministerio de Economía no habían delegado al Poder Ejecutivo Nacional el poder de establecer retenciones como las que pretendía aplicar.

También señalaron que, si bien es cierto que en materia de comercio internacional es necesario que el Poder Ejecutivo cuente con herramientas que le permitan en forma ágil implementar políticas económicas para proteger la producción local, los precios del mercado interno o la competitividad, ellas deben provenir de una ley sancionada por el Congreso que establezca de manera cierta e indudable pautas claras para su ejercicio, lo que no ocurría en el caso.

En este sentido, manifestaron que el Código Aduanero no cumple tal exigencia pues no sólo no prevé una alícuota para las retenciones que se pretendía aplicar a Camaronera Patagónica, sino que ni siquiera fija topes máximos que limiten la actuación del Poder Ejecutivo.

Por estas razones, los ministros LORENZETTI, FAYT y MAQUEDA sostuvieron que la Resolución 11/02 del Ministerio de Economía e Infraestructura era inconstitucional pues avanzaba sobre una materia que la CN reservó en forma exclusiva al Congreso Nacional.

Sin perjuicio de ello, pusieron de relieve que los constituyentes de 1994, además de incorporar el actual artículo 76, agregaron la Cláusula Transitoria Octava, referente a la legislación delegada preexistente, y facultaron al Congreso de la Nación a ratificarla expresamente mediante una ley. Señalaron que en el marco de dicha disposición constitucional fueron dictadas las Leyes 25.418, 25.645, 25.918, 26.135 y 26.519.

Sobre esa base, y teniendo en cuenta que de esa manera se produjo la ratificación de la legislación delegada, dictada al amparo de la legislación delegante preexistente a la reforma constitucional de 1994, la Corte aclaró que la invalidez de la Resolución 11/02 se circunscribe al período comprendido entre el 5 de

marzo de 2002 (fecha en que entró en vigor) y el 24 de agosto de ese mismo año, “momento a partir del cual rige la Ley 25.645, disposición que le otorga a su contenido rango legal”.

Tal como se señaló, la mayoría del Tribunal estuvo integrada por LORENZETTI, FAYT y MAQUEDA ~~que suscriben el mismo voto~~ y ZAFFARONI, que votó en forma concurrente²¹.

ZAFFARONI señaló que el derecho de exportación examinado es un tributo, más precisamente un impuesto, que debe pagarse en virtud de una ley que así lo establezca. Recordó que la ley es la única fuente de las obligaciones tributarias pues la competencia del Congreso es exclusiva en la materia y no puede ser ejercida por ninguno de los otros dos poderes del Estado, ni siquiera en situaciones de emergencia.

Señaló que, respecto de las retenciones examinadas, el Congreso de la Nación no había previsto cuál era la alícuota aplicable, ni siquiera mediante el establecimiento de parámetros mínimos y máximos y que ese silencio sellaba la suerte respecto de la constitucionalidad y validez de la Resolución 11/02 pues se había dejado al arbitrio del Poder Ejecutivo Nacional uno de los aspectos estructurales del tributo.

Finalmente, y en virtud de las ratificaciones legislativas operadas en virtud de las Leyes 25.418, 25.645, 25.918, 26.135 y 26.519, limitó la declaración de inconstitucionalidad al lapso comprendido entre marzo y agosto de 2002.

Los Dres. PETRACCHI y ARGIBAY consideraron, al igual que la mayoría, que la Resolución 11/02 es inconstitucional por no cumplir con los estándares establecidos en la CN en materia tributaria. Destacaron que en el caso no existe una ley que establezca los elementos esenciales del tributo que se pretende exigir a la actora, lo que lleva a su descalificación constitucional. Sin embargo, manifestaron que las leyes dictadas como consecuencia de la Cláusula Transitoria Octava de la reforma constitucional de 1994 no resultan aptas para ratificar el contenido de la Resolución 11/02, razón por la cual declararon su inconstitucionalidad sin límite temporal alguno.

Frente a lo analizado, se entiende que a fin de que el Estado pueda realizar de manera oportuna ajustes que estime necesario para conjurar los efectos que

21 Se destacan las siguientes citas del voto de la mayoría “... no pueden caber dudas en cuanto a que los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (artículo 76) autoriza con excepción y bajo determinadas condiciones la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo (Fallos: 326:4251)”. Asimismo, se aseveró que “... ni la Ley 22.415 ni mucho menos la Ley 25.561 establecen, siquiera con mínimos recaudos, los elementos esenciales del tributo de que se trata, dado que de la lectura de la Ley 25.561 (...) no puede siquiera intuirse que el Poder Legislativo haya delegado en el Ejecutivo la posibilidad de crear este tipo de gravámenes, más allá de la admisibilidad constitucional de tal mecanismo, que como se señaló anteriormente debe ser enérgicamente rechazada...”.

pueden tener en el país las crisis financieras internacionales, o repercusiones de decisiones económicas adoptadas por otros países, resulta admisible que el Congreso atribuya al Poder Ejecutivo ciertas facultades circunscriptas exclusivamente al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, es decir, autoriza a elevar o disminuir las alícuotas aplicables siempre y cuando, para el ejercicio de dicha atribución, se fijen pautas y límites precisos –mediante una clara política legislativa– que serán garantizados al contribuyente bajo una tutela judicial efectiva, como ha sucedido en el caso traído a estudio²².

VII. ACERCA DE LAS FACULTADES CONFERIDAS A LOS FUNCIONARIOS DE LA AFIP POR EL ARTÍCULO 92 DE LA LEY 11.683 EN LO CONCERNIENTE A LAS MEDIDAS CAUTELARES: CASO “INTERCORP”

El 15 de junio de 2010, la CSJN resolvió el caso “Administración Federal de Ingresos Públicos c/Intercorp S.R.L. s/ejecución fiscal”, ejerciendo un claro control de legalidad de la actividad estatal.

Con la reforma en que se modificó el artículo 92 de la Ley 11.683 a través de la Ley 25.239, se intentó introducir al procedimiento tributario la facultad de que el Fisco pudiera dictar medidas cautelares contra los contribuyentes y trabar con su sola firma los embargos que resulten necesarios a fin de cumplimentar con dichas mandas precautorias dictadas por la Administración. Esta atribución no resistió el test de constitucionalidad efectuado por la Corte Suprema, y, por ende, esa facultad que el órgano recaudador tenía para sí finalizó en que –en la actualidad– debe realizarse el pedido correspondiente de la manda cautelar al juez que resultare sorteado para el juicio de ejecución fiscal y que sea el magistrado quien adopte la decisión que estime pertinente, a fin de facilitar los medios necesarios al Estado para recaudar la renta pública sin necesidad de echar mano a medios que vulneren la CN, por implicar delegaciones inadmisibles en el Poder Ejecutivo de funciones que le son inherentes al Poder Judicial.

En cuanto a los hechos, corresponde señalar que la AFIP promovió la ejecución fiscal contra Intercorp S.R.L. por \$112.046,44, correspondientes a saldos de sus declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado (período agosto/diciembre de 1999), del impuesto a las ganancias (años 1998 y 1999) y de aportes al Sistema Único de la Seguridad Social (marzo, abril, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 1999).

El Juzgado Federal N° 1 de Salta declaró la inconstitucionalidad del inciso 5 artículo 18 de la Ley 25.239, en tanto sustituyó el texto del artículo 92 de la

22 Cabe aplicar la limitación impuesta por la CSJN también a los derechos de importación, por cuanto el artículo 664 de la Ley 22.415 previó la delegación en el Poder Ejecutivo para establecerlos, modificarlos, etc., y por el Decreto 2752/91, éste lo delegó a su vez en el Ministerio de Economía.

Ley 11.683 y, en consecuencia, decretó la nulidad de todos los actos procesales de la causa.

La Cámara Federal de Salta hizo lugar al recurso presentado por la AFIP, revocó lo resuelto en la instancia anterior y rechazó el planteo de inconstitucionalidad. Contra esta sentencia, la ejecutada planteó recurso extraordinario federal.

En el presente caso se analizó la legalidad de la Ley 25.239, que facultó a la AFIP a trabar embargos en forma unilateral sobre el patrimonio de los contribuyentes. Dicha norma modificó el artículo 92 de la Ley de Procedimiento 11.683, disponiendo lo siguiente:

“La AFIP (...) podrá decretar el embargo de cuentas bancarias, fondos y valores depositados en entidades financieras, o de bienes de cualquier tipo o naturaleza, inhibiciones generales de bienes y adoptar otras medidas cautelares tendientes a garantizar el recupero de la deuda en ejecución (...) En cualquier estado de la ejecución podrá disponer el embargo general de los fondos y valores de cualquier naturaleza que los depositados tengan depositados en las entidades financieras”.

Por voto mayoritario de la CSJN, se declaró la inconstitucionalidad de las normas impugnadas²³. Los principales argumentos esbozados fueron:

- *Violación al principio de división de poderes atento que se produce una delegación de atribuciones que hacen a la función judicial (artículo 1 y concordantes de la CN)*. El artículo 92 de la Ley 11.683 contiene una inadmisibles delegación, en cabeza del Fisco Nacional, de atribuciones que hacen a la esencia de la función judicial. En efecto, permite que el agente fiscal pueda, por sí y sin necesidad de esperar siquiera la conformidad del juez, disponer embargos, inhibiciones o cualquier otra medida sobre bienes y cuentas del deudor. Por lo tanto, se introduce una sustancial modificación del rol del magistrado en el proceso, quien pasa a ser un mero espectador que simplemente es “informado” de las medidas que una de las partes adopta sobre el patrimonio de su contraria. Tan subsidiario es el papel que la norma asigna al juez en el proceso que prevé que, para el supuesto de que el deudor no oponga excepciones, sólo deberá limitarse a otorgar una mera constancia de tal circunstancia para que la vía de ejecución del crédito quede expedita.

- *Violación al principio de tutela judicial efectiva y defensa en juicio (con fundamento en el artículo 18 de la CN como en los Pactos Internacionales incorporados con tal jerarquía en el inciso 22 de su artículo 75)*. Tanto la verificación de la concurrencia de los requisitos específicos para la procedencia de las medidas cautelares “verosimilitud del derecho” y “peligro en la demora” como la evaluación de su proporcionalidad de acuerdo a las circunstancias fácticas de la causa no son realizadas por un tercero imparcial sino por la propia acreedora,

que no tiene obligación de aguardar la conformidad del juez para avanzar sobre el patrimonio del deudor.

- *Violación al derecho a la propiedad.* En el artículo 17 de la CN se establece que la propiedad es inviolable y ningún habitante puede ser privado de ella sino es en virtud de una sentencia fundada en ley. No resulta óbice a ello el hecho que lo puesto en tela de juicio sea la potestad de disponer unilateralmente medidas cautelares, pues afectan concretamente el derecho de propiedad del individuo, ya que, si bien no importan —en principio— una ablación de su patrimonio, su función es, precisamente, limitar de manera efectiva otros atributos no menos importantes de ese derecho, cuales son los de usar y disponer de él, con función de garantía.

Además, hace una valoración de la importancia de la oportuna percepción de la renta pública. En este sentido, la Corte se refirió a la insuficiencia de la infraestructura de los juzgados federales de todo el país en los que tramitan estas causas.

Agregó que la celeridad requerida para recaudar no se vería afectada por una adecuada intervención del Poder Judicial, si se le asegura a los tribunales competentes “los recursos y tecnología necesaria para poder responder a los requerimientos del fisco”.

En atención a todo ello, se declaró la inconstitucionalidad de la norma cuestionada. En cuanto a la vigencia de esta declaración se determinó que el fallo no era retroactivo, sino que eran válidas las medidas cautelares trabadas hasta el 15/06/2010. El fundamento de esta Resolución fue para evitar cualquier interpretación que *lleve a obstruir o paralizar la adecuada y expedita percepción de la renta pública* y, asimismo, evitar que este fallo originara una catarata de demandas contra el Fisco, *sin perjuicio de que los jueces de la causa revisen en cada caso su regularidad y procedencia en orden a los demás recaudos exigibles. Citó aquí el precedente “Rosza” en cuanto a que, si bien una ley declarada inconstitucional no es ley, constituye un hecho operativo cuyas consecuencias no pueden ser ignoradas.* Y en cuanto a las futuras medidas cautelares deberán ser requeridas al juez competente.

VIII. CONCLUSIÓN

A los efectos de ejemplificar con dos casos —emblemáticos y recientes— el ejercicio del control de la actividad estatal que se puede llevar a cabo, se trajo al análisis la letra de la ley y la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la materia elegida.

Con todo ello, se intentó trazar una línea de razonamiento que lleve al desarrollo de los tópicos esenciales permitiendo concluir que el contribuyente se

encuentra amparado bajo un sistema de control efectivo que comienza en sede administrativa y puede continuar en la instancia judicial.

Por último, simplemente, no debe dejar de apreciarse que todo esto es una consecuencia del principio de división de poderes que surge del entramado constitucional y que como tal debe ser garantizado.

EL CONTROL DE LA ACTIVIDAD ESTATAL

II

Procesos Especiales, Responsabilidad y Otros Supuestos

Dirección

ENRIQUE M. ALONSO REGUEIRA

Prólogo

SERGIO G. FERNÁNDEZ

Autores

ENRIQUE M. ALONSO REGUEIRA - ANDRÉS ASCÁRATE - CARLOS BALBÍN

AGUSTÍN BONAVERI - FABIÁN OMAR CANDA - ARIEL CARDACI MÉNDEZ

PABLO S. CARDUCCI - JUAN CARLOS CASSAGNE - MARÍA ROSA CILURZO

GISELA E. DAMBROSI - ALEJANDRA PATRICIA DÍAZ - SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ

CARLOS MARÍA FOLCO - DIEGO FREEDMAN - ESTEBAN CARLOS FURNARI

ROBERTO OSCAR FURNARI - BELTRÁN GAMBIER - FERNANDO R. GARCÍA PULLÉS

CARLOS MANUEL GRECCO - ELENA HIGHTON DE NOLASCO - GONZALO KODELIA

AGUSTÍN LÓPEZ CÓPPOLA - PABLO LUIS MANILI - ERNESTO ALBERTO MARCER

LUCIANO MARCHETTI - MACARENA MARRA GIMÉNEZ - SEBASTIÁN JULIO MARTURANO

EDUARDO MERTEHIKIAN - JOSÉ MARÍA MOLTÓ DARNER - MARCOS MORÁN

MARÍA GIMENA OLMOS SONNTAG - MARÍA JOSÉ RODRÍGUEZ

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ DE SANTIAGO - HORACIO ROSATTI - JUAN CARLOS RUA

LEANDRO G. SALGÁN RUIZ - PATRICIO MARCELO E. SAMMARTINO - LISANDRO SANDOVAL

JUAN ANTONIO STUPENENGO - GUIDO SANTIAGO TAWIL - LEONARDO TOIA

JOSÉ MANUEL UGARTE - PATRICIO ESTEBAN URRESTI - JUAN MARTÍN VOCOS CONESA

GRACIELA CRISTINA WÜST



**ASOCIACIÓN
DE DOCENTES**

UBA

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES

1ª Edición: Diciembre de 2016

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

ISBN 978-987-46364-0-9

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

Edición:

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

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

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

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

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